

Störungen des Synallagmas zivilrechtlicher Verträge im Umsatzsteuerrecht

Von Rechtsanwalt UWE W. PEL, Fachanwalt für Steuerrecht, Mörlenbach

Inhaltsübersicht:

- I. Die zivilrechtliche Ausgangslage
- II. Umsatzsteuerrechtliche Grundsätze
- III. Anwendung der Grundsätze auf die verschiedenen Fälle der Störung des Verhältnisses von Leistung und Gegenleistung
 1. Untergang der Ansprüche auf Leistung und Gegenleistung
 2. Untergang der Ansprüche auf Leistung und Gegenleistung; der Gläubiger der Hauptleistung verlangt das Surrogat
 3. Vom Schuldner der Hauptleistung verschuldete Unmöglichkeit
 4. Schadensersatz allein aufgrund gesetzlicher Verpflichtung (Sekundäranspruch)
 5. Befreiung des Schuldners von der (Rest-)Leistungsverpflichtung
 - a) Teilleistungen
 - b) Leistungsbereitschaft
 6. Wandelung
 7. Verzugszinsen
 8. Vertragsstrafe
 9. Minderung
 10. Entgeltzahlung für die vorzeitige Aufgabe eines Rechts aufgrund besonderer vertraglicher Vereinbarung
 - a) Bereits erloschenes Schuldverhältnis
 - b) Bestehendes Schuldverhältnis

I. Die zivilrechtliche Ausgangslage

Gegenstand der Leistungspflicht ist zivilrechtlich die konkret versprochene Leistung. Die Vertragsparteien einigen sich darauf, daß eine bestimmte Leistung an einem bestimmten Ort, zu einer bestimmten Zeit, in einer bestimmten Art und Weise und unter Beachtung der Sorgfaltspflichten gegen Entgelt erbracht werden soll.

Bei dem so umschriebenen zivilrechtlichen Abhängigkeitsverhältnis von Leistung und Gegenleistung ist das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes in umsatzsteuerlichem Sinne nicht problematisch. Es handelt sich sozusagen um die klassische Form des steuerbaren Umsatzes.

Zivilrechtlich können sich Störungen des auf Austausch gerichteten Leistungsverhältnisses jedoch dadurch ergeben, daß die Parteien die gegenseitigen Leistungspflichten nicht – bzw. nicht gehörig – erfüllen. Das ursprüngliche Leistungsverhältnis kann auch aufgehoben werden.

Im einzelnen können die folgenden Störungen auftreten:

- Verletzung von Sorgfaltspflichten in Zusammenhang mit der Durchführung des Vertrages (culpa in contrahendo / positive Vertragsverletzung);

- das Vertrauen der einen Vertragspartei auf die Wirksamkeit der Erklärung der anderen Vertragspartei wird enttäuscht (§§ 122, 179, 307 BGB);
- dem Schuldner ist es unmöglich, das Gläubigerinteresse zu befriedigen (§§ 280 ff., 323 ff., 347 BGB);
- der Schuldner leistet verspätet (§§ 286, 326, 361, 455, 542, 557, 663 Abs. 3, 636 BGB und § 376 HGB);
- der Schuldner leistet schlecht (§§ 459 ff., 537 ff., 633 ff. BGB bzw. positive Vertragsverletzung);
- Erlaß (§ 397 BGB);
- Aufhebungsvertrag.

Die zivilrechtlichen Folgen, die sich an die eingetretene Leistungsstörung knüpfen können, sind:

- Untergang der Ansprüche der Vertragsparteien auf Leistung und Gegenleistung;
- Untergang der ursprünglichen Ansprüche der Vertragsparteien wie vor, jedoch hat der Gläubiger der Hauptleistung gegen Erbringen seiner Leistung Anspruch auf das vom Schuldner für den ursprünglichen Vertragsgegenstand erlangte Surrogat;
- Schadensersatz;
- Entgeltanspruch des Schuldners der Hauptleistung, ohne daß dieser noch zur Leistungserbringung verpflichtet ist;
- Wandlung;
- Verzugszinsen;
- Aufwendungsersatz;
- Vertragsstrafe;
- Minderung;
- vertraglich vereinbarte Entgeltzahlung für die vorzeitige Aufgabe eines Rechts.

II. Umsatzsteuerrechtliche Grundsätze

Untersucht werden im folgenden die Auswirkungen, die die Störung des zivilrechtlichen Abhängigkeitsverhältnisses von Leistung und Gegenleistung und die zivilrechtliche Folge dieser Störung im Umsatzsteuerrecht zeitigen.

Der Umsatzsteuer unterliegen Leistungen in Form von Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), Eigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG), Leistungen der Gesellschaft an Gesellschafter (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG) sowie die Einfuhren (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

Da die zuvor unter I. skizzierten zivilrechtlichen Konstellationen allenfalls unter dem Gesichtspunkt der Leistung (Lieferungen und sonstige Leistungen) umsatzsteuerbar sein können, beschränkt sich die Untersuchung auf die Steuerbarkeit dieser Umsätze.

Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) sind umsatzsteuerbar, wenn sie von einem Unternehmer im Erhebungsgebiet gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Die Tatbestandsmerkmale „Unternehmer“, „im Erhebungsgebiet“ und „im Rahmen seines Unternehmens“ weisen keine spezifischen Probleme gerade im Hinblick auf die Störung zivilrechtlicher Leistungsbeziehungen auf.

Sie werden daher im folgenden nicht untersucht. Von Interesse sind hier vielmehr nur die Tatbestandsmerkmale „Leistung“ und „gegen Entgelt“.

1. Leistung

Die Voraussetzungen für jegliche umsatzsteuerliche Leistung, also sowohl für Lieferungen als auch für sonstige Leistungen, sind:

– Die Leistung muß Außenwirkung entfalten, d. h. es muß ein Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs zum Nutzen eines Anderen geopfert werden.

– Rechtsgut ist jedes durch die Staatsgewalt gewährleistete Gut. Zu den heute anerkannten Rechtsgütern des Einzelnen zählt auch das Vermögen, wobei dieser Begriff definiert wird als „Gesamtheit der Aktiva, die einer natürlichen oder juristischen Person zustehen. Es sind dies alle Rechte, Forderungen und Rechtsverhältnisse, die entweder auf Geld gehen oder einen geldwerten, d. h. in Geld schätzbaren Inhalt haben“¹.

Unter „Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs“ ist ein verkehrsfähiges Rechtsgut zu verstehen.

– Die Leistung muß willentlich erfolgen (Ausnahme: rechtmäßiger hoheitlicher Zwang, s. § 1 Abs. 1 Nr. 1 a UStG).

– Erforderlich ist ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Leistenden an der Leistung. Der Leistende muß einen eigenen wirtschaftlichen Effekt erstreben.

Es darf sich z. B. nicht um die bloße Rückgängigmachung eines Leistungsaustausches oder um eine bloße Entgeltzahlung handeln.

– Es darf sich nicht um eine bloße Vorbereitungshandlung handeln. Durch dieses Kriterium soll negativ abgegrenzt werden von der bloßen Nutzung des eigenen Vermögens und der eigenen Arbeitskraft durch den Unternehmer. Die Tätigkeit muß den internen Bereich des Unternehmens verlassen haben, sie muß dem Empfänger gegenüber bewirkt worden sein².

Wann dies der Fall ist, ist für Lieferung und sonstige Leistung unterschiedlich zu beurteilen.

Lieferung: Bei der Lieferung ist eine Leistung nur gegeben bei Übertragung des Vertragsgegenstandes auf einen anderen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Von Bedeutung ist deshalb grundsätzlich der Wille der Vertragsparteien, was Gegenstand der Übertragung sein soll (beim Werklieferungsvertrag ist Gegenstand der Übertragung z. B. das fertige Werk. Vor Erstellen des fertigen Werkes handelt es sich daher bei allen Aufwendungen des das Werk erstellenden Unternehmers lediglich um die Nutzung des eigenen Vermögens und der eigenen Arbeitskraft³).

Ändert sich der Umfang des Umsatzes jedoch nachträglich, kommt es nicht darauf an, was vereinbart war, sondern darauf, was tatsächlich geleistet wurde.

Entsprechend der Anknüpfung des UStG an den tatsächlichen Verbrauch ist maßgebend der innerlich

verknüpfte Austausch von Leistung und Gegenleistung in seinem tatsächlich erbrachten Umfang.

Sonstige Leistung: Bei sonstigen Leistungen sind „nach außen in Erscheinung tretende Handlungen des Unternehmers nur dann keine Leistungen, wenn sie in keinem Zusammenhang mit einem bestimmten Rechtsgehalt stehen“⁴.

