

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 3 juli 2001 *

I mål C-380/99,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Bertelsmann AG

och

Finanzamt Wiedenbrück,

angående tolkningen av artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28)

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann samt domarna V. Skouris (referent), J.-P. Puissochet, R. Schintgen och N. Colneric,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Bertelsmann AG, genom A. Raupach och D. Pohl, Rechtsanwälte,
- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och B. Muttelsee-Schön, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom J. E. Collins, i egenskap av ombud, biträdd av A. Robertson, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 25 januari 2001 av: Bertelsmann AG och kommissionen

och efter att den 6 mars 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Bundesfinanzhof har genom beslut av den 5 augusti 1999, som inkom till domstolen den 8 oktober samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Bertelsmann AG (nedan kallat Bertelsmann) och Finanzamt Wiedenbrück (nedan kallat Finanzamt) beträffande besked om uppbörd av den mervärdesskatt som Bertelsmann var skyldigt att betala för beskattningsåren 1985—1990 med avseende på premier in natura som utgivits till redan existerande kunder som vederlag för förmedling av nya potentiella kunder.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

- 3 Enligt artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet gäller följande:

”Beskattningsunderlaget skall vara följande:

- a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster ..., allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part ...”

- 4 Artikel 11 A.2 b i det sjätte direktivet stadgar följande:

”Följande inräknas i beskattningsunderlaget:

...

- b) Bikostnader som provision, emballage, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar kunden ...”

Den nationella lagstiftningen

- 5 De transaktioner som är mervärdesskattepliktiga fastställs i 3 § i 1980 års Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG). I synnerhet 3 § tolfte stycket UStG avser bytestransaktioner och föreskriver följande:

”Ett byte föreligger, när vederlaget för en leverans utgörs av en leverans. En transaktion som är att likna vid ett byte föreligger, när vederlaget för en tjänst utgörs av en leverans eller av en annan tjänst.”

- 6 I artikel 10.2 andra meningen i UStG, som gäller beskattningsunderlaget för byten och transaktioner som är att likna vid byten, stadgas följande:

”Vid byten vid transaktioner som är att anse som byten och då ersättning sker på annat sätt än genom betalning, anses värdet av varje prestation utgöra vederlag för den andra prestationen.”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 7 Bertelsmann är det ledande företaget i en företagsgrupp som bedriver verksamhet i form av bok- och skivklubbar. Under åren 1985—1990 gav företagen i gruppen

ut premier in natura, till exempel böcker, skivor och cyklar, till redan existerande klubbmedlemmar som ersättning för anskaffande av nya medlemmar. Företagen köpte premierna av externa leverantörer och stod för kostnaderna för sändandet av dessa premier till de medlemmar som agerat mellanhänder.

- 8 I sina uppbördsbesked för beskattningsåren 1985—1990 bedömde Finanzamt att premieleveranserna utgjorde transaktioner som var att likna vid byten och fastställde att i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skulle ingå, förutom inköpspriset för premierna, även de försändelsekostnader som företagen haft.

- 9 Bertelsmann ansåg att det stred mot sjätte direktivet att inkludera försändelsekostnaderna i beskattningsunderlaget för leveransen av premier in natura och överklagade beslutet direkt till Finanzgericht Münster (Tyskland) utan föregående administrativa förfaranden (Sprungklage).

- 10 Överklagandet vann inte framgång, varför Bertelsmann väckte talan om "Revision" vid Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof har i beslutet om hänskjutande angett att, enligt dess mening, värdet av de levererade varorna inte kan utgöra den enda referenspunkten när det gäller att fastställa beskattningsunderlaget för leveranserna som är föremål för tvisten i den nationella domstolen. Domstolen bedömer att beskattningsunderlaget även borde omfatta försändelsekostnaderna eftersom försändelsen av premierna ingick som en underordnad tjänst till leveransen. Eftersom Bundesfinanzhof bedömer att den anhängiggjorda tvisten inte kan avgöras på ett klart sätt med stöd av EG-domstolens dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365), och av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, Empire Stores (REG 1994,

s. I-2329), har domstolen beslutat att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

”Omfattar beskattningsunderlaget, enligt artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, vid leverans av en premie in natura, som sänds till mottagaren på grund av att denne har förmedlat en ny kund, förutom inköpspriset för premien även försändelsekostnaderna?”

Om tolkningsfrågan

- 11 Den nationella domstolen frågar i sak huruvida artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att beskattningsunderlaget för leverans av en premie in natura, som utgör vederlag för förmedling av nya kunder, förutom inköpspriset för premien, även omfattar försändelsekostnaderna, när dessa bärs av den som levererat premien.

Argument i yttrandena till domstolen

- 12 Bertelsmann har hävdat att eftersom det motvärde som utgör skatteunderlag för leveransen av premien är subjektivt och svårt att fastställa skall endast

inköpspriset för premierna räknas in. Den teorin bekräftas enligt bolaget av domen i det ovannämnda målet Empire Stores, där domstolen inte räknat in försändelsekostnaderna i beskattningsunderlaget, trots att den domen gällde ett postorderföretag. Bertelsmann har dessutom hävdad att försändelsekostnaderna inte kan anses vara bikostnader i den mening som avses i artikel 11 A.2 b i det sjätte direktivet, eftersom företaget betalar dem självt i stället för att kräva betalning av köparna, det vill säga de kunder som fungerat som mellanhänder.

- 13 Den tyska regeringen, Förenade kungarikets regering liksom kommissionen har däremot gjort gällande att beskattningsunderlaget för premier in natura, förutom inköpspriset, även omfattar försändelsekostnader. Även om de har medgett att domstolen i det ovannämnda målet Empire Stores, på grund av de frågor som i det målet ställdes till domstolen inte uttryckligen uttalade sig om huruvida försändelsekostnaderna skulle inkluderas i beskattningsunderlaget, har de hävdad att det helt klart framgår av domen att dylika bitjänster till leveransen skall inkluderas i beskattningsunderlaget.

- 14 Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har för övrigt hävdad att det även av principen om att mervärdesskatt skall uttas på ett konkurrensneutralt och enhetligt sätt följer att försändelsekostnaderna nödvändigtvis skall inkluderas i beskattningsunderlaget. Förenade kungarikets regering har särskilt anfört att om den skattskyldiges tillhandahållande av den tjänst som försändelsen utgör inte innefattades i beskattningsunderlaget, skulle det medge undandragande från skatt genom möjligheten att tillhandahålla leveranser in natura som sänkte det beskattningsbara beloppet. Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering hävdar därför att den tjänst som försändelsen utgör bör skattebeläggas ekonomiskt som om den kund som fungerat som mellanhand hade erhållit premien och försändelsen som vederlag för en summa pengar som även skulle täcka försändelsekostnaderna.

Domstolens bedömning

- 15 Det framgår av dom av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, Boots Company (REG 1990, s. I-1235), punkterna 15 och 16, att tillämpligheten av artikel 11 A.2 b i det sjätte direktivet måste uteslutas innan artikel 11 A.1 a kan tillämpas.
- 16 Det är ostridigt att de försändelsekostnader som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen utgör transportkostnader. Det är emellertid även ostridigt att Bertelsmann inte krävt att mottagarna skulle betala försändelsekostnaderna för premierna. Härav följer att artikel 11 A.2 b i det sjätte direktivet inte kan tillämpas i målet vid den nationella domstolen. Beskattningsunderlaget för leveransen av premierna skall således bestämmas enligt artikel 11 A.1 a i det direktivet.
- 17 När det gäller att tolka begreppet vederlag i artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet framgår det av fast rättspraxis att vederlag för leverans av varor kan bestå i tillhandahållande av en tjänst och utgöra beskattningsunderlag i den mening som avses i den bestämmelsen om det finns ett direkt samband mellan varuleveransen och tjänsten och om värdet av den sistnämnda kan uttryckas i pengar (se särskilt dom i det ovannämnda målet Naturally Yours Cosmetics, punkterna 11, 12 och 16, och i det ovannämnda målet Empire Stores, punkt 12).
- 18 I målet vid den nationella domstolen har varor levererats som vederlag för en tjänst som består i att förmedla nya kunder. Härvid bör uppmärksammas att det, å ena sidan, finns ett direkt samband mellan premieleveranserna och förmedlingen av kunderna och att, å andra sidan, de tjänster som Bertelsmann erhållit

har ersatts genom varuleveranser, vilkas värde kan uppskattas i pengar (se dom i det ovannämnda målet Empire Stores, punkterna 16 och 17).

- 19 Frågan uppkommer då huruvida det finns ett direkt samband, inte bara mellan premieleveranserna och förmedlingen av nya kunder utan även mellan försändelsen av premierna och tjänsten.
- 20 I det avseendet framgår det av domstolens rättspraxis att en tjänst, i mervärdesskattehänseende, skall anses underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tillhandahålls (se exempelvis dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 30, och av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-249, punkt 27).
- 21 Vid de omständigheter som är för handen i målet vid den nationella domstolen utgör försändelserna av premierna en tjänst som är underordnad den huvudtjänst som premieleveransen utgör. De kunder som förmedlat nya kunder har rätt till såväl premien som försändelsen av den. Leverans och försändelse av premien utgör därför en enhet, som ersätts av det vederlag som utgörs av förmedlingen av nya kunder.
- 22 När det gäller att fastställa det motvärde som skall utgöra beskattningsunderlaget för en sådan transaktion erinrar domstolen om att det enligt fast rättspraxis rör sig om ett subjektivt värde, eftersom beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som verkligen erhållits och inte av ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier (se exempelvis dom i det ovannämnda målet Naturally Yours Cosmetics, punkt 16 och dom i det ovannämnda målet Empire Stores, punkt 18).

- 23 För att vara subjektivt skall det värdet dessutom, som domstolen har specificerat i punkt 19 i domen i det ovannämnda målet Empire Stores, vara det värde som mottagaren av tjänsten ger den tjänst som han vill ha, och det skall motsvara den summa han är villig att betala för den.
- 24 Med tillämpning av den i det ovannämnda målet Empire Stores angivna principen skall alla utgifter som mottagaren har för att få tjänsten i fråga, inklusive kostnader för underordnade tjänster som har samband med leveransen av varor, ingå i tjänstens värde. Härav följer i förevarande mål att eftersom mottagaren inte bara har betalat inköpspriset för premierna, utan också försändelsekostnaderna för leveransen av dem, skall de kostnaderna ingå i beskattningsunderlaget för leveransen.
- 25 Den nationella domstolens fråga skall därför besvaras så att med tillämpning av artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet skall beskattningsunderlaget för leveransen av en premie in natura, som utgör vederlag för förmedling av en ny kund, förutom inköpspriset för premien, även omfatta försändelsekostnaderna när de bärs av den som levererar premien.

Rättegångskostnader

- 26 De kostnader som har förorsakats den tyska och den brittiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 5 augusti 1999 har ställts av Bundesfinanzhof — följande dom:

Med tillämpning av artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall beskattningsunderlaget för leveransen av en premie in natura, som utgör vederlag för förmedling av en ny kund, förutom inköpspriset för premien, även omfatta försändelsekostnaderna när de bärs av den som levererar premien.

Gulmann

Skouris

Puissochet

Schintgen

Colneric

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 3 juli 2001.

R. Grass

C. Gulmann

Justitiesekreterare

Ordförande på sjätte avdelningen