

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 16 oktober 1997 *

I mål C-258/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Bundesfinanzhof, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG

och

Finanzamt Neustadt,

angående tolkningen av artiklarna 2.1 och 6.2 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),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann samt domarna M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida, P. Jann och L. Sevón (referent),

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H. A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, genom bokföringsexperten och skatterådgivaren Klaus Heininger,

- Finanzamt Neustadt, genom Reinhard Preuninger, Oberregierungsrat,

- Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat vid förbundsekonominministeriet, och Bernd Kloke, Oberregierungsrat vid samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

- Förenade kungarikets regering, genom Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Nicholas Paines, barrister, och

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Jürgen Grunwald, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 5 december 1996 av: Julius Fillibeck GmbH & Co. KG, företrätt av Klaus Heininger, Finanzamt Neustadt, företrätt av Werner Widmann, Leitender Ministerialrat vid finansministeriet för Rheinland-Pfalz, och kommissionen, företrädd av Jürgen Grunwald,

och efter att den 16 januari 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Bundesfinanzhof har genom beslut av den 11 maj 1995, som inkom till domstolens kansli den 31 juli samma år, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela ett förhandsavgörande avseende tre frågor om tolkningen av artiklarna 2.1 och 6.2 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, nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Frågorna har aktualiserats i en tvist mellan Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (nedan kallat Julius Fillibeck Söhne) och Finanzamt Neustadt beträffande skyldighet att betala mervärdesskatt för den vederlagsfria transport av arbetstagare, från bostaden till arbetsplatsen, som Julius Fillibeck Söhne har utfört.
- 3 Julius Fillibeck Söhne, som driver ett byggföretag, transporterade under åren 1980 till och med 1985 kostnadsfritt vissa av sina anställda i fordon tillhörande företaget, från bostaden till de olika byggarbetsplatser där de för tillfället var placerade. Under samma period anförtrorde företaget dessutom åt en av sina anställda att i dennes privata fordon transportera andra av företagets anställda, från bostaden till de olika arbetsplatserna.
- 4 Julius Fillibeck Söhne ombesörjde dessa transporter, i enlighet med "Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe" (kollektivavtal för byggsektorn), i de fall då ett visst minimiavstånd mellan bostaden och arbetsplatsen förelåg.

5 Finanzamt Neustadt ansåg att det rörde sig om skattskyldiga transaktioner enligt tysk lagstiftning om mervärdesskatt.

6 Julius Fillibeck Söhne bestred skyldighet att betala mervärdesskatt för de nämnda transaktionerna. Bestridandet och det överklagande som gavs in lämnades utan bifall, varför företaget gav in en begäran om "Revision" till Bundesfinanzhof, som anser att tvisten väcker frågor om tolkningen av artiklarna 2.1 och 6.2 i sjätte direktivet.

7 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap."

8 I artikel 6.2 i sjätte direktivet föreskrivs:

"Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

..."

- 9) Under dessa omständigheter beslöt Bundesfinanzhof att förklara målet vilande och hänskjuta följande frågor till domstolen:

- ”1) Skall en arbetsgivares transporttjänst anses ingå i begreppet tillhandahållande av en tjänst 'som sker mot vederlag' i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 77/388/EEG — nämligen mot en ännu icke uppskattad andel av arbetstagarens arbetsprestation — också i det fall då arbetsgivaren på grundval av ett kollektivavtal från och med ett visst minimiavstånd (utan något särskilt avtalat och uträknat vederlag) transporterar arbetstagaren från bostaden till arbetsplatsen och då arbetet — som saknar ett konkret samband med sådana transporttjänster — skall utföras mot en avtalad kontantlön såsom redan sker vad gäller övriga arbetstagare?
- 2) Omfattar artikel 6.2 i direktiv 77/388/EEG användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar respektive tillhandahållande av en tjänst utan vederlag också då denna — såsom när arbetstagare vederlagsfritt transporteras mellan bostaden och arbetsplatsen med ett motorfordon som företaget äger — utförs av arbetsgivaren för ändamål ägnade att främja rörelsen, samtidigt som den sker för arbetstagarens privata bruk, utan att arbetstagaren (på grund av vederlagsfritt anlitanande av transporttjänsten) så till vida påförs mervärdesskatt?
- 3) För det fall att den andra frågan besvaras jakande:

Föreligger det även en situation som omfattas av artikel 6.2 i direktiv 77/388/EEG när arbetsgivaren inte transporterar arbetstagaren med ett eget fordon utan anlitar tredje man för transporten (i målet en av sina arbetstagare)?”

Den första frågan

- 10 Genom den första frågan önskar den nationella domstolen svar på huruvida artikel 2.1 i direktivet skall tolkas på så sätt, att en arbetsgivare som tillhandahåller transporter åt sina anställda, från och med ett på förhand bestämt avstånd, från bostaden till arbetsplatsen, utan vederlag och utan direkt samband med arbetsprestationen eller lönen, skall anses ingå i begreppet tillhandahållande av en tjänst som sker mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse.

- 11 Det skall noteras att det i artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person inom landets territorium.

- 12 Det följer av domstolens rättspraxis, att begreppet tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet förutsätter att det finns en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls (se bland annat domstolens dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, *Apple and Pear Development Council*, Rec. 1988, s. 1443, punkt 12).

- 13 Enligt domstolens fasta rättspraxis utgörs vidare beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av varor och tjänster av det vederlag som faktiskt erhålls för dessa. Detta vederlag utgör således det subjektiva värdet, det vill säga vad som faktiskt uppbärs, i varje konkret fall, och inte ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier (se dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Rec. 1981, s. 445, punkt 13, av den 23 november 1988 i mål 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Rec. 1988, s. 6365, punkt 16, av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, *Boots Company*, Rec. 1990, s. I-1235, punkt 19, av den 5 maj 1994 i mål C-38/93, *Glawe*, Rec. 1994, s. I-1679, punkt 8, av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, *Empire Stores*, Rec. 1994, s. I-2329, punkt 18, och av den 24 oktober 1996 i mål C-288/94, *Argos Distributors*, REG 1996, s. I-5311, punkt 16).

- 14 Enligt denna rättspraxis skall dessutom detta vederlag kunna mätas i pengar (de ovan nämnda domarna i målen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, punkt 13, Naturally Yours Cosmetics, punkt 16, och Argos Distributors, punkt 17).
- 15 Det framgår av beslutet om hänskjutande, för det första, att Julius Fillibeck Söhne ombesörjer transporten av sina anställda från bostaden till arbetsplatsen när denna vägsträcka överstiger ett visst avstånd och, för det andra, att de anställda inte utger något som helst vederlag och inte underkastas någon som helst minskning av lönen med ett värde som motsvarar denna tjänst.
- 16 Det är dessutom inte möjligt att betrakta en andel av arbetsprestationen som en motprestation för tillhandahållandet av transport, eftersom det arbete som skall utföras och den lön som erhålls är oberoende av huruvida de anställda använder sig av den transport som deras arbetsgivare tillhandahåller dem.
- 17 Under dessa omständigheter finns det inget vederlag med subjektivt värde och med direkt koppling till den utförda tjänsten. Således är förutsättningarna för att det skall föreligga ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inte uppfyllda.
- 18 Den första frågan skall därför besvaras således, att artikel 2.1 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt, att en arbetsgivare som tillhandahåller transporter åt sina anställda, från och med ett på förhand bestämt avstånd, från bostaden till arbetsplatsen, utan vederlag och utan direkt samband med arbetsprestationen eller lönen, inte tillhandahåller en tjänst mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den andra frågan

- 19 Med sin andra fråga önskar den nationella domstolen i huvudsak svar på huruvida den vederlagsfria transporten av anställda mellan bostaden och arbetsplatsen, ombesörjd av arbetsgivaren med användande av ett av företagets fordon, för ändamål ägnade att främja rörelsen men som samtidigt sker för de anställdas privata bruk, skall behandlas som ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet.
- 20 Inledningsvis bör noteras att den nationella domstolen hänför sig till artikel 6.2 a och b, utan att ha bestämt vilken av dessa bestämmelser som är tillämplig i det mål som skall avgöras. Parterna i det nationella målet anser att valet mellan tillämpning av a eller b inte är avgörande i det föreliggande fallet. Det framgår dessutom av denna fråga, att tolkningen av dessa bestämmelser närmare bestämt avser begreppen "den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk" och "andra ändamål än för hans rörelse" som är gemensamma för dessa två bestämmelser. Det är därför ändamålsenligt att undersöka dessa två bestämmelser i ett sammanhang.
- 21 Den nationella domstolen har angett att den transport som klaganden i målet vid den nationella domstolen ombesörjer avser vägsträckan mellan de anställdas bostad och de olika byggarbetsplatser där de är placerade.
- 22 Vid sammanträdet förklarade Julius Fillibeck Söhne bland annat att företaget hade flera byggarbetsplatser belägna på långt avstånd från varandra, att de ofta inte var tillgängliga med offentliga transportmedel, och att arbetarna växlade mellan de olika byggarbetsplatserna.

- 23 Företaget förklarade också att transporten av de anställda direkt främjar rörelsen, och att den på så sätt ryms inom ramen för utövandet av yrkesmässig verksamhet och således inte hänför sig till de anställdas privatliv. Dessutom ombesörjs transporten i enlighet med ett kollektivavtal.
- 24 Övriga parter som yttrat sig i målet har i gengäld gjort gällande att den av arbetsgivaren vederlagsfritt utförda transporten faller under artikel 6.2 i sjätte direktivet. Den brittiska regeringen och kommissionen har emellertid preciserat att särskilda omständigheter kan motivera att transporten av anställda skall betraktas som svärande mot företagets behov.
- 25 Det finns skäl att erinra om att syftet med artikel 6.2 i sjätte direktivet är att säkerställa att den skattskyldige och den slutlige konsumenten behandlas lika (se dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 35). Denna bestämmelse syftar till att förhindra en icke-beskattning av rörelsens tillgångar som används för privat bruk och vederlagsfritt tillhandahållande av tjänster av den skattskyldige för privata ändamål (se i detta avseende dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne, Rec. 1989, s. 1925, punkt 8, och av den 25 maj 1993 i mål C-193/91, Mohsche, Rec. 1993, s. I-2615, punkt 8).
- 26 Det finns i detta avseende anledning att notera, att det normalt ankommer på den anställde att välja bostadsort, i förekommande fall med hänsyn till arbetsplatsens lokalisering, vilket avgör vägsträckans längd, och det transportmedel han avser att nyttja. Det är helt enkelt den anställdes skyldighet att befinna sig på sin arbetsplats på överenskomna tidpunkter, varför arbetsgivaren inte ingriper i dessa överväganden. Under normala omständigheter sker följaktligen tillhandahållandet av transporttjänster åt de anställda för den anställdes privata bruk i den mening som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet.
- 27 Det finns skäl att precisera att den omständigheten att resan mellan bostaden och arbetsplatsen utgör en nödvändig förutsättning för närvaron på arbetet, och följaktligen för dess utförande, inte är avgörande för bedömningen att transporten av den anställde mellan bostaden och arbetsplatsen inte skulle ske för den anställ-

des privata bruk i den mening som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet. Det skulle i själva verket vara i strid med syftet med denna bestämmelse om en sådan indirekt koppling i sig skulle vara tillräcklig för att utesluta att denna resa behandlas som ett tillhandahållande mot vederlag.

- 28 En sådan tolkning av artikel 6.2 i sjätte direktivet är nödvändig i normalfallet, när den anställde reser mellan sin bostad och sin fasta arbetsplats och har möjlighet att utnyttja normala transportmedel.
- 29 Det finns däremot anledning att acceptera att de villkor under vilka verksamheten bedrivs under särskilda omständigheter kan fordra att arbetsgivaren själv ombesörjer transporten av de anställda mellan deras bostäder och arbetsplatsen. Således kan det faktum att det enbart är arbetsgivaren själv som har möjlighet att tillhandahålla ett lämpligt transportmedel, eller att arbetsplatsen inte är densamma utan kan variera, tvinga arbetsgivaren att ombesörja transporten av sina anställda.
- 30 Under dessa särskilda omständigheter sker arbetsgivarens ordnande av transporten för ändamål ägnade att främja rörelsen. Den personliga fördel som den anställde drar förefaller underordnad i förhållande till företagets behov.
- 31 Vad beträffar det faktum att transporttjänsterna tillhandahålls i enlighet med ett kollektivavtal, även om en sådan skyldighet i sig inte skulle kunna avgöra hur tillhandahållandet skall karakteriseras enligt artikel 6.2 i sjätte direktivet, utgör det icke desto mindre ett indicium för att transporten ombesörjs för ändamål ägnade att främja rörelsen.
- 32 Byggföretags specifika karaktär, såsom den i det aktuella fallet har beskrivits av i synnerhet Julius Fillibeck Söhne, tyder på att transporten är organiserad för ändamål som är ägnade att främja rörelsen.

- 33 Det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av de tolkningsdata som domstolen tillhandahåller, fastställa huruvida de specifika omständigheterna i målet, med hänsyn tagen till de villkor under vilka verksamheten bedrivs, fordrar att arbetsgivaren ombesörjer transporten av de anställda mellan bostaden och arbetsplatsen.
- 34 Den andra frågan skall därför besvaras således, att artikel 6.2 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt, att den vederlagsfria transporten av anställda, mellan deras bostäder och arbetsplatsen, som ombesörjs av arbetsgivaren med användande av ett fordon tillhörigt företaget, i princip sker för de anställdas privata bruk och således för andra ändamål än för rörelsen. Denna bestämmelse är emellertid inte tillämplig när de villkor under vilka verksamheten bedrivs, med hänsyn tagen till vissa särskilda omständigheter såsom svårigheten att tillgå andra lämpliga transportmedel och det faktum att arbetsplatsens lokalisering skiftar, fordrar att transporten ombesörjs av arbetsgivaren, eftersom tillhandahållandet under dessa omständigheter sker för ändamål ägnade att främja rörelsen.

Den tredje frågan

- 35 Med sin tredje fråga önskar den nationella domstolen i huvudsak svar på huruvida svaret på den andra frågan är giltigt även i det fall när arbetsgivaren inte transporterar sina anställda i sina egna fordon, utan ger en av sina anställda i uppdrag att ombesörja transporten med användande av dennes privata fordon.
- 36 Det är i detta avseende tillräckligt att konstatera, att frågan huruvida en transport sker för personalens privata bruk eller, mer generellt, sker för andra ändamål än för rörelsen, i den mening som avses i artikel 6.2 i sjätte direktivet, inte är beroende av det faktum, att arbetsgivaren ger en av sina anställda i uppdrag att ombesörja transporten med användande av dennes privata fordon i stället för att ombesörja transporten med sina egna fordon.

- 37 Den tredje frågan skall till följd härav besvaras på så sätt, att svaret på den andra frågan är giltigt även i det fall när arbetsgivaren inte transporterar sina anställda i sina egna fordon, utan ger en av sina anställda i uppdrag att ombesörja transporten med användande av dennes privata fordon.

Rättegångskostnader

- 38 De kostnader som har förorsakats av den tyska och den brittiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, 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 (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 11 maj 1995 förts vidare av Bundesfinanzhof — följande dom:

- 1) Artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt, att en arbetsgivare som tillhandahåller transporter åt sina anställda, från och med ett på förhand bestämt avstånd, från bostaden till arbetsplatsen, utan vederlag och utan direkt samband med arbetsprestationen eller lönen, inte tillhandahåller en tjänst mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse.

- 2) Artikel 6.2 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas på så sätt, att den vederlagsfria transporten av anställda, mellan deras bostäder och arbetsplatsen, som ombesörjs av arbetsgivaren med användande av ett fordon tillhörigt företaget, i princip sker för de anställdas privata bruk och således för andra ändamål än för rörelsen. Denna bestämmelse är emellertid inte tillämplig när de villkor under vilka verksamheten bedrivs, med hänsyn tagen till vissa särskilda omständigheter såsom svårigheten att tillgå andra lämpliga transportmedel och det faktum att arbetsplatsens lokalisering skiftar, fordrar att transporten ombesörjs av arbetsgivaren, eftersom tillhandahållandet under dessa omständigheter sker för ändamål ägnade att främja rörelsen.
- 3) Svaret på den andra frågan är giltigt även i det fall när arbetsgivaren inte transporterar sina anställda i sina egna fordon utan ger en av sina anställda i uppdrag att ombesörja transporten med användande av dennes privata fordon.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Jann

Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 16 oktober 1997.

R. Grass

C. Gulmann

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen