DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING)
AF 1. JULI 1982 [1]

B.A.Z. Bausystem AG mod Finanzamt München für Körperschaften (anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht München)

»Merværdiafgift — morarenter«

Sag 222/81

Sammendrag

Bestemmelser om skatter og afgifter — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem — tjenesteydelser — beskatningsgrundlag — ydelsens modværdi — begreb — morarenter tilkendt ved en retsafgørelse — ikke omfattet (Rådets direktiv 67/228, art. 8, litra a))

Begrebet modværdi, som udgør beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse, jfr. artikel 8, stk. 1, litra a), i det andet direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, omfatter ikke de renter, der tilkendes en erhvervsdrivende ved en retsafgørelse, når disse renter tilkendes, fordi restbeløbet af tjensteydelsens modværdi ikke betales til forfaldstid.

I sag 222/81

angående en anmodning, som Finanzgericht München i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

B.A.Z. BAUSYSTEM AG, Zürich (Schweiz),

mod

FINANZAMT MÜNCHEN FÜR KÖRPERSCHAFTEN

1 — Processprog: Tysk.

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af begrebet »modværdi« i artikel 8, stk. 1, litra a) i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (67/228/EØF, EFT 1967, s. 14),

har

DOMSTOLEN (første afdeling)

sammensat af afdelingsformanden G. Bosco og dommerne A. O'Keeffe og T. Koopmans,

generaladvokat: S. Rozès
justitssekretær: P. Heim

afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

Forelæggelseskendelsen, retsforhandlingernes forløb og de indlæg, der er indgivet i henhold til artikel 20 i statutten for EØF-Domstolen, kan sammenfattes således:

I — Faktiske omstændigheder

1. De relevante bestemmelser

Ifølge artikel 8 litra a) i Rådets andet direktiv er beskatningsgrundlaget ved leverancer og tjenesteydelser

»... alt, hvad der udgør modværdi for levering af tingen eller tjenesteydelsen, indbefattet omkostninger og afgifter med undtagelse af selve merværdiafgiften.«

I direktivets bilag A pkt. 13 præciseres det, at

»ved begrebet 'modværdi' skal forstås alt, hvad der modtages som modydelse for levering af en ting eller for en tjenesteydelse indbefattet ekstra omkostninger (emballage, transport, forsikring m.v.), dvs. ikke alene de modtagne pengebeløb, men f.eks. også værdien af ting, der er

modtaget i bytte, eller i tilfælde af overdragelse af ejendomsret ifølge en offentlig myndigheds bestemmelse, den modtagne erstatning.«

Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) bestemmer til forskel herfra i artikel 11, A, stk. 1, litra a), at beskatningsgrundlaget i indlandet er

»ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris;

. . .«

I den tyske lov af 1967 om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz — UStG) defineres udtrykket »vederlag« (Entgelt) således i artikel 10, stk. 1, andet punktum:

»Vederlag er alt, hvad modtageren af en leverance eller anden ydelse skal betale for at få leverancen eller ydelsen, dog med fradrag af omsætningsafgiften.«

Ifølge artiklerne 352 og 353 i Handelsgesetzbuch (HGB) har handlende i deres handelssamkvem ret til for de fordringer, der opstår i transaktionerne mellem dem, fra forfaldsdagen at kræve renter (renter efter forfald), som er fastsat til 5 %. Hvis både betingelsen om fordringens forfald og betingelserne om forsinkelse i artikel 284 i Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) er opfyldt (påkrav efter forfald eller fastsættelse af forfaldsdatoen efter kalenderen), kan der kræves en højere rentesats på grund af det tab, der forårsages af forsinkelsen (BGB artikel 288, stk. 2, sammenholdt med artikel 286).

2. De faktiske omstændigheder

Den 23. juni 1971 fik det schweiziske firma B.A.Z. Bausystem AG, Zürich (herefter benævnt Bausystem) af en sammenslutning af fire tyske firmaer) ordre på konstruktion af de øverste etager i et parkeringshus i Berlin. Det blev bestemt, at arbejdet skulle være afsluttet den 21. april 1973; i tilfælde af forsinkelse skulle Bausystem betale en bøde på 2 500 DM pr. arbejdsdag. Da en del af arbejdet af Bausystem blev overladt til et andet firma og dårligt udført, fratog sammenslutningen af virksomheder den 2. juli 1973 Bausystem arbejdet og hævede kontrakten.

Bausystem anlagde sag mod sammenslutningen af virksomheder ved Landgericht München med påstand om betaling for det udførte arbejde med rente på 5 % fra sagens anlæg. Ved dom af 24. februar 1977 fastsatte Landgericht Bausystems tilgodehavende til 665 249,63 DM og gav firmaet medhold i kravet om renter.

Efter at sammenslutningen af virksomheder havde appelleret sagen, fastsatte Oberlandesgericht München ved dom af 24. november 1978 det Bausystem tilkendte restkrav til 584 249,63 DM med rente 5 % fra forfaldsdagen, den 15. januar 1974, dvs. fra Bausystem opgørelse af fordringen.

Efter en revision fastsatte Finanzamt für Körperschaften (selskabsskattekontoret i München, herefter benævnt Finanzamt) Bausystems omsætningsafgift for 1973 til 191 050,85 DM efter at have ladet et beløb på 143 628 DM indgå i beregningsgrundlaget for omsætningen i forbindelse med den pågældende kontrakt under hensyntagen til de renter, der var betalt i henhold til ovennævnte dom.

Efter forgæves klage over Finanzamts afgørelse anlagde Bausystem sag ved Finanzgericht München med påstand om, at renterne ikke skulle inddrages i beskatningsgrundlaget for omsætningsafgiften for 1973.

For Finanzgericht gjorde Bausystem gældende, at Oberlandesgericht Münchens dom i dette tilfælde trådte i stedet for den faktura, der normalt udarbejdes af virksomheden. Dette betyder ifølge Bausystem, at sammenslutningen af virksomheder kun »afgift for afgift« kunne fradrage det beløb, der var beregnet som omsætningsafgift i dommen og tilkendt Bausystem. Det fremgår klart af den af retten foretagne opgørelse, at renterne ikke har været anset for modværdi, der kan beskattes. Den omstændighed, at Finanzamt pålægger renterne afgift, er i strid med grundprincipperne i de gældende retsregler vedrørende moms, da sammenslutningen ikke har kunnet gøre den tilsvarende betaling i det tidligere omsætningsled gældende.

Desuden udgør renterne i dette tilfælde ikke en biydelse i forhold til hovedydelsen, da retten har fastsat renter for et kontokurantforhold, og da disse ikke længere står i forbindelse med tilgodehavender for varer og derfor ikke kan anses for et vederlag. Sålænge der har bestået forretningsforbindelse mellem Bausystem og sammenslutningen af virksomheder, har der mellem dem bestået et kontokurantforhold. Da denne forretningsforbindelse har strakt sig over en vis årrække, må der være tale om et fast kontokurantforhold.

Finanzamt har på sin side gjort gældende, at indbefatningen af morarenter i beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften er i overensstemmelse med gældende ret. Disse renter er som sådanne supplerende betalinger, som derfor udgør en del af vederlaget for den af Bausystem udførte arbejdsydelse. Det kan ikke sluttes af HGB artikel 352, som også gælder for morarenter, at retten har fastsat kontokurantrenter. Endvidere har retten ikke taget stilling til renternes skatteretlige status med henblik på omsætningsafgiften.

3. Det præjudicielle spørgsmål

Da Finanzgericht München var af den opfattelse, at der opstod et spørgsmål om fortolkning af en fællesskabsretlig bestemmelse, besluttede den ved kendelse af 30. juni 1981 i medfør af traktatens artikel 177 at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Hvorledes skal begrebet 'modværdi' i artikel 8, stk. 1, litra a), i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14) fortolkes? Omfatter begrebet også ydelser, som en erhvervsdrivende modtager ud over det for leveringen eller tjenesteydelsen aftalte vederlag, fordi dette ikke erlægges ved forfaldstiden, hvorved den supplerende ydelse beregnes i form af renter af den resterende fordring og skal holde kreditor skadesløs for de ulemper, der er fremkaldt ved den forsinkede betaling?«

Den forelæggende ret har oplyst, at ældre tysk teori vedrørende omsætningsafgift og Reichsfinanzhofs tidligere praksis (dom af 1. februar 1929 V A 722/28, RStBl. 1928, s. 237) har antaget, at morarenter på grund af deres karakter af erstatning ikke er omsætningsafgiftspligtige. Efter at Reichsfinanzhof og senere Bundesfinanzhof har forladt dette standpunkt, mod hvilket der efter Finanzgerichts mening kan fremføres tungtvejende argumenter, forfægtes det i dag kun sjældent. De renter, der skal betales fra forfaldstidspunktet, eller morarenter, står nemlig — skønt de har et særligt retligt grundlag, nemlig manglende eller forsinket erlæggelse af en ydelse — i nøje sammenhæng med købsprisen eller vederlaget for arbejds- eller tjenesteydelsen som den egentlige modydelse for en leverance eller en tjenesteydelse. De afhænger af eksistensen og størrelsen af den ydende virksomheds pris- eller lønkrav og udløses alene derved, at dette krav ikke rettidigt opfyldes. Såvel Reichsfinanzhof i sin senere praksis (dom af 23. juni 1939 V 421/37, RStBl. 1939, s. 1011) som Bundesfinanzhof i sin faste praksis (domme af 29. november 1955 V 79/55 S, BStBl. III 1956, s. 53, og 16. december 1971 V R 2/69, BStBl. II 1972, s. 508) har brugt disse sagers faktiske og økonomiske omstændigheder som anledning til at inddrage morarenter i beregningsgrundlaget for omsætningsafgiften; litteraturen har overvejende tilsluttet sig denne opfattelse.

Efter Finanzgerichts mening kan problemet ikke løses blot ved en henvisning til pkt. 13 i det andet direktivs bilag A, som udtrykkeligt nævner ekstra omkostninger blandt »modværdiens« bestanddele. De følgende ord (»emballage, transport, forsikring m.v.«) viser, at disse ekstra omkostninger i virkeligheden tager sigte på forhøjelser af købsprisen, der er betinget af de nærmere omstændigheder ved leveringen, og at de efter deres art udgør et vederlag for de udgifter, som leverandøren pådrager sig i forbindelse med leveringen af tingen. Deres indbefatning i modværdien gør det altså ikke muligt at drage slutninger med hensyn til, hvilken status, der skal tillægges det beløb, som modtageren af en vare eller en tjenesteydelse skal erlægge ud over det aftalte vederlag, fordi han ikke har betalt til tiden og følgelig er forpligtet til at holde leverandøren eller tjenesteyderen skadesløs ved at betale ham renter.

Ifølge Finanzgericht er der to forskellige hensyn, der berettiger, at man ved bestemmelsen af beskatningsgrundlaget anvender artikel 8 i det andet direktiv, som danner grundlaget for den nationale retsregel, for at fortolke artikel 10, stk. 1 i UStG; for det første kan det nemlig antages, at den tyske lovgiver — som lovens forarbejder viser — var sig de fællesskabsretlige forpligtelser bevidst og havde til hensigt at udarbejde den tyske omsætningsafgiftsret i overensstemmelse med det andet direktivs bestemmelser. For det andet påhviler de med EØF-traktaten og Fællesskabets retsakter stiftede forpligtelser for medlemsstaterne ikke blot disses lovgivende organer, men inden for rammerne af deres nationale kompetence ligeledes alle indehavere af offentlig myndighed. Derfor skal medlemsstaternes retter i henhold til den ved traktatens artikel 5 fastsatte forpligtelse for medlemsstaterne til at udvise en adfærd, der fremmer Fællesskabet, ved fortolkningen og anvendelsen af natio-

nale retsforskrifter, som er afledt af Fællesskabets retsakter, tage hensyn til disse retsakters ordlyd, mening og formål og derved bidrage til virkeliggørelsen af traktatens målsætning.

Finanzgericht er af den opfattelse, at den definition af beskatningsgrundlaget, der gives i artikel 8, stk. 1 litra a) i det andet direktiv efter sin mening er i overensstemmelse med det indhold, som UStG tillægger udtrykket »Entgelt« (vederlag) som beregningsgrundlag for afgiften. Det er altså tvivlsomt, om det andet direktivs artikel 8, stk. 1, litra a) skal fortolkes på nøjagtig samme måde som den tilsvarende bestemmelse i den tyske omsætningsafgiftsret. Det er af særlig betydning, at beregningsgrundlaget for omsætningsafgiften bestemmes på samme måde i en fælles merværdiafgiftsordning i Fællesskabet.

4. Skriftvekslingen for Domstolen

Finanzgericht Münchens kendelse er indgået på Domstolens justitskontor den 22. juli 1981.

I medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af B.A.Z. Bausystem AG ved Krupinski, revisionsfirmaet Controllexpert GmbH, München, af Finanzamt München für Körperschaften ved sin direktør Röttges, af kongeriget Danmarks regering ved juridisk rådgiver Laurids Mikaelsen, udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved Kommissionens juridiske konsulent Erich Zimmermann som befuldmægtiget.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse og i medfør af procesreglementets artikel 95, stk. 1 og 2 at henvise sagen til første afdeling, da ingen medlemsstat og ingen af Fællesskabets institutioner har begæret sagen afgjort af den samlede Domstol.

II — Skriftlige indlæg indgivet for Domstolen

1. Bausystems indlæg

I den tyske lov om omsætningsafgift defineres vederlag som alt, hvad modtageren af en ydelse skal erlægge for at opnå denne. Denne definition er til hinder for, at betaling af renter, som er fastsat på grund af forsinket betaling af vederlaget, kan betragtes som vederlag, da disse ikke erlægges for at kunne opnå ydelsen (da ydelsens modtager allerede for længe siden har fået denne). Disse renter betales tværtimod som skadesløsholdelse for den omstændighed, at vederlaget ikke er blevet betalt eller først er blevet betalt efter, at der er afsagt dom. Fastsættelse af renterne har altså ingen forbindelse med ydelsen eller modtagelsen af denne ydelse, og renterne er en erstatning, der ydes på grund af den forsinkede betaling.

2. Finanzamts indlæg

Ifølge Bundesfinanzhofs faste praksis omfatter modværdien foruden den egentlige købspris også de øvrige beløb, som modtageren af ydelsen betaler, og som står i økonomisk forbindelse med købsprisen. I de af Finanzgericht München

citerede domme har Bundesfinanzhof statueret, at morarenter er en del af ydelsens modværdi og er pålagt omsætningsafgift, fordi de står i direkte økonomisk forbindelse med den erlagte ydelse. Uden ydelsen ville disse renter ikke komme i betragtning. De kan altså ikke bedømmes selvstændigt, men kun inden for rammerne af deres faktiske og økonomiske forbindelse med den erlagte ydelse. For den køber af en vare, som skal betale morarenter på grund af forsinket betaling af købsprisen, koster varen ikke blot købsprisen, men købsprisen med renter.

Beskatning af morarenter som en del af modværdien er ligeledes i overensstemmelse med bestemmelserne i Rådets andet direktiv. De »ekstra omkostninger«, der nævnes i bilag A pkt. 13, er de udgifter, som modtageren af en ydelse betaler ud over den egentlige modydelse (købspris, vederlag for udførelse af et arbejde, vederlag for en tjenesteydelse), og som er af underordnet betydning i forhold til denne modydelse. Disse betingelser er opfyldt, når der er tale om morarenter, som er en kompensation for omkostningerne ved en nødvendig selvfinansering af det ikke dækkede krav på købsprisen.

De morarenter, som skal betales af modtageren af ydelsen, er altså en supplerende modydelse for den erhvervsdrivendes ydelse og ikke medydelse for en særlig kompensation, der erlægges uafhængigt af denne ydelse. De kan kræves i henhold til loven. Den erhvervsdrivende erlægger ikke, uafhængigt af den egentlige ydelse, en særlig ydelse (som f.eks. ydelse af kredit), som skal betales med morarenterne. Det følger deraf, at fradragsretten for den erhvervsdrivende, som erlægger ydelsen, ikke er begrænset. Det andet direktivs artikel 11, stk. 2, udelukker kun fradrag af afgifter, som påhviler ting og tjenesteydelser, der anvendes til gennemførelse af ikke afgiftspligtige eller afgiftsfri omsætninger. I det foreliggende tilfælde har Bausystem erlagt en tjenesteydelse til en anden erhvervsdrivende, som har fradragsret. Direktivets bestemmelser vedrørende beskatningsgrundlaget (artikel 8 litra a)) finder anvendelse på alle leveringer og tjenesteydelser uden hensyn til, om modtageren af ydelsen har fradragsret eller ej, altså også på ydelser på det sidste forbrugerled. Hvis man ikke inddrog morarenter i beskatningsgrundlaget, ville en del af ydelsen — dvs. den del af ydelsen, der betales med morarenterne — ikke være pålagt merværdiafgift, fordi den erhvervsdrivende dels ikke skulle betale afgift af de indkasserede renter, og dels fordi hans fradragsret ikke er begrænset. Denne løsning ville være en afgiftsfritagelse med fradragsret og følgelig et forbrug, der helt var fritaget for afgifter (sats 0), som ville være i strid med de grundlæggende principper i det fælles merværdiafgiftssystem. Ifølge det andet direktivs artikel 17, sidste led, og med forbehold af den i artikel 16 omhandlede konsultation kan denne nul-sats til fordel for endelige forbrugere kun anvendes som overgangsordning af nøje definerede sociale hensyn, og desuden kun i det omfang, den allerede er blevet bevilget, før direktivet trådte i kraft. Disse to betingelser er ikke opfyldt med hensyn til morarenter.

