

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 6 mars 2001<sup>1</sup>

I — Inledning

1. I förevarande mål ber Bundesfinanzhof domstolen att avgöra frågan huruvida beskattningsunderlaget enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund<sup>2</sup> (nedan kallat sjätte direktivet), vid leverans av en premie som sänds till mottagaren på grund av att denne har förmedlat en ny kund, förutom inköpspriset för premien även omfattar försändelsekostnaderna?

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

2. Enligt artikel 11A.1 a i sjätte direktivet utgörs beskattningsunderlaget vid tillhan-

dahållandet av varor och andra tjänster av: "Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

3. I artikel 11A.2 anges vilka poster som inräknas i beskattningsunderlaget och i artikel 11A.2 b anges bland annat "Bikostnader som provision, emballage, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar kunden. Kostnader som täcks av separat avtal kan av medlemsstaterna betraktas som bikostnader".

B — *Den nationella lagstiftningen*

4. De transaktioner som är mervärdesskattepliktiga fastställs i 3 § i Umsatzsteuergesetz (1980 års lag om mervärdesskatt, nedan kallad UStG). I 3 § tolfte stycket UStG föreskrivs följande regel vad gäller byte: Ett byte föreligger, när vederlaget för

<sup>1</sup> — Originalspråk: tyska.

<sup>2</sup> — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

en tjänst 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.

förvärvade premieföremålen från leverantörer som inte tillhörde koncernen och stod för kostnaderna vid sändandet av premierna till värvarna.

5. Vidare har 10 § andra stycket andra meningen UStG, som avser beräkning av beskattningsunderlaget för byten och transaktioner som är att anse som byten, följande lydelse: "Vid byten (3 § tolfte stycket första meningen), vid transaktioner som är att anse som byten (3 § tolfte stycket andra meningen) och då ersättning sker på annat sätt än genom betalning, anses värdet av varje prestation utgöra vederlag för den andra prestationen."

7. Motparten i tvisten vid den nationella domstolen, Finanzamt (skattemyndigheten) i Wiedenbrück, fastställde i sina beslut om mervärdesskatt avseende åren 1985 till 1990 att i beskattningsunderlaget ingick, förutom inköpspriset för premierna, även de försändelsekostnader som företagen haft.

### III — Bakgrund och förfarande

6. Klaganden i tvisten vid den nationella domstolen, Bertelsmann AG (nedan kallad Bertelsmann) är mervärdesskattepliktig för flera företag inom en koncern, vilka driver bokklubbar och skivklubbar. Under åren 1985 till 1990 delade Bertelsmann-företagen ut premier i form av böcker, skivor eller cyklar till trogna kunder för att dessa hade värvat nya medlemmar. Företagen

8. Bertelsmann ansåg att det strider mot sjätte direktivet att inkludera försändelsekostnaderna för leveransen av premier i beskattningsunderlaget och överklagade beslutet till Finanzgericht. Finanzgericht ogillade överklagandet med motiveringen att vid fastställandet av beskattningsunderlaget för transaktioner som är att anse som byte enligt 10 § andra stycket andra meningen UStG skall förutom inköpspriset av premien också kostnaderna för leverans av premierna beaktas. Denna bedömning strider dessutom inte, i motsats till vad klaganden har anfört, mot artikel 11A.2 b i sjätte direktivet.

9. Bertelsmann överklagade Finanzgerichts dom och gjorde därvid gällande att tolk-

ningen av 10 § första stycket och andra stycket andra meningen UStG strider mot artikel 11A.1 a och 11A.2 b i sjätte direktivet och även mot domstolens dom i målet Empire Stores,<sup>3</sup> eftersom det härav framgår att endast inköpspriset för premier skall inkluderas i beskattningsunderlaget, men däremot inte bikostnader.

leverans av en premie som sänds till mottagaren på grund av att denne har förmedlat en ny kund, förutom inköpspriset för premien även försändelsekostnaden?

#### IV — Parternas argument

10. Bundesfinanzhof ansåg att frågan om inbegripandet av bikostnader i beskattningsunderlaget — såsom den är ställd i förevarande mål om transaktioner som är att anse som byte — inte heller genom domarna i målen Naturally Yours Cosmetics<sup>4</sup> och Empire Stores på ett tydligt sätt har klargjorts, och vilandeförklarade därför förfarandet i målet om överklagande genom beslut av den 5 augusti 1999, och ställde följande tolkningsfråga till domstolen:

12. Bertelsmann anser att beskattningsunderlaget för leverans av en premie som mottagaren erhåller på grund av att denna har förmedlat en ny kund endast skall omfatta inköpspriset för premien och inte försändelsekostnaderna. Företaget anser att detta följer av domen i målet Empire Stores, i vilken domstolen fastställde att endast inköpspriset är relevant vid beräkningen av beskattningsunderlaget och inget annat belopp, som till exempel inköpspris som inkluderar försändelsekostnader. Trots att det i målet Empire Stores rörde sig om ett postorderföretag, för vilket försändelsekostnader är oundvikliga, ansåg domstolen att sådana kostnader inte skulle ingå i beskattningsunderlaget.

11. Omfattar beskattningsunderlaget, enligt artikel 11A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter, vid

Bertelsmann har vidare gjort gällande att det även är objektivt berättigat enligt artikel 11A.1 a i sjätte direktivet att endast beakta inköpspriset, eftersom det i förevarande fall rör sig om en transaktion som

3 — Dom av den 2 juni 1994 i mål C-33/93 (REG 1994, s. I-2329).

4 — Dom av den 23 november 1988 i mål C-230/87 (REG 1988, s. 6385).

kan jämföras med ett byte. Vid sådana transaktioner skall det motvärde som ligger till grund för fastställandet av beskattningsunderlaget vid leverans av premier, i enlighet med domarna i målen Empire Stores och Naturally Yours Cosmetics, vara ett subjektivt värde, nämligen den faktiskt mottagna motprestationen, i detta fall förmedlingstjänsten. Eftersom det skulle vara svårt att här fastställa detta subjektiva värde, skall endast inköpspriset för premien beaktas. Premien skulle alltså inte bara skickas ut vid förmedling av nya kunder utan tjäna även syftet att vårda och bibehålla en trogen kundkrets. Bertelsmann har även hänvisat till att postorderföretag inte är skyldiga att övervältra portokostnaderna och att vissa av dessa inte debiterar försändelsekostnader när en viss minsta mängd har beställts.

Slutligen har Bertelsmann anfört att försändelsekostnaderna inte heller skall anses utgöra bikostnaderna enligt artikel 11A.2 b i sjätte direktivet, eftersom tjänsteleverantören i förevarande fall står för kostnaderna och inte debiterar mottagarna, det vill säga deras trogna kunder.

13. De andra som har yttrat sig — den tyska regeringen, Förenade kungarikets

regering och kommissionen — har däremot i huvudsak gjort gällande att beskattningsunderlaget för premier, förutom inköpspriset, även omfattar försändelsekostnader.

14. Kommissionen delar Bertelmanns uppfattning att artikel 11A.2 b, som först<sup>5</sup> skall prövas, inte är tillämplig.

Kommissionen anser att endast artikel 11A.1 a är relevant, eftersom den med avseende på beskattningsunderlaget hänvisar till "motprestationen". Detta begrepp har fastställts i rättspraxis i domarna i målen Naturally Yours Cosmetics, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats<sup>6</sup> och Empire Stores. Enligt kommissionen följer det av denna praxis att följande kriterier skall beaktas vid fastställande av ett beskattningsunderlag som motsvarar tjänstens värde: För det första skall det finnas en direkt koppling mellan leveransen av varorna och den tjänst som mottages som motprestation. För det andra skall värdet av tjänsten kunna uttryckas i pengar. För det tredje skall det subjektiva motvärdet för motprestationen ingå i beskattningsunder-

<sup>5</sup> — Angående denna ordningsföljd, se dom av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, Boots Company (REG 1990, s. I-1235).

<sup>6</sup> — Dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80 (REG 1981, s. 445; svensk specialutgåva, volym 6, s. 23).

laget, eftersom det motsvarar den faktiska motprestation som har erhållits.

15. Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering instämmer i huvudsak i kommissionens juridiska analys.

Kommissionen anser i förevarande mål att de två första villkoren från domen i målet Empire Stores är uppfyllda. Kundförmedlingen utgör i den mening som avses i artikel 11A.1 a i sjätte direktivet motprestationen för leveransen av premien.

16. Den tyska regeringen har dessutom gjort gällande att med hänsyn till Bundesfinanzhofs rättspraxis består motprestationen för den framgångsrika kundvärvningen av en huvudsaklig tjänst (premien) och en bitjänst (försändelsen), vilket medför att den direkta koppling som krävs även föreligger mellan förmedlingstjänsten och försändelsen. Denna tolkning får också stöd av domen i målet Card Protection Plan<sup>7</sup>, av vilken följer att en bitjänst delar samma öde som den huvudsakliga tjänsten. De två delarna skall behandlas som en enhetlig tjänst, och det vore främmande om det vid avgörandet av detta mål gjordes en "konstgjord" uppdelning av försändelsetjänsten och överlämnandet av varorna.

Vad beträffar det subjektiva värdet för motprestationen — det tredje kriteriet — är det endast av betydelse vilken kostnad som uppkommer för leverantören för att denne i utbyte mot leveransen skall erhålla den önskade tjänsten. Till denna kostnad räknas i enlighet med domen i målet Naturally Yours Cosmetics samtliga kostnader som leverantören måste bära för att uppnå detta mål. I förevarande mål måste leverantören sålunda även bära försändelsekostnaderna.

Kommissionen har vidare gjort gällande att domstolen i målet Empire Stores på grundval av den där uppkomna frågeställningen inte uttryckligen uttalade sig om huruvida försändelsekostnaderna skulle inkluderas, och kommissionen anser därför att denna dom inte utgör ett hinder för en sådan tolkning. Kommissionen anser att det helt klart framgår av domen att dylika bitjänster skall inkluderas i beskattningsunderlaget.

Att bitjänsten hör till huvudsaken betyder att samma måttstock skall tillämpas på försändelsetjänsten och på leveransen av premien. Även för försändelsetjänsten skall det värde som leverantören tillskriver denna fastställas, och detta värde skall

<sup>7</sup> — Dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96 (REG 1999, s. I-973).

enligt domen Empire Stores motsvara leverantörens uppkomna kostnader.

17. Slutligen har den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering anfört att det även av principen om att mervärdesskatt skall uttas på ett konkurrensneutralt och enhetligt sätt följer att försändelsekostnaderna nödvändigtvis skall inkluderas. I annat fall skulle det sista konsumtionsledet inte beskattas. Mervärdesskatten kan endast fungera inom handeln om leverantören av premien slutligen kan kompensera försändelsen genom att kräva ett tillägg som även täcker försändelsekostnaderna.

18. Förenade kungarikets regering anser att förmedlingstjänstens subjektiva värde för den skattskyldige utgörs av anskaffnings- och försändelsekostnaden, varför detta belopp utgör beskattningsunderlaget. Skulle man i stället följa Bertelsmanns argumentation skulle inte beskattningsunderlaget återspegla det subjektiva värde som den skattskyldige tillskriver motprestationen för förmedlingstjänsten, och därmed skulle mervärdesskatteregleringen i sjätte direktivet åsidosättas, vilket skulle göra det möjligt att undgå skatt för leverans av premier, genom att beskattningsunderlaget skulle komma att värderas för lågt.

19. Beträffande beskattningsunderlaget har Förenade kungarikets regering anfört att

artikel 11A.2 b i sjätte direktivet bekräftar att transport- och leveranskostnader skall inkluderas och hävdar att Bertelsmanns tolkning av domen i målet Empire Stores strider mot denna bestämmelse. Domstolen ombads i målet Empire Stores att bedöma leverans av varor som motprestation för tillhandahållande av tjänster, medan det i förevarande mål rör sig om en blandad prestation, nämligen leverans av premier och deras försändelse. Även om det ankommer på de nationella domstolarna att avgöra om det föreligger en blandad prestation, framkommer det tydligt av de faktiska omständigheter som framförts vid domstolen att det här rör sig om en sådan prestation. Härav följer att den skattskyldiges leverans av varor skall bedömas i enlighet med principerna i domen Empire Stores. Vid sidan av leveransen av varor erbjuder den skattskyldige sina trogna kunder en tjänst bestående av försändelse av dessa varor. Följaktligen skall det totala värdet för de två delarna av den blandade prestationen betraktas som beskattningsunderlag.

## V — Bedömning

20. I förevarande mål skall det klarläggas om kostnaderna för försändelse av premier, som utgör en tjänst, skall inkluderas i beskattningsunderlaget enligt artikel 11A i

sjätte direktivet när enbart en tjänst skall beaktas som motprestation.

i fråga som rättslig grund vid fastställande av beskattningsunderlaget.

21. Innan artikel 11A.1 a skall behandlas skall det prövas<sup>8</sup> om artikel 11A.2 b är tillämplig enligt domstolens dom i målet Boots Company.

22. Försändelsekostnaderna utgörs i förevarande mål av transportkostnader i den mening som avses i artikel 11A.2 b, vilka leverantören visserligen enligt denna bestämmelse skall debitera mottagaren. Denna bestämmelse förefaller ha en dubbel funktion. Å ena sidan skall det säkerställas att det motvärde — utan vidare prövning — som den skattskyldige faktiskt har erhållit inkluderas i beskattningsunderlaget. Å andra sidan åläggs den skattskyldige en skyldighet, vilket framgår av ordet "som debiterar" (fordert).

23. Eftersom Bertelsmann i förevarande mål inte debiterar mottagarna för transportkostnaderna för premien, kan artikel 11A.2 b i sjätte direktivet inte komma

24. Beskattningsunderlaget vid leverans av varor eller vid tillhandahållandet av tjänster utgörs enligt sjätte direktivet av den faktiska motprestation som har erhållits. I artikel 11A.1 a föreskrivs nämligen: "Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp." Vad gäller tjänsten bestående av försändelser skall det bedömas om leverantören har erhållit en motprestation och vilket värde denna skall tillskrivas. Om förmedlingen inte också ersätts genom försändelsen utgör den senare en prestation utan vederlag, som inte kan anses som beskattningsbar omsättning, i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte mervärdes-skattedirektivet och som inte ingår i beskattningsunderlaget enligt artikel 11A.1 a.

25. Vad gäller försändelsekostnaderna hänvisade de som yttrat sig till domen i målet Empire Stores, även om de inte är överens om tolkningen.

26. Inledningsvis skall det påpekas att det framgår av handlingarna i målet vid den

<sup>8</sup> — Dom i mål C-126/88 (ovan fotnot 5), punkt 16.

nationella domstolen i målet Empire Stores att parterna inte behandlade försändelser av premier eller transportkostnader utan endast beaktade premien. Medan klaganden utgick från självkostnadspriset använde svaranden, skattemyndigheten, det pris klaganden hade beräknat för artiklarna när dessa erbjöds i reklamerbjudandet.<sup>9</sup>

27. Det är mot denna bakgrund som den först ställda frågan i målet Empire Stores skall förstås. Genom denna fråga ville den hänskjutande domstolen få veta vad som utgör motprestationen för en premie, när den är gratis, och inte utgörs av det belopp som skall betalas till leverantören för de katalogvaror som beställts från honom. Den andra frågan som ställts avsåg beskattningsunderlaget och angav flera alternativ, betalt inköpspris, hypotetiskt försäljningspris eller "ett annat belopp och i så fall vilket".

28. När domstolen i målet Empire Stores tog fasta på "leveransen" av varor åsyftade den rena naturaförmåner. Eftersom domstolen inte ens behandlade försändelsen hade den än mindre anledning att uttala sig om densamma.

29. Domstolen har sålunda varken uttalat sig för eller emot ett inkluderande av försändelsekostnader i beskattningsunderlaget.

30. Den fråga som nu skall undersökas i förevarande fall är vad som utgör det motvärde som skall läggas till grund för beskattningsunderlaget. Såsom domstolen i domen i målet Empire Stores med hänvisning till domen i målet Naturally Yours Cosmetics har fastställt, "kan motvärdet för en leverans av varor bestå av tillhandahållandet av tjänst och utgöra beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 11A.1 a i sjätte direktivet, såvida det föreligger en direkt koppling mellan leveransen av vara och tillhandahållandet av tjänsten och värdet för tjänsten kan anges i pengar"<sup>10</sup>. Eftersom sjätte direktivet behandlar leveranser och tjänster lika, gäller dessa kriterier även för tjänster.

31. Därefter skall det undersökas om det föreligger en direkt koppling mellan premien och dess försändelse och förmedlingstjänsten, det vill säga den tjänst som tillhandahålls av trogna kunder. Det framkommer av domen i målet Naturally Yours Cosmetics att en tjänst i princip kan utgöra motprestation för en leverans.

<sup>9</sup> — Se domen i det ovannämnda målet C-33/93 (ovan fotnot 3), punkt 5.

<sup>10</sup> — Domen i det ovannämnda målet C-33/93 (ovan fotnot 3), punkt 12.



32. Det följer av fast rättspraxis att en direkt koppling föreligger när två prestationer ställs mot varandra och den ena prestationen är beroende av den andra.<sup>11</sup>

utgör vederlag för den motprestation som utgörs av en förmedlingstjänst.

33. Såsom domstolen redan har fastställt i domen i målet Empire Stores föreligger en direkt koppling mellan leverans av en premie och en förmedlingsverksamhet.<sup>12</sup>

36. När förmedlingstjänsten har tillhandahållits har de trogna kunderna rätt till premien och försändelse av denna. Därmed föreligger en direkt koppling, inte bara mellan premien och förmedlingstjänsten utan även mellan försändelsen och förmedlingstjänsten.

34. Det kvarstår emellertid att klargöra huruvida försändelsetjänsten tillhandahålls mot vederlag, det vill säga huruvida även denna tjänst är direkt kopplad till förmedlingstjänsten.

37. Den ekonomiska aspekten som är grundläggande för skatterätten talar också för ett inkluderande av försändelsen, eftersom det inom handeln i allmänhet anses att tjänster inte kan tillhandahållas utan vederlag.

35. I detta hänseende är utgångspunkten att försändelsen utgör en bitjänst till den huvudsakliga tjänsten. Det följer av domen i målet Card Protection Plan att "en tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller".<sup>13</sup> Följaktligen utgör premien och försändelsen tillsammans en enhetlig prestation som

38. Följaktligen skall det fastställas att både värdet för premien och värdet för försändelsen skall ingå i beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 11A.1 a.

11 — Jämför dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck (REG 1997, s. I-5577), punkt 16, och dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743), punkt 13.

12 — Se i detta avseende domen i det ovannämnda målet C-33/93 (ovan fotnot 3), punkt 16.

13 — Domen i det ovannämnda målet 349/96 (ovan fotnot 7), punkt 30.

39. Eftersom villkoret att värdet för tjänsten, här försändelsen, kan uttryckas i pengar är uppfyllt, följer det av domen i målet Naturally Yours Cosmetics att det är

det relevanta subjektiva värdet för motprestationen som skall fastställas.<sup>14</sup>

40. Det subjektiva värdet är enligt domen i målet *Empire Stores* det värde som "mottagaren av tjänsten, som utgör motprestationen för leverans av varor, tillskriver de tjänster som han efterfrågar". Detta värde "skall motsvara det belopp som han är villig att betala för att erhålla tjänsten".<sup>15</sup>

41. För det första skall man alltså utgå från mottagaren av tjänsten för att fastställa vad tjänsteleverantören faktiskt har tillhandahållit som motprestation. För det andra skall värdet för denna motprestation i princip lägst uppgå till kostnaderna för tjänstens tillhandahållande.

42. Denna metod är för övrigt inte främmande för sjätte direktivet. I direktivet föreskrivs bestämmelser för tjänster som inte tillhandahålls mot vederlag, det vill säga tjänster som skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag enligt artikel 6.2. För dessa tjänster föreskrivs i artikel 11A.1 c att den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna skall ingå i beskattningsunderlaget.

43. I förevarande mål skall försändelsetjänstens kostnader för försändelse fastställas, det vill säga portokostnaderna.

44. För denna slutsats talar även den av den tyska regeringen och av Förenade kungarikets regering framförda uppfattningen, enligt vilken principen om ett konkurrensneutralt och enhetligt upptagande av mervärdesskatt skulle åsidosättas om försändelsekostnaderna inte beaktades. Eftersom försändelsen av en premie för mottagaren av varorna är ett tillhandahållande av en tjänst, skall denna inte behandlas annorlunda än försändelser av varor som mottagaren har betalat.<sup>16</sup>

45. Beskattningsunderlaget för leverans av premie som mottagaren har erhållit på grund av att denne förmedlat en ny kund omfattar enligt artikel 11A.1 a i sjätte direktivet förutom inköpspriset för premien även försändelsekostnaderna.

14 — Domen i det ovannämnda målet C-230/87 (ovan fotnot 4), punkt 16.

15 — Domen i det ovannämnda målet C-33/93 (ovan fotnot 3), punkt 19.

16 — Att någon åtskillnad mellan tjänster mot vederlag i pengar och vederlag in natura inte görs i artikel 11A.1 a uttalas i dom av den 3 juli 1997 i mål C-330/95, *Goldsmiths* (REG 1997, s. 1-3801), punkt 23: "Eftersom de två situationerna från ekonomisk och kommersiell synpunkt är identiska behandlas de två kategorierna likadant i sjätte direktivet."

## VI — Förslag till avgörande

46. Jag föreslår därför att tolkningsfrågan skall besvaras på följande sätt:

Beskattningsunderlaget för leverans av en premie som mottagaren erhåller på grund av att denne har förmedlat en ny kund omfattar, enligt artikel 11A.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, förutom inköpspriset för premien även försändelsekostnaderna.