URTEIL DES GERICHTSHOFES (ERSTE KAMMER)
VOM 1. JULI 1982 [1]

B.A.Z. Bausystem AG
gegen Finanzamt München für Körperschaften
(Ersuchen vom Vorabentscheidung, vorgelegt vom Finanzgericht München)

„Mehrwertsteuer — Verzugszinsen"

Rechtssache 222/81

Leitsätze

Steuerliche Vorschriften — Rechtsangleichung — Umsatzsteuer — Gemeinsamens Mehrwertsteuersystem — Dienstleistungen — Besteuerungsgrundlage — Gegenwert der Dienstleistung — Begriff — Gerichtlich zuerkannte Verzugszinsen — Ausschluß
(Richtlinie 67/228/EWG des Rates, Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a)

Der Begriff des Gegenwerts, der nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern die Besteuerungsgrundlage für Dienstleistungen darstellt, umfaßt nicht die Zinsen, die einem Unternehmen durch gerichtliche Entscheidung deswegen zuerkannt werden, weil die Zahlung des Gegenwerts der Dienstleistung nicht bei Fälligkeit erbracht worden ist.

In der Rechtssache 222/81

betreffend das dem Gericht nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Finanzgericht München in dem bei diesem Gericht anhängigen Rechtsstreit

B.A.Z. BAUSYSTEM AG, mit Sitz in Zürich (Schweiz),

gegen

FINANZGERICHT MÜNCHEN FÜR KÖRPERSCHAFTEN

1 — Verfahrenssprache: Deutsch.

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Begriffs „Gegenwert" in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (67/228/EWG, ABl. 1967 vom 14. 4. 1967, S. 1303),

erläßt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten G. Bosco, der Richter A. O'Keeffe und T. Koopmans,

Generalanwalt: S. Rozès
Kanzler: P. Heim

folgendes

URTEIL

Tatbestand

Der Vorlagebeschluß, der Verfahrensablauf und die nach Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG eingereichten Erklärungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

I — Sachverhalt und schriftliches Verfahren

1. Die in Frage stehende Regelung

Nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates ist Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen und Dienstleistungen

„... alles, was den Gegenwert für die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bildet, einschließlich der Kosten und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst".

Nr. 13 des Anhangs A der Richtlinie sieht vor, daß

„unter dem Begriff ‚Gegenwert' ... alles zu verstehen [ist], was als Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands oder für die Dienstleistung erhalten wird, einschließlich der Nebenkosten (Verpakkung, Beförderung, Versicherung usw.), d. h. nicht nur die vereinnahmten Geldbeträge, sondern z. B. auch der Wert der

im Tausch erhaltenen Gegenstände oder, im Falle einer Übertragung des Eigentums aufgrund einer behördlichen Anordnung, die vereinnahmte Entschädigung".

Die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EGW, ABl. L 145, S. 1) bestimmt demgegenüber in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a, daß die Besteuerungsgrundlage im Inland

„bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b, c und d genannt sind, alles [ist], was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen".

Der Begriff „Entgelt" wird in § 10 Absatz 1 Satz 2 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) von 1967 folgendermaßen definiert:

„Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung vereinbarungsgemäß aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer."

Gemäß §§ 352, 353 des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB) sind Kaufleute untereinander berechtigt, für ihre Forderungen aus beiderseitigen Handelsgeschäften vom Tage der Fälligkeit an Zinsen zu fordern (Fälligkeitszinsen). Der Zinssatz beträgt 5 %. Wenn neben der Fälligkeit der Forderung auch die Voraussetzungen des Verzugs gemäß § 284 des deutsches Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) gegeben sind (Mahnung nach Fälligkeit oder Bestimmung des Fälligkeitstermins nach dem Kalender), so kann ein höherer Zinssatz als Verzugsschaden geltend gemacht werden (§ 288 Absatz 2 in Verbindung mit § 286 BGB).

2. Der Sachverhalt

Der schweizerischen Firma B.A.Z. Bausystem AG aus Zürich (im folgenden: Bausystem) wurde am 23. Juni 1972 von einer aus vier deutschen Firmen bestehenden Arbeitsgemeinschaft (im folgenden: die Arbeitsgemeinschaft) ein Auftrag zur Erstellung der oberen Geschoßdecken eines Parkhauses in Berlin erteilt. Die Arbeiten sollten am 21. April 1973 beendet sein; im Falle von Verzögerungen hatte Bausystem Konventionalstrafe in Höhe von 2 500 DM pro Arbeitstag zu leisten. Nachdem ein Teil der Arbeiten, der von Bausystem an einen Subunternehmer vergeben worden war, mangelhaft ausgeführt worden war, entzog die Arbeitsgemeinschaft am 2. Juli 1973 Bausystem den Auftrag und kündigte den Vertrag.

Bausystem erhob vor dem Landgericht München I gegen die Arbeitsgemeinschaft Klage auf Bezahlung der durchgeführten Arbeiten zuzüglich 5 % Zinsen seit Klageerhebung. Mit Urteil vom 24. Februar 1977 sprach das Gericht Bausystem eine Forderung in Höhe von 665 586 DM zu und gab ihrem Zinsanspruch statt.

Auf die Berufung der Arbeitsgemeinschaft setzte das Oberlandesgericht München mit Urteil vom 24. November 1978 die Restforderung von Bausystem auf 584 249,63 DM nebst 5 % Zinsen seit dem 15. Januar 1974, dem Zeitpunkt der Bezifferung der Forderung durch Bausystem und damit der Fälligkeit, fest.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung setzte das Finanzamt München für Körperschaften (im folgenden: das Finanzamt) die von Bausystem geschuldete Umsatzsteuer für 1973 auf 191 050,85 DM fest, wobei es die aufgrund des vorerwähnten Urteils an Bausystem entrichteten Zinsen von 143 628 DM an die Bemessungsgrundlage für ihre Umsätze aus dem in Frage stehenden Auftrag einbezog.

Nachdem der von Bausystem gegen den Bescheid des Finanzamts eingelegte Einspruch erfolglos geblieben war, erhob sie vor dem Finanzgericht München Klage gegen die Einbeziehung der Zinsen in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 1973.

Vor dem Finanzgericht machte Bausystem geltend, daß im Streitfall das Urteil des Oberlandesgerichts München die sonst vom Unternehmer ausgestellte Rechnung ersetze. Das bedeute, daß die Arbeitsgemeinschaft als Vorsteuer nur den Betrag absetzen könne, der in dem Urteil als Umsatzsteuer berechnet und Bausystem zugebilligt worden sei. Aus der Berechnung des Oberlandesgerichts gehe klar hervor, daß die Zinsen nicht zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt gerechnet worden seien. Die Versteuerung der Zinsen durch das Finanzamt verstoße gegen den Grundgedanken des Mehrwertsteuerrechts, weil die Arbeitsgemeinschaft die entsprechende Vorsteuer nicht geltend machen könne.

Außerdem bildeten im vorliegenden Fall die Zinsen keine Nebenleistung zur Hauptleistung, weil das Gericht Kontokorrentzinsen festgesetzt habe und diese mit den Warenforderungen nicht mehr in Verbindung stünden. Sie seien deshalb nicht als Entgelt zu behandeln. Solange die Geschäftsbeziehungen zwischen Bausystem und der Arbeitsgemeinschaft bestanden hätten, habe zwischen ihnen ein Kontokorrentverkehr bestanden. Da sich die Geschäftsbeziehungen über Jahre hinaus erstreckt hätten, handele es sich auch um einen ständigen Kontokorrentverkehr.

Das Finanzamt hielt dagegen die Einbeziehung der Verzugszinsen in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer für zulässig. Als Verzugszinsen seien diese Zinsen Zahlungszuschläge und daher Teil des Entgelts für die von Bausystem erbrachte Werklieferung. Aus § 352 HGB, der auch auf Verzugszinsen anzuwenden sei, könne nicht geschlossen werden, daß das Oberlandesgericht Kontokorrentzinsen festgesetzt habe. Ferner habe dieses Gericht keine Aussage über die umsatzsteuerliche Behandlung der Zinsen getroffen.

3. Die Vorlagefrage

In der Erwägung, daß die Auslegung einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts in Frage stehe, hat das Finanzgericht München mit Beschluß vom 30. Juni 1981 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Wie ist der Begriff ‚Wert der Gegenleistung' in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems vom 11. April 1967 (2. RLEWG — ABl. 1967, S. 1303) auszulegen? Gehören dazu auch Leistungen, die der Unternehmer zusätzlich zu dem für die Lieferung oder Dienstleistung vereinbarten Entgelt deswegen erhält, weil dieses bei Fälligkeit nicht entrichtet wird, wobei die zusätzliche Leistung in Form von Zinsen auf die rückständige Forderung berechnet wird und den Gläubiger für die durch die verspätete Zahlung verursachten Nachteile schadlos halten soll?"

Das Finanzgericht führt aus, die ältere deutsche Literatur zum Umsatzsteuerrecht habe ebenso wie die frühere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (Urteil vom 1. 2. 1929, VA 722/28, RStBl. 1929, 237) die Zahlung von Verzugszinsen im Hinblick auf ihren Charakter als Schadensersatz nicht als einen der Umsatzsteuer unterliegenden Vorgang angesehen. Nachdem sich der Reichsfinanzhof und ihm folgend der Bundesfinanzhof von dieser Betrachtungsweise — gegen die sich beachtliche Gründe ins Feld führen ließen — abgewandt hätten, werde sie heute in der Literatur nur noch vereinzelt vertreten. Die ab Fälligkeit bzw. wegen Verzugs zu zahlenden Zinsen stünden — obschon sie auf dem besonderen Rechtsgrund einer Leistungsstörung beruhten — in einem engen Zusammenhang mit dem Kaufpreis, Werk- oder Dienstlohn als der eigentlichen Gegenleistung für eine Lieferung oder Dienstleistung. Sie hingen von Bestand und Höhe der Preis- oder Lohnforderung des leistenden Unternehmers ab und würden allein dadurch ausgelöst, daß dessen Forderung nicht rechtzeitig beglichen werde. Der Reichsfinanzhof in seiner späteren Rechtsprechung (Urteil vom 23. 6. 1939, V 421/37, RStBl. 1939, 1011) sowie der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung (Urteile vom 29. 11. 1955, V 79/55 S, BStBl. III 1956, 53, und vom 16. 12. 1971 V R 2/69, BStBl. II 1972, 508) hätten den darin liegenden tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang zum Anlaß genommen, Verzugszinsen in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzubeziehen, und die Literatur habe sich dem überwiegend angeschlossen.

Das Problem sei nicht durch eine einfache Bezugnahme auf Nr. 13 des Anhangs A der Zweiten Richtlinie zu lösen, die ausdrücklich die Nebenkosten als zum „Gegenwert" gehörend nenne. Der Klammerzusatz „Verpackung, Beförderung, Versicherung usw." zeige nämlich, daß damit Zuschläge zum Kaufpreis gemeint seien, die durch die Modalitäten der Lieferung bedingt seien und ihrem Wesen nach einen Ersatz von Kosten darstellten, die dem Lieferer im Zusammenhang mit der Lieferung des Gegenstandes entstünden. Aus ihrer Einbeziehung in den Gegenwert lasse sich deshalb nichts für die Behandlung solcher Beträge herleiten, die der Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung deswegen zusätzlich zu dem vereinbarten Entgelt aufwende, weil er dieses nicht pünktlich entrichte und deshalb verpflichtet sei, den Lieferer oder Dienstleistenden dafür durch die Zahlung von Zinsen schadlos zu halten.

Unter zweierlei Gesichtspunkten sei es gerechtfertigt, bei der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage zur Auslegung des § 10 Absatz 1 UStG den dieser innerstaatlichen Norm zugrundeliegenden Artikel 8 der Zweiten Richtlinie heranzuziehen: Einmal sei davon auszugehen, daß sich der deutsche Gesetzgeber bei der Einführung der Mehrwertsteuer, wie die Gesetzesmaterialien zeigten, der sich aus dem EWG-Recht ergebenden Verpflichtungen bewußt gewesen sei und das deutsche Umsatzsteuerrecht entsprechend den Bestimmungen der Zweiten Richtlinie habe gestalten wollen. Zum anderen träfen die durch den EWG-Vertrag und die Rechtsakte der Gemeinschaft begründeten Verpflichtungen der Mitgliedstaaten nicht nur deren gesetzgebende Organe, sondern im Rahmen ihrer innerstaatlichen Zuständigkeit alle Träger öffentlicher Gewalt. Deshalb seien aufgrund der in Artikel 5 EWG-Vertrag verankerten Verpflichtung der Mitgliedstaaten zu einem die Gemeinschaft fördernden Verhalten die Gerichte dieser Mitgliedstaaten gehalten, bei der Auslegung und Anwendung nationaler

Rechtsvorschriften, die auf Rechtsakten der Gemeinschaft beruhten, den Wortlaut, Sinn und Zweck dieser Rechtsakte zu berücksichtigen und dadurch zur Verwirklichung der Ziele des Vertrages beizutragen.

Die in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie enthaltene Definition der Besteuerungsgrundlage sei ihrem Wortsinn nach gleichbedeutend mit dem Inhalt, den das UStG dem „Entgelt" als Bemessungsgrundlage gebe. Damit stelle sich die Frage der Auslegung des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie in demselben Sinne wie für die entsprechende Vorschrift des deutschen Umsatzsteuerrechts. Der einheitlichen Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer komme in einem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innerhalb der EWG besondere Bedeutung zu.

4. Das schriftliche Verfahren vor dem Gerichtshof

Der Beschluß des Finanzgerichts München ist am 22. Juli 1981 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben die Firma B.A.Z. Bausystem AG, vertreten durch Herrn K. Krupinski, Controllexpert GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München, das Finanzamt München für Körperschaften, vertreten durch Regierungsdirektor Röttges, die Regierung des Königreichs Dänemark, vertreten durch Herrn Laurids Mikaelsen, Rechtsberater im Außenministerium, als Bevollmächtigten, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater Erich Zimmermann als Bevollmächtigten, schriftliche Erklärungen abgegeben.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen und die Rechtssache gemäß Artikel 95 §§ 1 und 2 der Verfahrensordnung an die Erste Kammer zu verweisen, da kein Mitgliedstaat oder Organ der Gemeinschaften verlangt hat, daß der Gerichtshof über die Rechtssache in Vollsitzung entscheidet.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

1. Erklärungen von Bausystem

Wenn es im Umsatzsteuergesetz heiße, daß Entgelt alles sei, was der Empfänger einer Leistung aufwenden müsse, um die Leistung zu erhalten, dann könne schon aufgrund dieser Definition eine Zinszahlung, die wegen verspäteter Zahlung des Entgelts festgesetzt werde, nicht zu diesem gerechnet werden, weil diese Zinsen ja nicht aufgewendet würden, um die Leistung zu erhalten (diese habe der Empfänger der Leistung schon längst erhalten), sondern als Entschädigung dafür, daß das Geld nicht bzw. erst nach dem Urteil des Gerichts entrichtet werde. Die Festsetzung der Zahlung von Zinsen stehe demnach in keinem Zusammenhang mit der Leistung oder mit dem Empfang dieser Leistung, sondern sei eine geldliche Entschädigung für den Zahlungsverzug.

2. Erklärungen des Finanzamtes

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs rechneten neben dem reinen Kaufpreis auch sonstige Beträge, die der Leistungsempfänger aufwende und die mit dem Kaufpreis in wirtschaftlichem Zusammenhang stünden, zum Entgelt. In den vom Finanzgericht Mün-

chen zitierten Urteilen habe der Bundesfinanzhof entschieden, daß Verzugszinsen zum Entgelt für die der Umsatzsteuer unterliegenden Leistungen gehörten, da sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der erbrachten Leistung stünden. Ohne die Leistung fielen solche Zinsen nicht an. Sie könnten somit nicht für sich allein, sondern nur im Rahmen ihrer tatsächlichen und wirtschaftlichen Beziehung zu den erbrachten Leistungen beurteilt werden. Den Käufer einer Ware, der wegen verspäteter Zahlung des Kaufpreises Verzugszinsen zu entrichten habe, koste die Ware nicht bloß den Kaufpreis, sondern diesen einschließlich der Zinsen.

Die Besteuerung von Verzugszinsen als Teil des Entgelts entspreche auch den Vorschriften der Zweiten Richtlinie des Rates. „Nebenkosten" im Sinne der Nr. 13 des Anhangs A seien Kosten, die der Leistungsempfänger neben der eigentlichen Geldleistung (Kaufpreis, Werklohn, Dienstlohn) aufwende und die im Verhältnis zur eigentlichen Gegenleistung von untergeordneter Bedeutung seien. Diese Voraussetzungen seien bei Verzugszinsen erfüllt, die einen Ersatz der Kosten einer notwendigen Eigenfinanzierung der ausstehenden Kaufpreisforderung darstellten.

Die vom Leistungsempfänger zu zahlenden Verzugszinsen seien also eine zusätzliche Gegenleistung für die Leistung des Unternehmers, nicht etwa eine Gegenleistung für einen besonderen, neben dieser Leistung erbrachten Umsatz. Sie würden kraft Gesetzes fällig. Eine besondere Leistung (etwa eine Kreditgewährung), die mit den Verzugszinsen abgegolten werden solle, erbringe der Unternehmer neben der eigentlichen Leistung nicht. Daraus folge, daß das Vorsteuerabzugsrecht des leistenden Unternehmers nicht eingeschränkt werde. Denn Artikel 11 Absatz 2 der Zweiten Richtlinie schließe den Abzug nur für Vorsteuern auf Gegenstände und Dienstleistungen aus, die zur Ausführung von nicht steuerbaren oder steuerfreien Umsätzen verwendet würden. Im Streitfall habe Bausystem zwar eine Dienstleistung an einen anderen, zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer erbracht. Die Richtlinienvorschriften über die Besteuerungsgrundlage (Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a) gälten aber für alle Lieferungen und Dienstleistungen ohne Rücksicht darauf, ob der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt sei oder nicht, also auch für Leistungen auf der Stufe des Endverbrauchs. Würde man Verzugszinsen nicht in die Besteuerungsgrundlage einbeziehen, wäre insoweit ein Leistungselement — d. h. der mit den Verzugszinsen abgegoltene Teil der Leistung — nicht mit Mehrwertsteuer belastet, weil der Unternehmer einmal die vereinnahmten Zinsen nicht zu versteuern brauchte und andererseits auch sein Vorsteuerabzug nicht eingeschränkt wäre. Diese Lösung bedeute eine Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug und damit einen völlig unbelasteten Verbrauch (sog. Nullsatz), der tragenden Grundsätzen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems widerspreche. Ein solcher Nullsatz zugunsten der Endverbraucher sei nach Artikel 17 letzter Gedankenstrich der Zweiten Richtlinie vorbehaltlich der in Artikel 16 vorgesehenen Konsultation als Übergangsregelung nur aus genau definierten sozialen Gründen und im übrigen nur insoweit zulässig, als er bereits vor Anwendung der Richtlinie gewährt worden sei. Beide Voraussetzungen lägen hinsichtlich der Verzugszinsen nicht vor.

3. Erklärungen der dänischen Regierung

Die dänische Regierung weist einleitend darauf hin, daß die Zweite Richtlinie mit dem Zeitpunkt der Anwendung der Sechsten Richtlinie, also am 1. Januar

1978, außer Kraft getreten sei. Es sei nicht auszuschließen, daß die vom Gerichtshof in dieser Rechtssache gegebene Auslegung des in der Zweiten Richtlinie enthaltenen Begriffs „Gegenwert" für die Auslegung der entsprechenden Wendung in Artikel 11 der Sechsten Richtlinie von Bedeutung sei. Umgekehrt sei die Rechtsauffassung, die in der Sechsten Richtlinie zum Ausdruck komme, nicht ohne Bedeutung für die Auslegung der Zweiten Richtlinie. Die dänische Regierung erinnert hierbei auch daran, daß die Sechste Richtlinie die Berechnungsgrundlage definiere, die für die Berechnung derjenigen eigenen Mittel der Gemeinschaft maßgebend sei, die sich aus der Mehrwertsteuer ergäben (vgl. den Beschluß des Rates vom 21. April 1970 über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, ABl. L 94, S. 19).

Der Gerichtshof müsse die gestellte Frage verneinen. Ebenso wie Kreditzinsen (und Kontokorrentzinsen) keine Gegenleistung für den gelieferten Gegenstand oder die Dienstleistung seien, sondern für den gewährten Kredit, seien Verzugszinsen keine Gegenleistung für den gelieferten Gegenstand oder die Dienstleistung. Unabhängig davon, ob es sich um Verzugszinsen (die in der Regel ab Fälligkeitszeitpunkt liefen) oder um Prozeßzinsen (die ab Klageerhebung liefen) handele, seien Verzugszinsen kein Teil der Gegenleistung für den gelieferten Gegenstand oder die Dienstleistung, sondern eine Gegenleistung für die Nichterfüllung und den sich daraus ergebenden nicht vereinbarten, aber faktisch gewährten Kredit. Dies sei die natürliche Wortauslegung von Artikel 8 der Zweiten Richtlinie. Es sei dabei ohne Bedeutung, daß der Preis und der Fälligkeitszeitpunkt in dem Vertrag, der die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung betreffe, vereinbart worden seien.

Diese Wortauslegung — die nach Ansicht der dänischen Regierung maßgebend ist — werde durch folgende Gegebenheiten der Zweiten Richtlinie gestützt. Zunächst einmal sei der Steuertatbestand zu dem Zeitpunkt verwirklicht, zu dem die Lieferung ausgeführt werde oder die Dienstleistung erbracht werde (Artikel 5 Absatz 5 und Artikel 6 Absatz 4). Des weiteren sei in der Zweiten Richtlinie nicht angegeben, wann der Steuertatbestand für Verzugszinsen verwirklicht sei, und die Zeitpunkte, zu denen nach dieser Richtlinie der Steuertatbestand für Lieferungen oder Dienstleistungen verwirklicht sei, könnten auf die Verzugszinsen nicht angewandt werden. Eine solche Angabe wäre jedoch notwendig. Sie sei nicht nur entscheidend für die Abrechnung des Steuerpflichtigen mit dem Mitgliedstaat, sondern könne auch dafür entscheidend sein, welcher Satz angewandt werde. Da in dieser Rechtssache eine steuerpflichtige Leistung vorliege, erscheine es nicht erforderlich, dazu Stellung zu nehmen, wann der Steuertatbestand verwirklicht sei. Schließlich sei die Gewährung eines Kredits als solche gemäß den Vorschriften der Zweiten Richtlinie nicht mehrwertsteuerpflichtig (Artikel 6 Absatz 2).

Die von der Regierung vorgenommene Auslegung werde außerdem durch die Rechtsauffassung bestätigt, die im Erlaß der Sechsten Richtlinie zum Ausdruck gekommen sei. Die Verzugszinsen hätten nämlich gegebenenfalls in Artikel 11 Teil A Absatz 2 unter den Kosten aufgeführt sein müssen, die in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen seien; Kreditgeschäfte seien andererseits von der Steuer befreit (Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1).

4. Erklärungen der Kommission

Rechtsgrund für die Zahlung von Fälligkeitszinsen oder Verzugszinsen sei nicht

eine zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Leistung, sondern die Nichterfüllung der vertraglichen Zahlungspflicht bei Fälligkeit. Eine vereinbarte Leistung läge dann vor, wenn die Parteien sich darauf geeinigt hätten, daß der von der Arbeitsgemeinschaft zu entrichtende Werklohn von Bausystem gestundet würde (damit wäre die Fälligkeit der Forderung bis zum Ablauf der Stundung aufgeschoben, so daß Fälligkeitszinsen gemäß § 353 HGB nicht angefallen wären). Eine solche Vereinbarung sei hier nicht getroffen worden.

Nach dem normalen Sprachgebrauch führe ein Steuerpflichtiger keine Lieferung oder Leistung gegen Entgelt aus, wenn der Empfänger entgegen der getroffenen Vereinbarung das Entgelt bei Fälligkeit nicht leiste. Die verspätete Zahlung des Entgelts geschehe gegen den Willen des Steuerpflichtigen. Es fehle somit am Leistungswillen, der bei umsatzpflichtigen Lieferungen und Leistungen grundsätzlich vorausgesetzt werde. Ein typischer Fall, in dem es am Leistungswillen — und somit an einem umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch — fehle, sei der Schadensersatz. Schadensersatz werde nicht für eine Lieferung oder Leistung gewährt, sondern weil der Schädiger rechtswidrig einen Schaden verursacht habe und deshalb aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Beseitigung des Schadens verpflichtet sei. Schadensersatzleistungen unterlägen deshalb nicht der Umsatzsteuer. Im Falle nicht rechtzeitiger Zahlung des Entgelts für eine Lieferung oder Leistung lägen die Verhältnisse ähnlich, indem der Empfänger der Lieferung oder Leistung rechtswidrig das Entgelt verspätet zahle und somit aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Bestimmungen verpflichtet sei, den dadurch beim Vertragspartner entstandenen Schaden durch Zinszahlung auszugleichen.

Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a und Anhang A der Zweiten Richtlinie zeigten das Bestreben, den Begriff des Gegenwerts möglichst breit und umfassend zu definieren, um alles, was der Steuerpflichtige als Gegenwert für seine Lieferung oder Dienstleistung erhalte, für die Besteuerung zu erfassen. Voraussetzung sei jedoch immer, daß dem Gegenwert eine Lieferung oder Dienstleistung des Steuerpflichtigen — sei es auch in Form von Nebenleistungen wie z. B. Verpakkung, Beförderung, Versicherung usw. — gegenüberstehe. Diese Voraussetzung sei nicht gegeben, wenn der Steuerpflichtige gegen seinen Willen das vereinbarte Entgelt verspätet erhalte und als Entschädigung dafür der Schuldner Verzugszinsen zu zahlen habe.

Die Frage der Besteuerung von Zinsen wegen verspäteter Zahlung sei Gegenstand der Verhandlungen und Erörterungen vor Erlaß der Sechsten Richtlinie des Rates gewesen. In dem Vorschlag, den die Kommission dem Rat am 29. Juni 1973 vorgelegt habe (Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/73), sei unter Artikel 12 Teil A Nr. 3 vorgesehen gewesen, daß „Teilzahlungs- und Verzugszinsen" in die Besteuerungsgrundlage nicht einzubeziehen seien. Zur Begründung ihres Vorschlages habe die Kommission ausgeführt:

„Zu den gemäß Absatz 3 in die Besteuerungsgrundlage nicht einzubeziehenden Faktoren gehören die Teilzahlungs- und Verzugszinsen sowie die Kosten der zurückzugebenden Warenumschließungen.

Der Ausschuß der Teilzahlungszinsen ist im Zusammenhang mit der in Artikel 14 B Buchstabe j vorgesehenen Steuerbefreiung der Kreditgeschäfte zu sehen.

Der Ausschluß der Verzugszinsen ist durch den Umstand gerechtfertigt, daß diese Zinsen den Charakter einer Vertragsstrafe tragen und mit keinem nor-

malen Handelsumsatz in Verbindung stehen."

Da eine Einigung im Rat nicht habe erzielt werden können, sei die von der Kommission vorgeschlagene ausdrückliche Befreiung der Teilzahlungs- und Verzugszinsen nicht in die endgültige Fassung der Sechsten Richtlinie aufgenommen worden. Die Streichung der von der Kommission vorgeschlagenen ausdrücklichen Befreiungsvorschrift bedeute jedoch weder, daß nunmehr die gegenteilige Regelung — nämlich Besteuerung der Teilzahlungs- und Verzugszinsen — gelte, noch sei damit den Mitgliedstaaten eine Option eingeräumt worden, sich in ihrem nationalen Umsatzsteuerrecht für oder gegen die Besteuerung der Teilzahlungs- und Verzugszinsen zu entscheiden. Diese Frage sei vielmehr offengelassen worden. Entsprechend der Zielsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinien, eine Harmonisierung der nationalen Umsatzsteuerrechte zu erreichen und damit gleiche Wettbewerbsbedingungen auf nationaler und Gemeinschaftsebene zu gewährleisten, müsse diese Frage jedoch nach dem Gemeinschaftsrecht einheitlich für alle Mitgliedstaaten beantwortet werden. Eine unterschiedliche Regelung je nach Wahl der einzelnen Mitgliedstaaten wäre nur zulässig, wenn die Richtlinie ausdrücklich einen entsprechenden Vorbehalt enthielte. Die Zweite Richtlinie enthalte ebenso wie die Sechste Richtlinie zahlreiche Vorbehalte für nationale Sonderregelungen. Jedoch lasse die Tatsache, daß derartige Vorbehalte jeweils ausdrücklich und detailliert in den Richtlinien aufgeführt seien, erkennen, daß die Regelung des Umsatzsteuerrechts in den Mitgliedstaaten einheitlich ausgestaltet sein müsse.

Die von einigen Mitgliedstaaten gegen die Steuerbefreiung von Zinsen vorgebrachten Gründe bezögen sich nur auf Teilzahlungszinsen. Im Gegensatz zu den Fälligkeits- und Verzugszinsen liege bei Teilzahlungszinsen ein freiwilliger Leistungsaustausch zwischen den Beteiligten vor, da die Teilzahlung oder Stundung des Entgelts gegen entsprechende Zinszahlung zwischen den Parteien vereinbart werde. Für Zinsen wegen nicht rechtzeitiger Zahlung trotz Fälligkeit des Entgelts bestehe weder das Risiko einer Steuerumgehung durch Deklarierung eines Teils des vereinbarten Entgelts in Form von Zinsen noch der Einwand einer ungleichen Behandlung insbesondere gegenüber Leasing-Geschäften. Es liege vielmehr ein Fall außerhalb des umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustauschs vor, so daß eine Erhebung von Umsatzsteuer nicht in Betracht komme.

Zinsen wegen verspäteter Zahlung des Entgelts würden mit Ausnahme der Bundesrepublik Deutschland in allen anderen Mitgliedstaaten nicht der Umsatzsteuer unterworfen. In den Mehrwertsteuergesetzen von Belgien und Italien sei ausdrücklich geregelt, daß Zinsen wegen verspäteter Zahlung des Entgelts nicht zum Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer gehörten. In Frankreich würden zwar Teilzahlungszinsen der Umsatzbesteuerung unterworfen, nicht jedoch „intérêts moratoires". In Großbritannien seien Zinsen bei Teilzahlungskäufen und anderen Geschäften, die unter den Hire Purchase Act fielen, von der Besteuerungsgrundlage ausgenommen. Nach der Komission vorliegenden Informationen würden Zinsen wegen verspäteter Zahlung des Entgelts ebenfalls nicht der Besteuerung unterworfen. In Irland, Luxemburg und den Niederlanden gebe es zu der streitigen Frage keine gesetzliche Regelung; in allen drei Staaten würden aber Zinsen wegen verspäteter Entgeltzahlung offenbar nicht besteuert.

Wenn entgegen der von der Kommission vertretenen Auffassung Fälligkeits- und Verzugszinsen besteuert würden, ergäbe sich die Schwierigkeit, daß bei Ausführung der Lieferung oder Dienstleistung der Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer noch nicht feststehe. Im vorliegenden Fall habe die Summe der von der Arbeitsgemeinschaft an Bausystem zu entrichtenden Zinsbeträge erst nach Leistung der Restzahlung ermittelt werden können. Da die Verurteilung der Arbeitsgemeinschaft zur Restzahlung durch das Oberlandesgericht München erst im Jahr 1978 erfolgt sei, seien über vier Jahre seit Fälligkeit der Restforderung vergangen. Folge man der Auffassung des Finanzamts, daß die gezahlten Zinsen der Mehrwertsteuer für das Jahr 1973 unterworfen seien, so wäre der endgültige Steuerbetrag für einen bereits im Jahr 1973 entstandenen Steueranspruch erst fünf Jahre später endgültig zu errechnen gewesen. Dies widerspreche dem Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts, wonach der Steuertatbestand in dem Zeitpunkt verwirklicht sei, zu dem die Lieferung oder Dienstleistung bewirkt werde (Artikel 6 Absatz 4 der Zweiten Richtlinie, Artikel 10 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie). Die Ausnahmeregelung in Artikel 6 Absatz 2 Satz 2 erlaube den Mitgliedstaaten nur eine Vorverlegung des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld, nicht jedoch eine Verschiebung über den Zeitpunkt der vollständigen Erbringung der Dienstleistung hinaus.

III — Mündliche Verhandlung

In der Sitzung vom 4. März 1982 haben das im Ausgangsverfahren beklagte Finanzamt, vertreten durch Herrn H. J. Kleiner als Bevollmächtigten, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsanwalt W. D. Krause-Ablass, Düsseldorf, mündliche Ausführungen gemacht.

Die Generalanwältin hat ihre Schlußanträge in der Sitzung vom 6. Mai 1982 vorgetragen.

Entscheidungsgründe

1 Das Finanzgericht München hat mit Beschluß vom 30. Juni 1981, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Juli 1981, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung des Begriffs „Gegenwert" in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (67/228/EWG, ABl. 1967 vom 14. 4. 1967, S. 1303) vorgelegt.

2 Im Ausgangsrechtsstreit geht es um die Einbeziehung von Verzugszinsen in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, zu der die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Firma Bausystem aus Zürich, veranlagt worden ist.

3 Die Klägerin war von einer aus vier deutschen Unternehmen bestehenden Arbeitsgemeinschaft mit der Ausführung von Arbeiten an einem Parkhaus in Berlin (West) beauftragt worden. Nachdem ein Teil der Arbeiten, der von der Firma Bausystem an einen Subunternehmer vergeben worden war, mangelhaft ausgeführt worden war, kündigte die deutsche Arbeitsgemeinschaft am 2. Juli 1973 ihren Vertrag mit der Firma Bausystem. Auf die Weigerung der Arbeitsgemeinschaft, die von der Firma Bausystem für die durchgeführten Arbeiten erhobene Forderung zu erfüllen, erwirkte diese wegen der Forderung ein Urteil des Oberlandesgerichts München vom 24. November 1978, das auf Berufung der Arbeitsgemeinschaft gegen das erstinstanzliche Urteil des Landgerichts München erging, über einen Betrag von 584 249,63 DM nebst 5 % Zinsen seit dem 15. Januar 1974, dem Zeitpunkt der Bezifferung dieser Forderung durch die Firma Bausystem.

4 Nach Durchführung einer Betriebsprüfung setzte die deutsche Finanzverwaltung die von Bausystem geschuldete Mehrwertsteuer für 1973 auf 191 050,85 DM fest, wobei sie die aufgrund des Urteils des Oberlandesgerichts entrichteten Zinsen in Höhe von 143 628 DM in die Bemessungsgrundlage einbezog.

5 Gegen die Festsetzung der Mehrwertsteuer in Höhe von 14 233,40 DM auf die von der Arbeitsgemeinschaft bezahlten Zinsen legte die Firma Bausystem erfolglos Einspruch ein; alsdann erhob sie Klage beim Finanzgericht München. Dieses hat die folgende Frage vorgelegt: „Wie ist der Begriff ‚Wert der Gegenleistung' in Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems vom 11. April 1967 (2. RLEWG — ABl. 1967, S. 1303) auszulegen? Gehören dazu auch Leistungen, die der Unternehmer zusätzlich zu dem für die Lieferung oder Dienstleistung vereinbarten Entgelt deswegen erhält, weil dieses bei Fälligkeit nicht entrichtet wird, wobei die zusätzliche Leistung in Form von Zinsen auf die rückständige Forderung berechnet wird und den Gläubiger für die durch die verspätete Zahlung verursachten Nachteile schadlos halten soll?"

6 Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates hat folgenden Wortlaut:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen und Dienstleistungen alles, was den Gegenwert für die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bildet, einschließlich der Kosten und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst . . ."

7 Anhang A, der Bestandteil der Richtlinie ist, sieht in Nr. 13 vor:

„Unter dem Begriff ‚Gegenwert' ist alles zu verstehen, was als Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands oder für die Dienstleistung erhalten wird, einschließlich der Nebenkosten (Verpackung, Beförderung, Versicherung usw.), d. h. nicht nur die vereinnahmten Geldbeträge, sondern z. B. auch der Wert der im Tausch erhaltenen Gegenstände oder, im Falle einer Übertragung des Eigentums aufgrund einer behördlichen Anordnung, die vereinnahmte Entschädigung."

8 Im Hinblick auf diese Bestimmungen ist festzustellen, daß die Zinsen, um die es im Ausgangsverfahren geht, keinen Zusammenhang mit der Leistung oder dem Empfang dieser Leistung haben und kein Entgelt für ein Handelsgeschäft sind. Sie stellen vielmehr eine bloße Erstattung von Kosten, also eine Entschädigung wegen der Verspätung der Zahlung dar.

9 Der Ansicht der deutschen Finanzverwaltung, diese Zinsen gehörten zu den „Nebenkosten" nach Nr. 13 des zitierten Anhangs A, da sie Kosten seien, die der Leistungsempfänger neben der eigentlichen Geldleistung aufwende, und seien als zusätzliche Gegenleistung für die Leistung des Unternehmers anzusehen, kann nicht gefolgt werden.

10 Der Unternehmer hat nämlich dem Empfänger seiner Dienstleistung unfreiwillig einen vertraglich nicht vorgesehenen Zahlungsaufschub gewährt. Die Zinsen, die die Gegenleistung für diesen Zahlungsaufschub darstellen, sind in Anwendung der Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches und des Handelsgesetzbuches gerichtlich festgesetzt worden. Bei dieser Sachlage steht die Gewährung eines Kredits nur in entferntem Zusammenhang mit der Hauptleistung. Die mit diesem Kredit verbundenen Zinsen können daher nicht als zusätzliche Leistung qualifiziert werden.

11 Aufgrund dieser Erwägungen ist die von dem nationalen Gericht vorgelegte Frage dahin zu beantworten, daß die Besteuerungsgrundlage nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967

zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern nicht die Zinsen umfaßt, die einem Unternehmer durch gerichtliche Entscheidung deswegen zuerkannt werden, weil die Zahlung des Gegenwerts der Dienstleistung nicht bei Fälligkeit erbracht worden ist.

Kosten

12 Die Auslagen der dänischen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem vor dem nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

auf die ihm vom Finanzamt München mit Beschluß vom 30. Juni 1981 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Die Besteuerungsgrundlage nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern umfaßt nicht die Zinsen, die einem Unternehmer durch gerichtliche Entscheidung deswegen zuerkannt werden, weil die Zahlung des Gegenwerts der Dienstleistung nicht bei Fälligkeit erbracht worden ist.

Bosco O'Keeffe Koopmans

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 1. Juli 1982.

Für den Kanzler

J. A. Pompe

Hilfskanzler

Der Präsident der Ersten Kammer

G. Bosco