3. Den danske regerings indlæg

Den danske regering har indledningsvis påpeget, at det andet direktiv er ophævet fra og med iværksættelsen af det sjette direktiv, dvs. den 1. januar 1978. Ifølge

den danske regering er det ikke udelukket, at Domstolens fortolkning i denne sag af begrebet »modværdi« kan være af betydning for fortolkningen af det tilsvarende begreb i sjette momsdirektivs artikel 11. Omvendt er den retsopfattelse, som er kommet til udtryk ved sjette momsdirektiv, ikke uden betydning for fortolkningen af andet momsdirektiv. Den danske regering har herved tillige mindet om, at det sjette momsdirektiv definerer det beregningsgrundlag, som er afgørende for beregningen af de af Fællesskabets egne indtægter, som hidrører fra merværdiafgiften (jfr. Rådets afgørelse af 21. april 1970 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabets egne indtægter, EFT 1970, s. 201).

Domstolen bør ifølge den danske regering besvare det stillede spørgsmål benægtende. På samme måde som kreditrenter (og kontokurantrenter) ikke er en modydelse for den leverede ting eller tjenesteydelse, men for den ydede kredit, er forhalingsrenter ikke en modydelse for den leverede ting eller tjenesteydelse. Uanset om der er tale om en morarente (som i reglen løber fra forfaldstidspunktet) eller en procesrente (som løber fra sagsanlægget), ligger det fast, at forhalingsrenten ikke er en del af modydelsen for den leverede ting eller tjenesteydelse, men er en modydelse for misligholdelsen og den deraf følgende ikke aftalte, men faktisk ydede kredit. Dette er efter regeringens opfattelse den naturlige sproglige fortolkning af artikel 8 i det andet momsdirektiv. Det gør herved ingen forskel, at prisen og forfaldstiden er aftalt ved den aftale, som vedrører leveringen af tingen eller tjenesteydelsen.

Denne sproglige fortolkning — som efter den danske regerings opfattelse er afgørende — støttes af visse forhold i det andet direktiv. For det første indtræder afgiftspligten på det tidspunkt, på hvilket leveringen finder sted, eller hvor tjenesteydelsen præsteres (artikel 5, stk. 5 og artikel 6, stk. 4). Endvidere er det ikke i det andet direktiv præciseret, hvornår afgiftspligten for morarenter indtræder, og de tidspunkter, der ifølge det andet direktiv bestemmer, hvornår afgiftspligten indtræder for levering af ting eller tjenesteydelser, kan ikke anvendes på disse renter. En sådan præcisering er imidlertid nødvendig. Dette er ikke blot afgørende for den afgiftspligtiges afregning med medlemsstaten, men kan også være afgørende for, hvilken sats, der skal anvendes. Da der i den foreliggende sag ikke foreligger en afgiftspligtig ydelse, forekommer det unødvendigt at tage stilling til, hvornår afgiftspligten indtræder. Endelig er kreditydelse som sådan ikke afgiftspligtig i medfør af reglerne i det andet direktiv (artikel 6, stk. 2).

Den af den danske regering hævdede fortolkning bekræftes endvidere af den retsopfattelse, som er kommet til udtryk ved vedtagelsen af det sjette direktiv. Forhalingsrenter burde i givet fald have været nævnt i artikel 11, A, stk. 2, blandt de omkostninger, som medregnes i beskatningsgrundlaget, og desuden er kreditvirksomhed fritaget for afgiftsberigtigelse (artikel 13, B, litra d), nr. 1).

4. Kommissionens indlæg

Årsagen til, at der betales renter efter forfaldstidspunktet eller morarenter, er

ikke en ydelse, der er aftalt mellem de kontraherende parter, men at den i kontrakten fastsatte betalingsforpligtelse ikke opfyldes ved forfaldstid. Der ville være tale om en aftalt ydelse, hvis parterne var blevet enige om, at det vederlag for arbejdsydelsen, som sammenslutningen af virksomheder skulle erlægge, skulle betales inden for en bestemt frist (idet fordringens forfaldstidspunkt således ville være udskudt indtil betalingsfristens udløb, og de i HGB i artikel 353 omtalte renter efter forfaldstidspunktet følgelig ikke skulle betales). Der er ikke indgået nogen aftale om dette i det foreliggende tilfælde.

Ifølge almindelig skik og brug erlægger en afgiftspligtig ikke en leverance eller tjenesteydelse mod vederlag, når modtageren i strid med den indgåede aftale ikke erlægger modydelsen til den fastsatte forfaldstid. Den forsinkede betaling af modydelsen sker mod den afgiftspligtiges vilje. Den vilje til at opfylde aftalen, som antages at foreligge i forbindelse med leverancer og tjenesteydelser, som er pålagt omsætningsafgift, mangler således. Et typisk tilfælde af manglende opfyldelsesvilje — og følgelig manglende udveksling af omsætningsafgiftspligtige ydelser — er betaling af erstatning. Erstatningen tilkendes ikke for en leverance eller en tjenesteydelse, men fordi skadevolderen ulovligt har forårsaget et tab og derfor er forpligtet til at eliminere tabet i henhold til lov eller aftale. De ydelser, der erlægges i form af erstatning, er følgelig ikke omsætningsafgiftspligtige. I tilfælde af, at betaling sker, efter at modydelsen for en leverance eller en tjenesteydelse er forfalden, er situationen ikke anderledes, da modtageren af leverancen eller tjenesteydelsen har misligholdt sine forpligtelser ved ikke at erlægge modværdien ved forfaldstid og derfor i henhold til lov eller aftale er forpligtet til ved betaling af renter at kompensere for det tab, som medkontrahenten har lidt.

Det andet direktivs artikel 8, litra a), og bilag A viser bestræbelserne på at definere begrebet modværdi så omfattende og fuldstændigt som muligt for at inddrage alt, hvad den afgiftspligtige modtager som modværdi for sin leverance eller tjenesteydelse, under afgiften, idet det dog stadig er underforstået, at der til modværdien svarer en leverance eller en tjenesteydelse fra den afgiftspligtige — selv, hvis det er i form af biydelser, som emballage, transport, forsikring m.v. Denne betingelse er imidlertid ikke opfyldt, når den afgiftspligtige mod sin vilje modtager det aftalte vederlag efter forfaldstid, og debitor som godtgørelse skal betale morarenter.

Spørgsmålet om beskatning af forhalingsrenter har været genstand for forhandlinger og drøftelser, som gik forud for vedtagelsen af Rådets sjette direktiv. I det forslag, som Kommissionen forelagde Rådet den 29. juni 1973 (Bulletin for De europæiske Fællesskaber, supplement 11/73) bestemtes det i artikel 12, A, stk. 3, at »renter, som skal betales for ydelse af kredit eller på grund af for sen betaling«, ikke medregnes i beskatningsgrundlaget. Kommissionen begrundede sit forslag således:

»Blandt det, der skal udelukkes fra beskatningsgrundlaget i henhold til stk. 3, er renter, som skal betales for ydelse af kredit eller på grund af for sen betaling samt omkostninger vedrørende returemballage.

Udelukkelsen af renter, som er vederlag for salg på kredit, må sidestilles med fritagelsen af virksomhed vedrørende ydelse af kredit ifølge artikel 14, B, litra j).

Udelukkelsen af renter, som skal betales på grund af for sen betaling, er berettiget af sådanne renters karakter af konven-

tionalbod uden sammenhæng med en normal handelstransaktion.«

Da der ikke var enighed i Rådet, blev den fritagelse af renter, som skal betales for ydelse af kredit eller på grund af for sen betaling, og som Kommissionen udtrykkeligt havde foreslået, ikke indsat i den endelige udgave af det sjette direktiv. Imidlertid betyder udeladelsen af den af Kommissionen foreslåede bestemmelse, hvorefter der formelt skulle ske en fritagelse, ikke, at der gælder en modsat ordning, nemlig beskatning af renter ved delvis betaling og morarenter, og ej heller, at medlemsstaterne har fået mulighed for i deres nationale lovgivning om omsætningsafgift at bestemme, om renter, som skal betales for ydelse af kredit eller på grund af for sen betaling, skal beskattes eller ej. I virkeligheden er spørgsmålet blevet udsat. Men da formålet med direktiverne om merværdiafgift er at harmonisere de nationale lovgivninger om omsætningsafgift og således sikre lige konkurrencebetingelser på nationalt plan og fællesskabsplan, kræver fællesskabsretten, at der gives et ensartet svar på dette spørgsmål for alle medlemsstaterne. En ikke ensartet ordning, som hver medlemsstat administrerede på sin måde, ville kun tillades, hvis direktivet indeholdt et forbehold gående ud på dette. Det andet direktiv indeholder talrige forbehold til fordel for særlige nationale ordninger, og det sjette direktiv ligeledes, men den omstændighed, at sådanne forbehold udtrykkeligt og detaljeret er indsat i hvert direktiv, begrunder den slutning, at de nærmere bestemmelser i omsætningsafgiftsretten skal være fastsat på ensartet måde i medlemsstaterne.

De grunde, som visse medlemsstater har påberåbt sig mod afgiftsfritagelse for renter, vedrører kun kreditrenter. I modsætning til, hvad der sker i tilfælde af forhalingsrenter og morarenter, er der i tilfælde af kreditrenter tale om en frivillig udveksling af ydelser, idet betaling på kredit eller ydelse af en udsættelse af betalingen af vederlaget er aftalt mellem parterne mod betaling af en passende rente. Hvad angår renter, der skal betales på grund af manglende opfyldelse på vederlagets forhalingstidspunkt, er der ikke grund til at frygte hverken skattesvig gennem en angivelse fra en af parterne af, at det er aftalt, at vederlaget skal være i form af renter, eller en forskelsbehandling, navnlig i forhold til leasing-transaktioner. Der er tværtimod tale om et tilfælde, der ikke falder ind under de udvekslinger af ydelser, som er pålagt omsætningsafgift, således at der ikke kan være tale om opkrævning af omsætningsafgift.

Renter, som skal betales på grund af forsinket betaling af vederlaget, er ikke pålagt omsætningsafgift i nogen medlemsstat bortset fra Forbundsrepublikken Tyskland. I den belgiske og den italienske lovgivning om merværdiafgift er det udtrykkeligt bestemt, at renter, der skal betales på grund af forsinket betaling af vederlaget, ikke indgår i beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften. I Frankrig er kreditrenter ganske vist pålagt omsætningsafgift, men det samme gælder ikke for morarenter. I Storbritannien er renter, der kræves i tilfælde af afbetalingskøb og andre transaktioner, der falder ind under »Hire Purchase Act« (afbetalingsloven) ifølge loven udelukket fra beskatningsgrundlaget. Ifølge de oplysninger, som Kommissionen råder over, er forhalingsrenter ligeledes fritaget fra beskatning. I Irland, i Luxembourg og i Nederlandene findes der ingen lovbestemmelser om det omtvistede spørgsmål; det fremgår imidlertid ikke, at forhalingsrenter er pålagt omsætningsafgift i nogen af disse tre stater.

Hvis forhalingsrenter og morarenter i modsætning til den af Kommissionen fremførte opfattelse skulle være pålagt afgift, opstår der en vanskelighed derved, at det på tidspunktet for leverancens eller tjenesteydelsens udførelse endnu ikke er muligt at fastslå, hvor stor en merværdiafgift, der kan opkræves. I det foreliggende tilfælde har størrelsen af de renter, som Bausystem skulle betale til sammenslutningen af virksomheder, ikke kunnet fastslås før efter, at gældens restbeløb blev betalt. Da Oberlandesgericht München først dømte sammenslutningen af virksomheder til at betale restbeløbet i 1978, er der gået mere end 4 år, siden kravet forfaldt. Ifølge Finanzamt's opfattelse, hvorefter de modtagne renter er pålagt merværdiafgift for 1973, har det endelige beløb, der skulle betales i afgift i anledning af et afgiftskrav, der er opstået i 1973, først kunnet beregnes fem år senere, hvilket er i strid med merværdiafgiftens principper, hvorefter afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor leveringen eller tjenesteydelsen er præsteret (det andet direktivs artikel 6, stk. 4, det sjette direktivs artikel 10, stk. 2). Undtagelsen i artikel 6, stk. 4, andet punktum giver medlemsstaterne mulighed for at fremrykke det tidspunkt, da afgiftspligten indtræder, men giver ingen mulighed for at udskyde dette tidspunkt ud over det tidspunkt, da tjenesteydelsen er fuldstændigt præsteret.

III — Mundtlig forhandling

Sagsøgte i hovedsagen ved H. J. Kleiner som befuldmægtiget og EF-Kommissionen ved advokat W. D. Krause-Ablass, Düsseldorf, har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 4. marts 1982.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. maj 1982.

Præmisser

1 Ved kendelse af 30. juni 1981, indgået til Domstolen den 22. juli s.å., har Finanzgericht München i medfør af EØF-traktatens artikel 177 stillet et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af begrebet »modværdi« i artikel 8, stk. 1, litra a), i Rådets andet direktiv 67/228 af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

2 Hovedsagen vedrører inddragelse af forhalingsrenter i beskatningsgrundlaget for den merværdiafgift, som afkræves sagsøgeren, Bausystem, Zürich.

3 Sagsøgte havde af en sammenslutning af virksomheder bestående af fire tyske selskaber fået ordre på udførelse af arbejde i et parkeringsanlæg i Vest-Berlin. Da en del af arbejdet af Bausystem blev overladt til et andet firma og dårligt udført, hævede den tyske sammenslutning af virksomheder den 2. juli 1973 kontrakten med Bausystem. Da sammenslutningen nægtede at betale Bausystem's tilgodehavende for det udførte arbejde, opnåede Bausystem ved Oberlandesgericht München den 24. november 1978 — efter at sammenslutningen havde appelleret den dom, der var afsagt i første instans af Landgericht — dom for, at dette tilgodehavende blev fastsat til 584 249,63 DM med rente 5 % fra 15. januar 1974, den dag, da Bausystem havde opgjort kravet.

4 Efter en revision fastsatte de tyske skatte- og afgiftsmyndigheder den merværdiafgift, som Bausystem skulle betale for 1973, til 191 050,85 DM, efter at have ladet et beløb på 143 628 DM, nemlig de renter, som var betalt i henhold til Oberlandesgericht's dom, indgå i beskatningsgrundlaget.

5 Bausystem indgav forgæves administrativ klage over, at momsen af de renter, der blev betalt af sammenslutningen, blev fastsat til 14 233,40 DM, og anlagde derefter sag ved Finanzgericht München, som har stillet følgende spørgsmål: »Hvorledes skal begrebet 'modværdi' i artikel 8, stk. 1, litra), i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse fortolkes? Omfatter begrebet også ydelser, som en erhvervsdrivende modtager ud over det for leveringen eller tjenesteydelsen aftalte vederlag, fordi dette ikke erlægges ved forfaldstiden, hvorved den supplerende ydelse beregnes i form af renter af den resterende fordring og skal holde kreditor skadesløs for de ulemper, der er fremkaldt ved den forsinkede betaling?«

6 Artikel 8, stk. 1, litra a), i Rådets andet direktiv bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) Ved leverancer og tjenesteydelser, alt hvad der udgør modværdi for levering af tingen eller tjenesteydelsen, indbefattet omkostninger og afgifter med undtagelse af selve merværdiafgiften; . . .«

7 Bilag A, som udgør en integrerende del af direktivet, bestemmer i punkt 13:

»Ved begrebet 'modværdi' skal forstås alt, hvad der modtages som modydelse for levering af en ting eller for en tjenesteydelse indbefattet ekstra omkostninger (emballage, transport, forsikring m.v.), dvs. ikke alene de modtagne pengebeløb, men f.eks. også værdien af ting, der er modtaget i bytte, eller i tilfælde af overdragelse af ejendomsret ifølge en offentlig myndigheds bestemmelse, den modtagne erstatning . . .«.

8 I betragtning af ovennævnte bestemmelser må det konstateres, at de renter, der er tale om i hovedsagen, ikke står i forbindelse med ydelsen eller modtagelsen af denne ydelse og ikke er vederlag (»Entgelt«) for en handelstransaktion. De er tværtimod en simpel godtgørelse af udgifter og erlægges på grund af forsinket betaling.

9 De tyske skatte- og afgiftsmyndigheders opfattelse, hvorefter de nævnte renter henhører under »ekstra omkostninger«, jfr. ovennævnte punkt 13 i bilag A, som værende udgifter, som modtageren af en ydelse betaler udover den egentlige modydelse, og skal anses for en særlig modydelse, der erlægges uafhængigt af den erhvervsdrivendes ydelse, kan ikke anerkendes.

10 Den erhvervsdrivende har været tvunget til at indrømme modtageren af tjenesteydelsen en henstand, som ikke var nævnt i kontrakten. De renter, som udgør modydelsen for denne henstand, er blevet fastsat af en domstol, som har anvendt bestemmelserne i såvel Bürgerliches Gesetzbuch som i Handelsgesetzbuch. Under disse omstændigheder står ydelsen af kredit kun i fjern forbindelse med hovedydelsen. De renter, der skal betales for denne kredit, kan følgelig ikke anses for en supplerende ydelse.

11 Det følger af disse betragtninger, at det af den nationale ret stillede spørgsmål må besvares med, at det beskatningsgrundlag, der nævnes i artikel 8, stk. 1, litra a), i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, ikke omfatter de

renter, der tilkendes en erhvervsdrivende ved en retsafgørelse, når disse renter tilkendes, fordi restbeløbet af tjenesteydelsens modværdi ikke betales til forfaldstid.

Sagens omkostninger

12 De udgifter, der er afholdt af den danske regering og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (første afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt den af Finanzgericht München ved kendelse af 30. juni 1981, for ret:

Det beskatningsgrundlag, der nævnes i artikel 8, stk. 1, litra a), i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, omfatter ikke de renter, der tilkendes en erhvervsdrivende ved en retsafgørelse, når disse renter tilkendes, fordi restbeløbet af tjenesteydelsens modværdi ikke betales til forfaldstid.

Bosco O'Keeffe Koopmans

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 1. juli 1982.

For justitssekretæren

J. A. Pompe
Assisterende justitssekretær

G. Bosco
Formand for første afdeling