– Gegenstand der Besteuerung ist grundsätzlich das Erfüllungsgeschäft, d. h. die tatsächlich bewirkte Leistung. An das Verpflichtungsgeschäft kann nur dann angeknüpft werden, wenn die vertragliche Verpflichtung selbst den eigentlichen Inhalt der Leistung darstellt. Dies ist z. B. bei der Bürgschaftsübernahme der Fall.

– Es gilt der „Bestimmtheitsgrundsatz“, d. h. es müssen vorhanden sein:

- bestimmter Leistungsempfänger,
- bestimmter Inhalt der Leistung,
- bestimmter Inhalt der Gegenleistung.

2. „Gegen Entgelt“

Im Rahmen der Steuerbarkeit der Leistung ist betr. die hier zu untersuchenden Fallkonstellationen allein problematisch das Tatbestandsmerkmal „gegen Entgelt“. Dieses Tatbestandsmerkmal ist erfüllt, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht und die Leistung auf Erhalt einer Gegenleistung gerichtet ist und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung ausgelöst wird⁵.

III. Anwendung der Grundsätze auf die verschiedenen Fälle der Störung des Verhältnisses von Leistung und Gegenleistung

1. Untergang der Ansprüche auf Leistung und Gegenleistung

Wird die dem Schuldner obliegende Leistung durch einen Umstand unmöglich, den weder er noch der Gläubiger zu vertreten hat, so verliert er gemäß § 323 Abs. 1 BGB seinen Anspruch auf die Gegenleistung.

Es fehlt bei dieser Konstellation sowohl am Moment der Leistung als auch an dem der Gegenleistung.

Bei nur teilweiser Unmöglichkeit mindert sich die Gegenleistung gemäß § 323 Abs. 1 HS. 2 BGB verhältnismäßig. Die ausgetauschten Teilleistungen stehen im Verhältnis von Leistung und Gegenleistung. Ein steuerbarer Umsatz liegt vor.

2. Untergang der Ansprüche auf Leistung und Gegenleistung; der Gläubiger der Hauptleistung verlangt das Surrogat

Der Gläubiger der Hauptleistung verlangt die Herausgabe des vom Schuldner für den geschuldeten Gegenstand erlangten Ersatzes oder die Abtretung eines Er-

1 S. Creifelds, Rechtswörterbuch, 3. Aufl., unter „Vermögen“.

2 Plückerbaum/Malitzky, Komm. z. UStG, 10. Aufl., Rdn. 449/5ff. zu §§ 1–3 UStG.

3 Plückerbaum/Malitzky, Rdn. 449 zu §§ 1–3 UStG sowie unten unter III.5.

4 S. Plückerbaum/Malitzky, Rdn. 449/7 zu §§ 1–3 UStG.

5 BFH-Urteil vom 7. 5. 1981, BStBl. II 1981, 495 = UR 1981, 147 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 30.

satzanspruches (§ 323 Abs. 2 i. V. m. § 281 BGB): Der Leistung des Schuldners (Herausgabe des Ersatzes oder Abtretung des Ersatzanspruches) steht die Leistung des Gläubigers gegenüber (ursprünglich vereinbarte Gegenleistung, ggf. jedoch gemindert).

3. Vom Schuldner der Hauptleistung verschuldete Unmöglichkeit

Dem Schuldner der Hauptleistung wird die Leistung verschuldet unmöglich; statt Schadensersatz wegen Nichterfüllung oder Rücktritt (§ 325 Abs. 1 S. 1 BGB) wählt der Gläubiger den Ersatz oder den Ersatzanspruch, den der Schuldner erlangt hat (§§ 325 Abs. 1 S. 3 i. V. m. 323, 281 BGB): Es gilt das unter 2. Gesagte entsprechend.

4. Schadensersatz allein aufgrund gesetzlicher Verpflichtung (Sekundäranspruch)

Unabhängig davon, ob der Schadensersatz auf Vertrag oder auf Gesetz beruht, ist ein Leistungsaustausch im Falle des auf Sekundäransprüchen beruhenden Schadensersatzes grundsätzlich nicht gegeben. Auf seiten des Geschädigten fehlt es grundsätzlich bereits am Kriterium der Leistung, auf seiten des Schädigers an den Kriterien „Leistung“ und „gegen Entgelt“. Beim Geschädigten liegt bereits keine willentliche Leistungshandlung vor.

Der Schädiger selbst „leistet nicht deshalb, weil er vom Schadensersatzempfänger eine Lieferung oder sonstige Leistung empfangen hat oder empfangen will, sondern aus anderen Gründen: sei es, weil er selbst den entstandenen Schaden verursacht hat, sei es, weil er sonstwie dazu verpflichtet ist, z. B. aufgrund eines Versicherungsvertrages oder einer besonderen gesetzlichen Vorschrift“⁶.

Von dem Grundsatz, daß ein Leistungsaustausch im Falle des auf Sekundäransprüchen beruhenden Schadensersatzes nicht gegeben ist, gibt es indes zwei Ausnahmen:

a) Eine Ausnahme gilt dann, wenn die Ersatzleistung Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung ist. Dies ist nur dann der Fall, wenn der Geschädigte den Schaden im Auftrag des Schädigers behebt und vom Schädiger für die Schadensbeseitigung ein Entgelt erhält. Es ist dann eine neue Leistungsschiene, nämlich Vertrag über die Reparatur, eröffnet⁷.

Zu beachten ist dabei, daß eine Aufteilung der Entschädigung in ein Leistungsentgelt und einen echten Schadensersatz nicht zulässig ist. Wenn der Geschädigte gegenüber dem Schädiger eine Leistung erbracht hat, bleibt dessen Gegenleistung auch dann Leistungsentgelt, wenn sie zugleich einen Schadensersatz einschließt⁸.

Sehr instruktiv führt der BFH⁹ zu den Fällen des Schadensersatzes nach § 249 BGB zusammenfassend aus: „Der Schädiger kann seiner Verpflichtung, den entstandenen Schaden zu beheben, dadurch nachkommen, daß er selbst den Schaden beseitigt. Es kommt dann zu keinem Leistungsaustausch, weil es an einer Leistung des

Geschädigten fehlt und bei dem Schädiger eine entgeltliche Leistung nicht vorliegt. Der Schädiger kann sich aber zur Beseitigung des Schadens auch eines Dritten bedienen und diesen den Schaden beheben lassen. Auch in diesem Falle kommt ein Leistungsaustausch zwischen dem Schädiger und dem Geschädigten nicht in Betracht. Zwischen dem Schädiger und dem Dritten kommt ein Leistungsaustausch dadurch zustande, daß der Dritte im Auftrag des Schädigers für diesen tätig wird und dieser ihm dafür ein Entgelt gewährt. Nicht anders kann es sein, wenn der Schädiger statt eines Dritten den Geschädigten beauftragt, den Schaden zu beheben. Der Geschädigte wird dann im Auftrag des Schädigers für diesen tätig und erhält von ihm dafür ein Entgelt. Er ist damit umsatzsteuerpflichtig“.

b) Hat der Gläubiger der Hauptleistung trotz Leistungsstörung das Recht, und übt dieses aus, den Vertragsgegenstand zu behalten, und zu verlangen, so gestellt zu werden, als ob gehörig erfüllt worden wäre (statt die Sache zurückzuweisen und den durch die Nichterfüllung des ganzen Vertrages entstandenen Schaden ersetzt zu verlangen, s. §§ 635/463 BGB), liegt ein Leistungsaustausch vor. Die Ersatzleistung des Schuldners ist steuerbares Entgelt.

5. Befreiung des Schuldners von der (Rest-) Leistungsverpflichtung

Gemeint sind die Fälle der auf Primärverpflichtung beruhenden Entgeltzahlung des Gläubigers der Hauptleistung bei gleichzeitiger Befreiung des Schuldners der Hauptleistung von der (Rest-)Leistungsverpflichtung aufgrund gesetzlicher Bestimmungen. Normen des BGB, die die benannten Rechtsfolgen anordnen, sind z. B. §§ 324 Abs. 2 BGB (Unmöglichkeit des Gläubigers der Hauptleistung), 615 BGB (Verzug des Gläubigers), 649 BGB (Kündigung des Gläubigers), 324 Abs. 1 i. V. m. 275 BGB (die Leistung des Schuldners wird durch einen vom Gläubiger zu vertretenden Umstand unmöglich; der Schuldner wird von der Leistungsverpflichtung frei, behält aber den Anspruch auf die Gegenleistung).

Charakteristisch für diese Normen ist, daß es sich bei der dem Gläubiger der Hauptleistung auferlegten Zahlungsverpflichtung um den ursprünglichen Erfüllungsanspruch des Schuldners der Hauptleistung handelt. Unabhängig davon, ob ein besonderer Aufhebungsvertrag geschlossen wurde (denn dieser bezieht sich dann nur noch auf die Höhe des Entgelts), steht die Entgeltzahlung daher in unmittelbarem Zusammenhang mit einer die Leistungskriterien erfüllenden Handlung des Schuldners der Hauptleistung, sofern eine solche im Austauschverhältnis bestimmt werden kann.

Für eine die Leistungskriterien erfüllende Handlung kann insofern angeknüpft werden entweder an bereits ausgeführte Teilleistungen oder an die sog. „Leistungsbereitschaft“.

a) Teilleistungen

Problematisch kann hier insbesondere sein, ob die Tätigkeit den internen Bereich des Unternehmens bereits verlassen hat, d. h. ob das Stadium der bloßen Vorbereitungshandlung bereits überschritten ist¹⁰.

Insbesondere beim Werklieferungsvertrag kann die Erfüllung dieses allgemeinen Leistungskriteriums proble-

6 S. Plückerbaum/Malitzky, Rdn. 487 zu §§ 1–3 UStG.

7 S. BFH-Urteil vom 11. 3. 1965, BStBl. III 1965, 303 = UR 1965, 138 = StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 356.

8 Sauerland/Schmidt, Umsatzsteuer, 14. Aufl. 1981, S. 42.

9 AaO (FN 7).

10 S. oben unter II.

matisch sein. Der BFH¹¹ führt zu einem Werklieferungsvertrag, zu dessen Erfüllung der Unternehmer bereits Arbeit und Material eingesetzt hatte, der dann aber vor Fertigstellung des Werkes beendet wurde, aus:

„Trotzdem ist der Senat aber der Auffassung, daß auch die durchgeführten Arbeiten nicht als Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn beurteilt werden können. Diese Rechtsüberzeugung gewinnt der Senat aus dem besonderen Wesen des Werklieferungsvertrages (§ 651 BGB) und der besonderen Regelung im § 3 Abs. 2 UStG 1951, wonach die übernommene Be- und Verarbeitung eines Gegenstandes, bei der der Unternehmer selbstbeschaffte Stoffe verwendet, als Lieferung (Werklieferung) anzusehen ist. Im Gegensatz zum gewöhnlichen Werkvertrag (z. B. Reparaturauftrag) oder zum Geschäftsbesorgungsvertrag nach § 675 BGB (z. B. die Tätigkeiten des Rechtsanwalts, des Handelsvertreters oder einer Bank), wo das Element der zur Erledigung der Bestellung erforderlichen Arbeitsleistung des Unternehmers vom ersten bis zum letzten Schritt die Rechtsverhältnisse des Auftraggebers berührt – sei es wegen dessen Rechten am Material oder wegen dessen enger rechtlicher oder tatsächlicher Beziehung zu den Angelegenheiten, die der Unternehmer zu besorgen hat –, tritt dieses Element beim Werklieferungsvertrag hinter den Liefervorgang völlig zurück. Denn bei Ausführung eines solchen Vertrags investiert der Unternehmer seine Arbeitskraft stets in das eigene Material; was hierdurch entsteht, gehört ihm; der Besteller ist nicht in der Lage, eine vertragsfremde Verwertung (Verkauf an einen Dritten) zu verhindern; den zufälligen Untergang – selbst wenn er vom Besteller zu vertreten wäre – hat grundsätzlich der Unternehmer zu tragen, solange die Sache nicht geliefert ist (§§ 651 Abs. 1 Satz 2, 446 BGB). Entsprechend dieser bürgerlich-rechtlichen Natur des Werklieferungsvertrages hat das UStG 1951 in der oben wiedergegebenen Vorschrift ausdrücklich angeordnet, daß von der auf einem solchen Vertrag beruhenden Tätigkeit des Unternehmers nur die Verschaffung der Verfügungsmacht an der für den Besteller gefertigten Sache als Leistung anzusehen ist. Da das Gesetz dabei ausdrücklich auf das obligatorische Geschäft abstellt („Hat der Unternehmer die Bearbeitung ... übernommen ...“), ist es nach Auffassung des Senats nicht möglich, bei der Auflösung des Vertragsverhältnisses, wenn zugleich der Unternehmer den Erfüllungsanspruch gegenüber dem Besteller behält und deshalb Entgelt vereinbart, den bisher auf die Herstellung verwendeten Arbeits- und Materialaufwand wie beim gewöhnlichen Werkvertrag oder wie beim Dienstvertrag als Leistung im Sinne des § 1 Nr. 1 UStG zu werten. Dieser Aufwand muß vielmehr ebenso wie die Arbeit und die sächlichen Mittel, die von einem Unternehmer zur Herstellung einer beliebigen Ware vor der Lieferung eingesetzt werden, als eine dem Eigenleben des Unternehmens zuzurechnende, umsatzsteuerrechtlich nicht erfaßbare Tätigkeit beurteilt werden.“

b) Leistungsbereitschaft

Hinsichtlich dieses Anknüpfungsgesichtspunktes kann zwischen „konkreter Leistungsbereitschaft“ und „latenter Leistungsbereitschaft“ unterschieden werden.

aa) „Konkrete Leistungsbereitschaft“ (konkretes Angebot)

Bietet der Unternehmer dem Abnehmer den Gegenstand des Schuldverhältnisses an und gerät der Abnehmer in Annahmeverzug, so ist diese konkrete Leistungsbereitschaft „eine Leistung, auch wenn die Dienste nicht mehr erbracht (§ 615 BGB) oder die Waren – etwa wegen nachträglichen Untergangs (§ 324 Abs. 2 BGB) – nicht mehr geliefert, die Entgelte aber gleichwohl bezahlt werden müssen“¹².

bb) „Latente Leistungsbereitschaft“

Eine Leistung in umsatzsteuerrechtlichem Sinne liegt ferner dann vor, „wenn ein Unternehmer entgeltlich seine Arbeitskraft oder sächliche Mittel zum jederzeitigen vertragsmäßigen Einsatz oder Abruf für einen anderen bereitstellt. Hier ist die Leistungsbereitschaft umsatzsteuerrechtlich relevant, weil über das bloße Verpflichtungsgeschäft hinaus dem anderen Teil zugleich die

Verfügungsbefugnis über die Dienste oder die Sachen des Unternehmers übertragen wird. Beispiele für derartige im Verpflichtungsgeschäft selbst bestehende Leistungen sind entgeltliche Dauerverträge mit Anwälten, Steuerberatern, Agenten oder Maklern zur jederzeitigen Übernahme von Geschäftsbesorgungen, die entgeltliche Zugehörigkeit zu einem Lesezirkel oder die entgeltliche Bereitstellung von Darlehen durch eine Bank“¹³. Keine Leistung in Form latenter Leistungsbereitschaft liegt jedoch bei Kauf-, Werk- oder Werklieferungsvertrag vor. Denn beim Kauf-, Werk- oder Werklieferungsvertrag verfügt der Unternehmer über den Einsatz seiner Arbeitskraft und seiner Betriebsmittel selbst“¹³.

Verdeutlichend führen *Plückebaum/Malitzky*¹⁴ aus, daß allein die Bereitschaft zur Erfüllung eines Vertrages noch nicht als umsatzsteuerlich relevante Leistungsbereitschaft beurteilt werden könne, da sich diese allgemeine Bereitschaft bereits aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft ergebe. Hinzukommen müsse vielmehr „eine aus der Art der vereinbarten Tätigkeit hervorgehende besondere Betonung der Bereitschaft zur jederzeitigen Vertragserfüllung“. Der Leistungsbereite muß die Leistungsbereitschaft als solche besonders schulden.

6. Wandelung

Im Falle der Wandelung ist grundsätzlich ein Leistungsaustausch nicht gegeben.

Ist der Leistungsempfänger außerstande, seine Schuld zu begleichen, und der Leistende berechtigt, vom Vertrag zurückzutreten, so bleibt dem säumigen Leistungsempfänger keine Wahlmöglichkeit, ob er den gelieferten Gegenstand zurückgeben will. Es fehlt bereits am Kriterium der „Willentlichkeit“.

Im Falle der Rückgängigmachung eines Kaufes aufgrund von vornherein getroffener Vereinbarung oder wegen eines Mangels der verkauften Sache, den der Verkäufer zu vertreten hat, fehlt es auf seiten des die Kaufsache Zurückgebenden bereits am Kriterium des eigenen Leistungsinteresses. Durch die Rückgabe wird kein eigenständiger wirtschaftlicher Zweck verfolgt.

7. Verzugszinsen

Bei den Verzugszinsen fehlt es an der Finalität. Sie weisen keinen Zusammenhang mit der Leistung auf¹⁵.

Anderes gilt jedoch betreffend die auf Vereinbarungen zwischen den Beteiligten beruhenden Zinsen (Zielzinsen, Stundungszinsen). Sie sind Teile des Entgelts¹⁶.

8. Vertragsstrafe

Unter Vertragsstrafe ist eine Geldzahlung zu verstehen, die der Schuldner dem Gläubiger als Strafe für den Fall verspricht, daß er eine Verbindlichkeit nicht oder nicht in gehöriger Weise erfüllt (§ 339 BGB). Im ersten Falle

11 Urteil vom 27. 8. 1970, BStBl. II 1971, 6 (8f.) = UR 1970, 374 = StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 501.

12 BFH, aaO (FN 11).

13 BFH, aaO (FN 11).

14 *Plückebaum/Malitzky*, Rdn. 503/5 zu §§ 1–3 UStG.

15 EuGH, Urteil vom 1. 7. 1982, UR 1982, 159 = DB 1983, 375 sowie BMF vom 1. 4. 1986, BStBl. I 1986, 149 ff. unter I. 2 (3) = UR 1986, 127.

16 *Plückebaum/Malitzky*, Rdnr. 514/3 zu §§ 1–3 UStG.

kann der Gläubiger die verwirkte Strafe statt der Erfüllung verlangen (§ 340 Abs. 1 BGB). Im zweiten Fall kann der Gläubiger die verwirkte Strafe neben der Erfüllung verlangen (§ 341 Abs. 1 BGB).

Die Finanzverwaltung sieht neuerdings generell die Vertragsstrafe nicht als Gegenleistung für eine Leistung des Vertragspartners. In Abschn. 3 Abs. 2 Satz 1 UStR 1988 heißt es: „Vertragsstrafen, die wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung (§§ 340, 341 BGB) geleistet werden, haben Schadensersatzcharakter.“

Die Finanzverwaltung weicht mit dieser zwischen der Vertragsstrafe wegen Nichterfüllung und der Vertragsstrafe wegen Schlechterfüllung nicht differenzierenden Rechtsauffassung von der bisher ganz allgemein vertretenen Ansicht ab, die Vertragsstrafe wegen nicht gehöriger Erfüllung könne Gegenleistungscharakter haben¹⁷.

Unter Berücksichtigung des Urteils des EuGH vom 1. 7. 1982¹⁸ erweist sich die Ansicht der Finanzverwaltung grds. als richtig. Die Vertragsstrafe ist grds. nicht Teil des Entgelts für die Leistung. Es besteht i. d. R. kein unmittelbarer innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Entgelt ist nur das, was aus der Sicht des Leistenden der Empfänger für einen Umsatz aufwendet, um ihn zu erhalten.

Ausnahmen gelten jedoch m. E. in den folgenden Fällen:

- Der Gläubiger der Vertragsstrafe erbringt die ihm obliegende Leistung und erhält anstelle der ursprünglich vereinbarten Gegenleistung die Vertragsstrafe.
- Der Gläubiger der Vertragsstrafe erbringt die ihm obliegende Leistung und erhält die Vertragsstrafe neben der ursprünglich vereinbarten Gegenleistung, wobei die Vertragsstrafe keinen Verzugsschaden abdecken soll.

In beiden Fällen ist m. E. der Leistungsaustausch hinsichtlich der Vertragsstrafe zu bejahen. Die Vertragsstrafe ist aus Sicht des Leistenden für seine Leistung erbracht. Die in Abschn. 3 Abs. 2 Satz 1 UStR 1988 niedergelegte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung erscheint insofern zu undifferenziert.

9. Minderung

Die Minderung berührt die Ebene des Leistungsaustausches nicht. Erforderlich ist insofern lediglich eine Anpassung der Bemessungsgrundlage über § 17 UStG.

10. Entgeltzahlung für die vorzeitige Aufgabe eines Rechts aufgrund besonderer vertraglicher Vereinbarung¹⁹

a) Bereits erloschenes Schuldverhältnis

Ein Leistungsaustausch ist nicht gegeben, wenn die vertragliche Entschädigungsvereinbarung ein Schuldverhältnis betrifft, das bereits nach den allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen untergegangen ist.

Ein Anspruch, dessen Erfüllung dem Schuldner unmöglich geworden ist, ist gegenstandslos. Nach bürgerlichem Recht (§§ 275, 280, 325 BGB) befreit die Unmöglichkeit der Leistung und das Unvermögen zur Leistung den Schuldner, falls dieser die Umstände nicht zu vertreten hat, von jeglicher Verpflichtung gegenüber dem Gläubiger, falls er sie zu vertreten hat, von der geschuldeten Leistung.

Ein Rechtsverzicht setzt jedoch voraus, daß die geschuldete Leistung erfüllbar ist. Andernfalls würde auf etwas verzichtet, was nicht Gegenstand des Rechtsverkehrs ist.

Ist eine Leistung in der geschuldeten Form daher unmöglich geworden, so ist die Ersatzleistung in Geld Schadensersatz, so daß eine besondere Leistung des Gläubigers zur Erlangung des Geldbetrages nicht festgestellt werden kann. Infolgedessen kann die schuldrechtliche Aufhebungsvereinbarung nur als Vereinbarung über die Höhe des zu zahlenden Schadensersatzes beurteilt werden.

b) Bestehendes Schuldverhältnis

Ein Leistungsaustausch kann hingegen zu bejahen sein, wenn die vertragliche Entschädigungsvereinbarung ein noch bestehendes, d. h. noch nicht nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen erloschenes Schuldverhältnis betrifft. Die Entschädigungsleistung kann sich in diesem Falle als Entgeltzahlung darstellen, wobei jedoch problematisch ist, welches Sachverhaltselement die Leistung verkörpert, für die das Entgelt dann gezahlt wird. Theoretisch kann in diesem Falle an die Verzichtserklärung selbst oder an die sog. Leistungsbereitschaft angeknüpft werden.

Leistungsbereitschaft: Es wird insofern auf die obigen Ausführungen unter 5 b verwiesen.

Verzicht: Hier ist danach zu differenzieren, ob der Gläubiger oder der Schuldner der Hauptleistung verzichtet²⁰.

Der Verzicht des Schuldners der Hauptleistung ist umsatzsteuerlich irrelevant. Eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne liegt nicht vor.

Sofern angeknüpft wird an den Verzicht auf Erfüllung der Abnahmeverpflichtung durch den Vertragspartner, wird nicht auf ein Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs verzichtet. Denn der Verzicht bezieht sich insofern nur „auf die künftige Abnahme der eigenen noch zu erbringenden Leistung“²¹, d. h. auf den Anspruch auf die Abnahme der Leistung. Der Abnahmeanspruch aber ist kein Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs, da er nicht verkehrsfähig ist. Wenn angeknüpft wird an den Verzicht auf den Geldanspruch gegenüber dem Gläubiger der Hauptleistung, so kann für den Verzicht auf Geld nichts anderes gelten als für die Geldzahlung selbst. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellen sich die dem Gläubiger der Hauptleistung durch den Verzicht ersparten Aufwendungen als Geldzuwendung dar. Unstreitig ist eine solche keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne.

Anders zu beurteilen ist hingegen der Verzicht des Gläubigers der Hauptleistung. Dieser verzichtet mit der Hauptleistung auf ein Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs, nämlich auf den Anspruch auf Lieferung bzw. Leistung. Dieser Anspruch ist verkehrsfähig. Der Gläubiger der Hauptleistung erbringt daher durch den Verzicht eine sonstige Leistung.

17 Plückerbaum/Malitzky, §§ 1–3 UStG Rdnr. 515.

18 AaO (FN 15).

19 Zu dieser Problematik s. auch Pel, Kritik am koordinierten Ländereinsatz zur umsatzsteuerlichen Behandlung der vorzeitigen Beendigung von Leasingverträgen, NWB 1988, 1701 ff.

20 S. BFH-Urteil vom 27. 8. 1970 aaO (FN 11); zu undifferenziert insofern Plückerbaum/Malitzky, Rdnr. 495/1 zu § 1–3 UStG.

21 S. BFH-Urteil vom 27. 8. 1970, aaO (FN 11).