DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

3. juli 2001 *

I sag C-380/99,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Bertelsmann AG

mod

Finanzamt Wiedenbrück,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne V. Skouris (refererende dommer), J.-P. Puissochet, R. Schintgen og N. Colneric,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Bertelsmann AG ved rechtsanwälte A. Raupach og D. Pohl,

— den tyske regering ved W.-D. Plessing og B. Muttelsee-Schön, som befuldmægtigede,

— det Forenede Kongeriges regering ved J.E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af barrister A. Robertson,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 25. januar 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Bertelsmann AG og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 6. marts 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 5. august 1999, indgået til Domstolen den 8. oktober 1999, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Bertelsmann AG (herefter »Bertelsmann«) og Finanzamt Wiedenbrück (herefter »Finanzamt«) vedrørende ansættelse af den merværdiafgift (herefter »moms«), som Bertelsmann skulle svare for årene 1985-1990 for gaver, som selskabet havde leveret til personer, der allerede var medlemmer, for at hverve nye kunder.

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), har følgende ordlyd:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) 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 [...]«.

4 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b), bestemmer:

»Følgende medregnes i beskatningsgrundlaget:

[...]

b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af køberen eller aftageren [...].«

Nationale retsregler

5 § 3 i Umsatzsteuergesetz af 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) fastlægger, hvilke former for omsætning der er momspligtige. UStG's § 3, stk. 12, omfatter bl.a. bytte og bestemmer:

»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.«

6 UStG's § 10, stk. 2, andet punktum, der omhandler beskatningsgrundlaget for bytte og byttehandellignende omsætning, bestemmer:

»Ved bytte [...], ved byttehandellignende omsætning [...] og ved overlevering, der træder i stedet for betaling, betragtes værdien af den ene transaktion som vederlag for den anden transaktion.«

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Bertelsmann er det ledende selskab i en koncernstruktur, som driver virksomhed inden for bog- og pladeklubber. I årene 1985-1990 uddelte koncernens selskaber

gaver, såsom bøger, grammofonplader og cykler, til personer, der allerede var medlemmer af klubberne, for at hverve nye medlemmer. Selskaberne købte gaverne hos leverandører, der ikke tilhørte koncernen, og afholdt udgifterne ved forsendelsen af disse gaver til de medlemmer, der havde hvervet nye medlemmer.

8 I afgiftsansættelserne af momstilsvaret for regnskabsårene 1985-1990 anså Finanzamt leveringen af gaverne for at være en byttehandellignende omsætning, og fastsatte for disse transaktioner et beskatningsgrundlag, der ikke blot omfattede indkøbsprisen for gaverne, men også de forsendelsesomkostninger, som selskaberne havde afholdt.

9 Bertelsmann, der var af den opfattelse, at det ikke var i overensstemmelse med sjette direktiv at lade beskatningsgrundlaget for levering af gaver omfatte forsendelsesomkostninger, anlagde sag direkte ved Finanzgericht Münster (Tyskland), uden at der var sket en forudgående administrativ prøvelse (»Sprungklage«).

10 Bertelsman fik ikke medhold og indbragte derfor en revisionsanke for Bundesfinanzhof. I forelæggelseskendelsen har Bundesfinanzhof tilkendegivet, at beskatningsgrundlaget for ydelserne i hovedsagen, efter dens opfattelse, ikke udelukkende skal fastsættes ud fra værdien af det leverede gode. Den forelæggende ret har således anført, at beskatningsgrundlaget også bør omfatte forsendelsesomkostningerne, da leveringen af gaverne også omfattede gavernes forsendelse som en accessorisk ydelse. Da det imidlertid ikke af Domstolens dom af 23. november 1988 (sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365) og af 2. juni 1994 (sag C-33/93, Empire Stores, Sml. I, s. 2329) klart fremgår,

hvordan den verserende sag skal afgøres, har Bundesfinanzhof udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

Det præjudicielle spørgsmål

11 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget for levering af en gave, som modtageren får tilsendt for at have hvervet en ny kunde, ud over indkøbsprisen for gaven også omfatter forsendelsesomkostningerne, når disse afholdes af den, der leverer gaven.

Argumenter fremført i indlæggene for Domstolen

12 Bertelsmann har anført, at det ved levering af gaver er vanskeligt at fastsætte beskatningsgrundlaget, der er den subjektive værdi af modydelsen for gaven, og

at der derfor udelukkende skal tages hensyn til indkøbsprisen for gaven. Dette synspunkt har ifølge Bertelsmann støtte i Empire Stores-dommen, hvori Domstolen ikke lod forsendelsesomkostningerne indgå i beskatningsgrundlaget, selv om dommen angik et postordrefirma. Bertelsmann har endvidere gjort gældende, at forsendelsesomkostningerne ikke kan anses for biomkostninger i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b), da selskabet selv påtager sig at afholde omkostningerne og ikke kræver dem betalt af køberne, dvs. de medlemmer, der har hvervet nye kunder.

13 Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har i lighed med Kommissionen heroverfor anført, at beskatningsgrundlaget for leveringen af en gave, ud over indkøbsprisen for gaven, også omfatter forsendelsesomkostningerne. De har ganske vist erkendt, at Empire Stores-dommen, som følge af formuleringen af det spørgsmål, som Domstolen fik forelagt, ikke udtrykkeligt tog stilling til, om forsendelsesomkostninger skal indgå i beskatningsgrundlaget. De har dog gjort gældende, at det klart fremgår af dommen, at omkostninger til sådanne accessoriske ydelser i forbindelse med leveringen skal medtages i beskatningsgrundlaget.

