

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 6. marts 2001¹

I — Indledning

1. I denne sag har Bundesfinanzhof forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål, som går ud på, om beskatningsgrundlaget for levering af en gave, som modtageren får tilsendt for at have hvervet en ny kunde — efter Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«)² — ud over indkøbsprisen for gaven også omfatter forsendelsesomkostningerne.

grundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner«.

3. Stk. 2 i den nævnte bestemmelse opregner forskellige udgiftsposter, der skal medregnes i beskatningsgrundlaget, herunder bl.a. som anført i litra b) »biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af køberen eller aftageren. Omkostninger, der er omfattet af en særskilt aftale, kan af medlemsstaterne betragtes som biomkostninger«.

II — Relevante retsforskrifter

A — Fællesskabsbestemmelser

2. I henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatnings-

B — Nationale retsregler

4. § 3 i Umsatzsteuergesetz af 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) fastlægger, hvilke former for omsætning, der er momspligtige, og bestemmelsens stk. 12 bestemmer følgende vedrørende omsætning i form af bytte:

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT L 145, s. 1.

»Bytte foreligger, når vederlaget for en levering består i en anden levering. Der foreligger en byttehandellignende omsætning, når vederlaget for en ydelse består i en levering eller en anden ydelse.«

5. UStG's § 10, stk. 2, andet punktum, der omhandler opgørelsen af beskatningsgrundlaget for bytte og byttehandellignende omsætning, har endvidere følgende ordlyd: »Ved bytte (§ 3, stk. 12, første punktum), ved byttehandellignende omsætning (§ 3, stk. 12, andet punktum) og ved overlevering, der træder i stedet for betaling, betragtes værdien af den ene transaktion som vederlag for den anden transaktion«.

III — Faktiske omstændigheder og retsforhandling i hovedsagen

6. Sagsøgeren i hovedsagen, Bertelsmann AG (herefter »Bertelsmann«), er det ledende selskab i en koncernstruktur, som driver virksomhed inden for bog- og pladeklubber. Bertelsmann-selskaberne uddelte i årene 1985-1990 gaver, såsom bøger, gramofonplader og cykler, til kunder, der allerede var medlemmer af klubberne, for at have hvervet nye kunder, der ønskede at blive medlemmer. Gaverne for hvervning af nye kunder blev købt hos leverandører, der

ikke tilhørte koncernen, og udgifterne ved gavens forsendelse til den, der havde hvervet en ny kunde, blev afholdt af Bertelsmann-selskaberne.

7. I ansættelserne af momstilsvaret for regnskabsårene 1985-1990 havde sagsøgte i hovedsagen, Finanzamt Wiedenbrück, ladet beskatningsgrundlaget omfatte ikke blot indkøbsprisen for gaverne, men også de forsendelsesomkostninger, som selskaberne havde afholdt.

8. Bertelsmann, der var af den opfattelse, at det ikke var i overensstemmelse med sjette direktiv at lade beskatningsgrundlaget for levering af gaver omfatte forsendelsesomkostningerne, anlagde sag direkte ved Finanzgericht (»Sprungklage«). Selskabet fik ikke medhold ved Finanzgericht, idet retten fandt, at der ved beregningen af beskatningsgrundlaget for byttehandellignende omsætning i henhold til UStG's § 10, stk. 2, andet punktum, ud over indkøbsprisen for gaverne, også skulle tages hensyn til forsendelsesomkostningerne ved leveringen af de pågældende gaver. I modsætning til det af sagsøgeren anførte fandt retten i øvrigt ikke, at dette ville være i strid med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

9. Bertelsmann indbragte den af Finanzgericht afsagte dom for Bundesfinanzhof ved

revisionsanke. Bertelsmann gjorde herved gældende, at Finanzgericht's fortolkning af UStG's § 10, stk. 1, og stk. 2, andet punktum, var i strid med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b). Sagsøgeren tilføjede, at dommen også var i strid med Domstolens dom i Empire Stores-sagen³, hvoraf det ifølge Bertelsmann fremgår, at det udelukkende er indkøbsprisen for gave-erne, der kan indgå i beskatningsgrundlaget, og ikke biomkostningerne.

ningsafgifter — for levering af en gave, som modtageren får tilsendt for at have hvervet en ny kunde, ud over indkøbsprisen for gaven også forsendelsesomkostningerne?».

IV — Parternes argumenter

10. Bundesfinanzhof fandt, at den foreliggende sag om byttehandellignende omsætning rejser spørgsmålet om, hvorvidt biomkostninger skal medregnes i beskatningsgrundlaget. Da dommene i Naturally Yours Cosmetics-sagen⁴ og i Empire Stores-sagen ikke giver noget entydigt svar på dette spørgsmål, har Bundesfinanzhof udsat revisionsankesagen og ved kendelse af 5. august 1999 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

12. Bertelsmann er af den opfattelse, at beskatningsgrundlaget ved levering af en gave, som modtageren får tilsendt for at hverve en ny kunde, kun skal omfatte indkøbsprisen for gaven og ikke forsendelsesomkostningerne. Dette følger af dommen i Empire Stores-sagen, hvori Domstolen fastslog, at det udelukkende var indkøbsprisen, der bestemte beskatningsgrundlaget, og ikke andre beløb, såsom indkøbsprisen plus forsendelsesomkostninger. Selv om Empire Stores-sagen omhandlede et postordrefirma, og der altså måtte være afholdt forsendelsesomkostninger, medregnede Domstolen dem ikke i beskatningsgrundlaget.

11. »Omfatter beskatningsgrundlaget — i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv nr. 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsæt-

Bertelsmann har endvidere gjort gældende, at det også under henvisning til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er begrundet udelukkende at tage hensyn til indkøbsprisen, da der i dette tilfælde

3 — Dom af 2.6.1994, sag C-33/93, Sml. I, s. 2329.

4 — Dom af 23.11.1988, sag 230/87, Sml. s. 6385.

er tale om en bytthandellignende omsætning. Den modværdi, der her anvendes til beregning af beskatningsgrundlaget for levering af gaver, er i henhold til dommene i Empire Stores-sagen og Naturally Yours Cosmetics-sagen en subjektiv værdi, nemlig den modydelse, der faktisk er modtaget, hvilket i denne sag er hverveydelsen. Da det er vanskeligt at fastlægge den subjektive værdi, skal der kun tages hensyn til indkøbsprisen for gaverne. Gaverne blev således ikke tilsendt de eksisterende kunder, alene fordi de havde hvervet nye kunder, men også fordi gaverne skulle tjene til at pleje og vedligeholde den eksisterende kundekreds. Bertelsmann har også anført, at postordrefirmaer ikke nødvendigvis opkræver betaling for udgifter til porto, og at mange ikke opkræver forsendelsesomkostninger, i det mindste ved ordrer over en vis størrelse.

Endelig har Bertelsmann påpeget, at forsendelsesomkostningerne heller ikke kan anses for at være biomkostninger i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b), da selskabet i dette tilfælde selv, som tjenesteyder, afholder de pågældende omkostninger og ikke forlanger dem afholdt af modtagerne, dvs. de medlemmer, der hverver nye kunder.

13. I de øvrige indlæg — fra den tyske regering, Det Forenede Kongeriges regering

og Kommissionen — gøres det heroverfor i det væsentlige gældende, at beskatningsgrundlaget for gaver ikke blot omfatter indkøbsprisen, men også forsendelsesomkostningerne.

14. Kommissionen har i lighed med Bertelsmann anført, at der først skal tages stilling til anvendeligheden af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b)⁵, og at bestemmelsen ikke finder anvendelse.

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), der ifølge Kommissionen er den eneste relevante bestemmelse, angiver, at beskatningsgrundlaget er »modværdi[en]«. Dette begreb skal fortolkes i overensstemmelse med dommene i Naturally Yours Cosmetics-sagen, Coöperatieve Aardappelenbevaarplaats-sagen⁶ og Empire Stores-sagen. Ifølge Kommissionen kan der på baggrund af denne praksis opstilles følgende forudsætninger for fastsættelsen af et beskatningsgrundlag, der modsvarer værdien af en tjenesteydelse: Der skal for det første være en direkte sammenhæng mellem leveringen af godet og den tjenesteydelse, der modtages som modydelse. For det andet skal værdien af tjenesteydelsen kunne opgøres i penge. For det tredje er det den subjektive værdi af modydelsen, der udgør

5 — Vedrørende denne rækkefølge henvises til dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235.

6 — Dom af 5.2.1981, sag 154/80, Sml. s. 445.

beskatningsgrundlaget, da dette skal svare til den faktisk modtagne modydelse.

Efter Kommissionens opfattelse er de to første kriterier, der følger af Empire Stores-sagen, opfyldt i den foreliggende sag. Hvervningen af nye kunder er i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a) modværdien for leveringen af gaverne.

For så vidt angår bestemmelsen af den subjektive værdi af modydelsen — det tredje kriterium — er det alene afgørende, hvilke omkostninger leverandøren har afholdt mod til gengæld at opnå den ønskede ydelse. Det følger af Naturally Yours Cosmetics-dommen, at disse omkostninger omfatter alle de udgifter, som leverandøren afholder for at opnå ydelsen, og i den foreliggende sag altså også de forsendelsesomkostninger, leverandøren har afholdt.

Kommissionen har endvidere anført, at Domstolen i Empire Stores-dommen, som følge af formuleringen af det præjudicielle spørgsmål ikke udtrykkeligt tog stilling til, om forsendelsesomkostninger skal medregnes, hvorfor dommen ikke er uforenelig med Kommissionens opfattelse. Det kan derimod på baggrund af dommen med sikkerhed fastslås, at sådanne biomkostninger skal medregnes i beskatningsgrundlaget.

15. Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har i alt væsentligt tilsluttet sig Kommissionens anbringender.

16. Den tyske regering gør herudover gældende, under henvisning til Bundesfinanzhof's praksis, at modydelsen for en hvervning af kunder består af en hovedydelse (gaven) og en accessorisk ydelse (forsendelsen), således at der også mellem hvervejdelsen og forsendelsen er den krævede direkte sammenhæng. Denne opfattelse støttes ifølge den tyske regering også af Domstolens dom i CCP-sagen⁷, hvoraf det fremgår, at den accessoriske ydelse skal behandles på samme måde som hovedydelsen. Modydelsen skal ses som en enhed, og det ville være i modstrid med de faktiske forhold, hvis der retligt set skulle foretages en »kunstig« opsplitning mellem forsendelsen og leveringen af godet.

Tilknytningen til hovedgenstanden indebærer, at værdiansættelsen for forsendelsen skal ske på samme måde som for leveringen af gaven. Der skal også for forsendelsen fastsættes en værdi, svarende til den værdi, den tillægges af leverandøren, og denne værdi skal i henhold til Empire Stores-

7 — Dom af 25.2.1999, sag C-349/96, Sml. I, s. 973.

dommen svare til de udgifter, som leverandøren har afholdt.

17. Ifølge den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering er det endelig nødvendigt at medregne forsendelsesomkostningerne som følge af princippet om, at momsen skal beregnes således, at den konkurrencemæssigt set er ensartet og neutral. I modsat fald ville det medføre et ikke afgiftsbelagt slutforbrug. Momsen skal efter regeringernes opfattelse i økonomisk henseende fastsættes, som om modtageren havde fået gaven samt forsendelsen mod betaling af et beløb, som også omfattede forsendelsesomkostningerne.

18. Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at den subjektive værdi af hverveydelsen for den afgiftspligtige svarer til den samlede værdi af anskaffelsesprisen og forsendelsesomkostningerne, hvorfor summen heraf udgør beskatningsgrundlaget. Hvis man derimod skulle følge Bertelsmann's argumentation, ville beskatningsgrundlaget ikke afspejle den samlede subjektive værdi af den modydelse, som den afgiftspligtige leverer som vederlag for hverveydelsen, hvilket ville forvride momsordningen i sjette direktiv og gøre det muligt at undgå at svare afgift ved levering af goder, idet beskatningsgrundlaget da ville blive fastsat for lavt.

19. For så vidt angår beskatningsgrundlaget har Det Forenede Kongeriges regering

endvidere anført, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b) bekræfter, at transport- og forsendelsesomkostninger skal medregnes. Det Forenede Kongeriges regering har dermed bestridt den fortolkning af Empire Stores-dommen, som Bertelsmann har anlagt, idet en sådan fortolkning ville stride mod denne bestemmelse. I den pågældende dom var Domstolen udelukkende blevet anmodet om at tage stilling til værdifastsættelsen for en leverance af goder som modydelse for tjenesteydelser, hvorimod den foreliggende sag omhandler en sammensat ydelse, nemlig levering af gaver og deres forsendelse. Selv om det tilkommer den nationale ret at tage stilling til, om der foreligger en sammensat ydelse, fremgår det dog klart af de faktiske omstændigheder, som beskrevet af den forelæggende ret, at dette er tilfældet. Den afgiftspligtige leverer altså goder, for hvilke momsen skal fastsættes i henhold til principperne i Empire Stores-dommen. Herudover tilbyder den afgiftspligtige sine kunder en tjenesteydelse, der består i, at de får goderne tilsendt. Beskatningsgrundlaget udgøres således ifølge Det Forenede Kongeriges regering af den samlede værdi af de to elementer, der udgør den sammensatte ydelse.

V — Stillingtagen

20. Der skal i den foreliggende sag tages stilling til, om en tjenesteydelse i form af forsendelsesomkostninger for hvervegaver skal indgå i beskatningsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A,

når modydelsen udelukkende består i en tjenesteydelse.

b), ikke anvendes som retsgrundlag for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget.

21. Inden jeg kommer ind på bestemmelsen i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal der, i overensstemmelse med Boots Company-dommen⁸, først tages stilling til, om artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b), finder anvendelse.

22. Forsendelsesomkostningerne i den foreliggende sag er transportomkostninger i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b), men denne bestemmelse forudsætter, at leverandøren forlanger omkostningerne afholdt af køberen eller aftageren. Bestemmelsen har givetvis en dobbelt betydning. På den ene side skal det påses, at kun modværdien — uden yderligere prøvelse — indgår i beskatningsgrundlaget, og på den anden side kræves en bestemt handle måde af den afgiftspligtige, hvilket fremgår af ordet »forlanger«.

23. Da Bertelsmann i den foreliggende sag ikke »forlanger« forsendelsesomkostningerne afholdt af gavemodtageren, kan sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra

24. Beskatningsgrundlaget ved levering af goder eller tjenesteydelser er i henhold til sjette direktiv den faktisk modtagne modværdi. Det fremgår nemlig af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at beskatningsgrundlaget er »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner«. For så vidt angår den tjenesteydelse, som forsendelsen udgør, skal der således tages stilling til, om afsenderen har modtaget en modydelse for forsendelsen, og hvilken værdi modydelsen i så fald har. Hvis hverveydelsen ikke tillige er vederlag for forsendelsen, betyder dette, at forsendelsen er en vederlagsfri ydelse, som ikke er en levering, der kan pålægges merværdiafgift i henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, og som derfor også er uden betydning for beskatningsgrundlaget, jf. sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

25. For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt forsendelsesomkostningerne skal medregnes, har alle, der har afgivet indlæg i sagen, henvist til Empire Stores-dommen, men de er uenige om, hvordan domsresultatet skal forstås.

26. Indledningsvis bemærkes, at parterne ifølge sagsakterne i den hovedsag, der lå til

8 — Jf. den i note 4 nævnte dom i sag C-126/88, præmis 16.

grund for Empire Stores-dommen, ikke havde rejst spørgsmålet om gavernes forsendelse eller forsendelsesomkostninger, men alene havde henvist til de omhandlede gaver. Sagsøgeren tog udgangspunkt i kostprisen, hvorimod den sagsøgte skattemyndighed anvendte den pris, som sagsøgeren ville have forlangt for varen, såfremt den havde været udbudt til salg i selskabets katalog⁹.

27. Det er på denne baggrund, man skal se det første præjudicielle spørgsmål i Empire Stores-dommen. Med dette spørgsmål ønskede den forelæggende ret oplyst, hvad der var modydelsen for leveringen af gaven, hvis det ikke var det beløb, som skulle betales til leverandøren for katalogvarer, der blev bestilt hos denne. Det var kun det andet spørgsmål, der vedrørte beskatningsgrundlaget, og som angav flere muligheder: den afholdte indkøbspris, en hypotetisk salgspris eller »et andet beløb og i givet fald hvilket«.

28. Når Domstolen i Empire Stores-dommen henviste til »levering« af goder, var det en henvisning til naturalydelsen i snæver forstand. Da Domstolen netop ikke kom ind på spørgsmålet om forsendelsen, var der heller ingen grund til at udtale sig om forsendelsesomkostningerne.

29. Domstolen har således hverken udtalt sig for eller imod, at forsendelsesomkostningerne medregnes i beskatningsgrundlaget.

30. Det må altså herefter undersøges, hvilken modværdi der i den foreliggende sag skal tjene som beskatningsgrundlag. Som Domstolen fastslog i Empire Stores-dommen under henvisning til Naturally Yours Cosmetics-dommen, kan »modydelsen for en levering af goder [...] bestå i en tjenesteydelse og udgøre beskatningsgrundlaget for denne efter artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af goderne og tjenesteydelsen, og dennes værdi kan opgøres i penge«¹⁰. Da levering af goder og tjenesteydelser behandles på lige fod i sjette direktiv, må disse kriterier også gælde for tjenesteydelser.

31. Det skal derfor først undersøges, om der er en direkte sammenhæng mellem hvervningen, dvs. den tjenesteydelse, som leveres af de eksisterende kunder, og leveringen af gaven og dennes forsendelse. Som det fremgår af Naturally Yours Cosmetics-dommen, kan en tjenesteydelse i princippet være modydelsen for en levering.*

9 — Jf. den i note 2 nævnte dom i sag C-33/93, præmis 5.

10 — Jf. den i note 2 nævnte dom i sag C-33/93, præmis 12.

32. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at der er en direkte sammenhæng, når to ydelser modsvarer hinanden i en sådan grad, at den ene er en betingelse for den anden¹¹.

33. Som det allerede er blevet fastslået af Domstolen i Empire Stores-dommen, består der en direkte sammenhæng mellem leveringen af en gave og introduktionen af en ny kunde¹².

34. Det er derimod uafklaret, om forsendelsen ligeledes sker mod vederlag, eller, med andre ord, om der også er en direkte sammenhæng mellem forsendelsen og hvervningen af kunder.

35. Det kan herved lægges til grund, at forsendelsen er en accessorisk (eller sekundær) ydelse i forhold til hovedydelsen, der består i hvervegaven. I henhold til CPP-dommen skal en ydelse »anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser«¹³. Gaven og forsendelsen udgør såle-

des tilsammen en enkelt transaktion, der som modydelse har en hvervning af kunder.

36. Når en person har hvervet en ny kunde, har den pågældende ret til en gave og til at få den tilsendt. Der består således en direkte sammenhæng, ikke blot mellem gaven og hvervningen af nye kunder, men også mellem forsendelsen og hvervningen af nye kunder.

37. Også økonomiske betragtninger, der er af grundlæggende betydning på det afgiftsretlige område, taler for, at forsendelsen skal medregnes i beskatningsgrundlaget. Den økonomiske samhandel må antages at være baseret på et princip om, at der kun leveres ydelser mod vederlag.

38. Det må altså fastholdes, at beskatningsgrundlaget i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omfatter såvel værdien af gaven som værdien af forsendelsen.

39. Da kravet om, at værdien af tjenesteydelsen — dvs. i den foreliggende sag forsendelsen — kan opgøres i penge, er opfyldt, står det herefter tilbage at fastslå, hvad der er den subjektive værdi af mod-

11 — Jf. dom af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 16, og af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 13.

12 — Jf. den i note 2 nævnte dom i sag C-33/93, præmis 16.

13 — Jf. den i note 6 nævnte dom i sag C-349/96, præmis 30.

ydelsen jf. *Naturally Yours Cosmetics-dommen*¹⁴.

40. Den subjektive værdi er i henhold til *Empire Stores-dommen* den værdi, »som modtageren af de tjenesteydelser, der udgør modydelsen for leveringen af goderne, tillægger de tjenesteydelser, han efterspørger«. Denne værdi »svare[r] til det beløb, som han er villig til at betale for at opnå tjenesteydelsen«¹⁵.

41. For at fastslå, hvad leverandøren af tjenesteydelsen faktisk har ydet som modydelse, skal man altså for det første tage udgangspunkt i modtageren af tjenesteydelsen. For det andet er værdien af modydelsen altså mindst et beløb svarende til det, der er betalt for ydelsen.

42. Dette er i øvrigt en fremgangsmåde, der ikke er fremmed for sjette direktiv. Den anvendes f.eks. ved tjenesteydelser, der leveres, uden at der betales en sum penge for ydelsen, dvs. tjenesteydelser, der »side-stilles« med tjenesteydelser mod vederlag jf. artikel 6, stk. 2. For sådanne transaktioner er beskatningsgrundlaget i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen.

14 — Jf. den i note 3 nævnte dom i sag C-230/87, præmis 16.

15 — Jf. den i note 2 nævnte dom i sag C-33/93, præmis 19.

43. I den foreliggende sag skal der, for så vidt angår den tjenesteydelse, der består i forsendelsen, tages hensyn til de hertil afholdte udgifter, dvs. forsendelsesomkostningerne.

44. Dette resultat støttes endelig af det synspunkt, som den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, hvorefter det ville stride mod princippet om, at momsens skal beregnes således, at den konkurrencemæssigt set er ensartet og neutral, såfremt forsendelsesomkostningerne ikke skulle indgå i beskatningsgrundlaget. Forsendelse af en gave, som gavemodtageren leverer en tjenesteydelse for, bør i afgiftsmæssig henseende ikke behandles anderledes end forsendelse af et gode, som modtageren betaler for¹⁶.

45. Beskatningsgrundlaget ved levering af en gave, der sendes til modtageren, som modydelse for hvervning af en ny kunde, omfatter således i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ud over indkøbsprisen for gaven også forsendelsesomkostningerne.

16 — Vedrørende den omstændighed, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ikke sonder mellem modydelser, der består af penge, og modydelser, der består af naturalydelser, henvises til dom af 3.7.1997, sag C-330/95, *Goldsmiths*, Sml. I, s. 3801, præmis 23: »Da de to situationer ud fra et økonomisk og kommercielt synspunkt er identiske, gælder der efter det sjette direktiv de samme regler for de to former for modydelser.«

VI — Forslag til afgørelse

46. Sammenfattende foreslår jeg, at det præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»Beskatningsgrundlaget for levering af en gave, som modtageren får tilsendt for at have hvervet en ny kunde, omfatter — i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag — ud over indkøbsprisen for gaven også forsendelsesomkostningerne.«