14 Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har desuden gjort gældende, at behovet for at lade forsendelsesomkostningerne indgå i beskatningsgrundlaget også følger af princippet om, at momsen skal fastsættes således, at den konkurrencemæssigt set er ensartet og neutral. Det Forenede Kongeriges regering har navnlig anført, at man giver mulighed for at unddrage sig afgift ved levering af gaver, hvis der ved beregningen af momstilsvaret ikke skal tages hensyn til den afgiftspligtiges tjenesteydelser i form af forsendelser, idet beskatningsgrundlaget så vil blive fastsat for lavt. Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har følgelig anført, at en forsendelse i økonomisk henseende skal beskattes, som om det medlem, der fungerer som formidler, modtager gaven samt forsendelsen heraf som modydelse for et beløb, der også dækker forsendelsesomkostningerne.

Domstolens bemærkninger

15 Det følger af dom af 27. marts 1990 (sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 15 og 16), at det først må udelukkes, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b), finder anvendelse, før der tages stilling til, om artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), finder anvendelse.

16 Det står fast, at de forsendelsesomkostninger, der er omhandlet i hovedsagen, er transportudgifter. Samtidig må det dog konstateres, at Bertelsmann ikke afkrævede gavemodtagerne betaling for forsendelsesomkostningerne. Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra b), ikke finder anvendelse i hovedsagen. Beskatningsgrundlaget for leveringen af de omhandlede gaver skal således fastsættes i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

17 Med henblik på fortolkningen af begrebet »modværdi« i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal det bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at modværdien af en levering af goder kan bestå i en tjenesteydelse og udgøre beskatningsgrundlaget for denne i bestemmelsens forstand, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af goderne og tjenesteydelsen, og tjenesteydelsens værdi kan opgøres i penge (jf. bl.a. Naturally Yours Cosmetics-dommen, præmis 11, 12 og 16, og Empire Stores-dommen, præmis 12).

18 I den foreliggende hovedsag er der leveret goder som modydelse for en tjenesteydelse, der består i hvervning af nye kunder. Det bemærkes i den forbindelse dels, at der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af gaven og hvervningen af nye kunder, og dels, at der som vederlag for de tjenesteydelser,

som Bertelsmann modtog, blev leveret goder, og disse tjenesteydelsers værdi kan derfor opgøres i penge (jf. Empire Stores-dommen, præmis 16 og 17).

19 Der opstår herefter det spørgsmål, om der er en direkte sammenhæng, ikke blot mellem leveringen af gaver og hvervning af nye kunder, men også mellem forsendelsen af disse gaver og den nævnte tjenesteydelse.

20 Det fremgår herved af Domstolens praksis om moms, at en ydelse skal anses for accessorisk i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen fra den, der leverer denne (jf. bl.a. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 30, og af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 27).

21 Det bemærkes, at det af omstændighederne i hovedsagen fremgår, at forsendelsen af gaverne er accessorisk i forhold til hovedydelsen, der består i leveringen af gaver. De medlemmer, der har hvervet nye kunder, har nemlig ret til at få leveret en gave og få den tilsendt. Leveringen og forsendelsen af gaven er således tilsammen en enkelt transaktion, for hvilken der ydes en modydelse, som består i, at der hverves nye kunder.

22 Hvad angår bestemmelsen af den modværdi, der tjener til at fastlægge beskatningsgrundlaget for en sådan transaktion, bemærkes, at der i henhold til Domstolens faste praksis er tale om en subjektiv værdi, idet beskatningsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier (jf. bl.a. Naturally Yours Cosmetics-dommen, præmis 16, og Empire Stores-dommen, præmis 18).

23 Desuden må denne værdi, som fastslået af Domstolen i Empire Stores-dommen, præmis 19, for at være subjektiv være lig med den værdi, som modtageren af tjenesteydelser tillægger de tjenesteydelser, han efterspørger, og svare til det beløb, som han er villig til at betale for at opnå tjenesteydelsen.

24 Det må konstateres, at anvendelsen af det princip, der er fastslået i Empire Stores-dommen, indebærer, at samtlige de omkostninger, som modtageren afholder for at opnå den pågældende ydelse, herunder udgifter til accessoriske ydelser, der er knyttet til leveringen af goder, indgår i tjenesteydelsens værdi. Heraf følger, at forsendelsesomkostningerne i den foreliggende hovedsag skal indgå i beskatningsgrundlaget for leveringen af gaverne, idet modtageren ikke alene har betalt indkøbsprisen for gaverne, men også forsendelsesomkostningerne for deres levering.

25 Det spørgsmål, der er stillet af den forelæggende ret, skal derfor besvares med, at i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omfatter beskatningsgrundlaget for levering af en gave, som modtageren får tilsendt for at have hvervet en ny kunde, ud over indkøbsprisen for gaven også forsendelsesomkostningerne, når disse afholdes af den, der leverer gaven.

Sagens omkostninger

26 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. 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 (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 5. august 1999, for ret:

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, omfatter beskatningsgrundlaget for levering af en gave, som modtageren får tilsendt for at have hvervet en ny kunde, ud over indkøbsprisen for gaven også forsendelsesomkostningerne, når disse afholdes af den, der leverer gaven.

Gulmann Skouris Puissochet

Schintgen Colneric

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 3. juli 2001.

R. Grass C. Gulmann

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling