

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
16 oktober 1997 *

In zaak C-258/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Bundesfinanzhof, in het aldaar aanhangig geding tussen

Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG

en

Finanzamt Neustadt

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 2, sub 1, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: C. Gulmann, kamerpresident, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann en L. Sevón (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: P. Léger
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, vertegenwoordigd door K. Heininger, accountant en belastingadviseur,
- Finanzamt Neustadt, vertegenwoordigd door R. Preuninger, Oberregierungsrat,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en B. Kloke, Oberregierungsrat bij hetzelfde ministerie, als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Braviner, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, bijgestaan door N. Paines, Barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. Grunwald, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, vertegenwoordigd door K. Heininger; het Finanzamt Neustadt, vertegenwoordigd door W. Widmann, Leitender Ministerialrat bij het Ministerie van Financiën van het Land Rheinland-Pfalz, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 5 december 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 januari 1997,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij beschikking van 11 mei 1995, ten Hove ingekomen op 31 juli daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 2, sub 1, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (hierna: „Julius Fillibeck Söhne”) en het Finanzamt Neustadt betreffende de onderwerping aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) van het door Julius Fillibeck Söhne verrichte kosteloze vervoer van haar werknemers van hun woning tot op hun plaats van tewerkstelling.
- 3 Julius Fillibeck Söhne, een bouwonderneming, vervoerde van 1980 tot 1985 een aantal van haar werknemers kosteloos van hun woning tot op de verschillende bouwplaatsen waar zij werkzaam waren, in voertuigen die haar toebehoorden. Tijdens diezelfde periode belaste zij bovendien een van haar werknemers met het vervoer, in zijn privévoertuig, van enkele anderen van haar werknemers van hun woning tot op hun verschillende plaatsen van tewerkstelling.
- 4 Overeenkomstig het „Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe” (collectieve arbeidsovereenkomst voor de bouwsector) zorgde Julius Fillibeck Söhne voor dit vervoer wanneer de plaats van tewerkstelling op meer dan een minimumafstand van de woning was gelegen.

- 5 Het Finanzamt Neustadt was van mening, dat het ging om handelingen die krachtens de Duitse wettelijke regeling inzake de BTW belastbaar zijn.
- 6 Julius Fillibeck Söhne betwistte de onderwerping van deze handelingen aan de BTW. Aangezien haar bezwaarschrift en het beroep dat zij had ingesteld, geen resultaat hadden opgeleverd, stelde zij Revisionsberoep in bij het Bundesfinanzhof, dat van oordeel is, dat het geschil vragen betreffende de uitlegging van de artikelen 2, sub 1, en 6, lid 2, van de Zesde richtlijn doet rijzen.
- 7 Artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.”

- 8 Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn schrijft voor:

„Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

- a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan;
- b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

(...)”

- 9 In die omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Valt het vervoer door een werkgever ook dan onder het begrip dienst ‚onder bezwarende titel’ als bedoeld in artikel 2, sub 1, van richtlijn 77/388/EEG — waarbij de tegenwaarde een te ramen gedeelte van de arbeidsprestatie van de werknemer is — wanneer de werkgever op grond van een collectieve arbeidsovereenkomst werknemers (zonder dat daarvoor een vergoeding is afgesproken en berekend) thuis ophaalt en naar de plaats van tewerkstelling vervoert voor zover deze op meer dan een bepaalde minimumafstand is gelegen, en de betrokken werknemers, net als de andere werknemers, hun arbeid — zonder dat er een concrete band met het betrokken vervoer bestaat — ook dan zouden moeten verrichten wanneer zij daarvoor alleen het overeengekomen loon in contanten kregen?

2) Valt onder artikel 6, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG, het gebruik van een goed van de onderneming of een gratis dienstverrichting, wanneer — zoals bij het gratis vervoer van werknemers van hun woning naar de plaats van tewerkstelling en terug met een voertuig van de onderneming — de werkgever hiermee geen andere dan bedrijfsdoeleinden nastreeft, doch wel de privédoeleinden van de werknemers daarmee worden gediend zonder dat de werknemer (omdat het gaat om gratis vervoer) hierover omzetbelasting moet betalen?

3) Indien vraag 2 bevestigend moet worden beantwoord:

Is artikel 6, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG ook dan van toepassing wanneer de werkgever de werknemers niet in eigen voertuigen vervoert, doch derden (in casu een van de eigen werknemers) met het vervoer belast?”

De eerste vraag

- 10 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of artikel 2, sub 1, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een werkgever die vanaf een bepaalde afstand, kosteloos en zonder concrete band met de arbeidsprestatie of het salaris, het vervoer van zijn werknemers van hun woning tot op hun plaats van tewerkstelling verzorgt, een dienst onder bezwarende titel in de zin van deze bepaling verricht.
- 11 Er zij aan herinnerd, dat artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn diensten welke in het binnenland door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de BTW onderwerpt.
- 12 Blijkens de rechtspraak van het Hof onderstelt het begrip diensten welke onder bezwarende titel worden verricht in de zin van artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn, dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde (zie onder meer arrest van 8 maart 1988, zaak 102/86, Apple and Pear Development Council, Jurispr. 1988, blz. 1443, r. o. 12).
- 13 Het is ook vaste rechtspraak, dat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten wordt gevormd door de daarvoor daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Deze tegenprestatie is dus de subjectieve, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (zie arresten van 5 februari 1981, zaak 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Jurispr. 1981, blz. 445, r. o. 13; 23 november 1988, zaak 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 6365, r. o. 16; 27 maart 1990, zaak C-126/88, Boots Company, Jurispr. 1990, blz. I-1235, r. o. 19; 5 mei 1994, zaak C-38/93, Glawe, Jurispr. 1994, blz. I-1679, r. o. 8; 2 juni 1994, zaak C-33/93, Empire Stores, Jurispr. 1994, blz. I-2329, r. o. 18, en 24 oktober 1996, zaak C-288/94, Argos Distributors, Jurispr. 1996, blz. I-5311, r. o. 16).

- 14 Volgens dezelfde rechtspraak moet die tegenprestatie bovendien in geld kunnen worden uitgedrukt (arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, r. o. 13; Naturally Yours Cosmetics, r. o. 16, en Argos Distributors, r. o. 17, reeds aangehaald).
- 15 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt enerzijds, dat Julius Fillibeck Söhne het vervoer van haar werknemers van hun woning tot op hun plaats van tewerkstelling verzorgt wanneer dit traject een bepaalde afstand overschrijdt, en anderzijds, dat deze werknemers daarvoor geen vergoeding betalen en dat hun loon niet wordt verminderd met een bedrag dat overeenstemt met de waarde van deze dienst.
- 16 Wanneer het uit te voeren werk en het ontvangen loon onafhankelijk zijn van de omstandigheid, of de werknemers het door hun werkgever aangeboden vervoer gebruiken, is het bovendien niet mogelijk om een gedeelte van de verrichte arbeidsprestatie als tegenprestatie voor het vervoer te beschouwen.
- 17 In dergelijke omstandigheden is er geen sprake van een tegenprestatie met een subjectieve waarde en van een rechtstreeks verband met de verrichte dienst. Bijgevolg is niet voldaan aan de voorwaarden voor een dienst verricht onder bezwarende titel.
- 18 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een werkgever die vanaf een bepaalde afstand, kosteloos en zonder concrete band met de arbeidsprestatie of het salaris, het vervoer van zijn werknemers van hun woning tot op hun plaats van tewerkstelling verzorgt, geen dienst onder bezwarende titel in de zin van deze bepaling verricht.

De tweede vraag

- 19 Met zijn tweede vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of het gratis vervoer van werknemers tussen hun woning en hun plaats van tewerkstelling, dat door de werkgever met een voertuig van de onderneming wordt verricht en waarmee deze geen andere dan bedrijfsdoeleinden nastreeft, doch waarmee tegelijkertijd privédoeleinden van de werknemers worden gediend, moet worden gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.
- 20 Om te beginnen zij opgemerkt, dat de verwijzende rechter naar artikel 6, lid 2, sub a en b, verwijst zonder evenwel te bepalen, welke van deze twee bepalingen in het bij hem aanhangige geding van toepassing is. Partijen in het hoofdgeding zijn van mening, dat de keuze tussen de toepassing van de bepaling sub a of toepassing van de bepaling sub b in casu niet beslissend is. Uit deze vraag blijkt bovendien, dat de uitlegging van deze bepalingen vooral betrekking heeft op de begrippen „eigen privédoeleinden van de belastingplichtige of privédoeleinden van zijn personeel” en „andere dan bedrijfsdoeleinden”, die in beide bepalingen voorkomen. Deze bepalingen moeten bijgevolg tezamen worden onderzocht.
- 21 De verwijzende rechter heeft aangegeven, dat het door verzoekster in het hoofdgeding aangeboden vervoer wordt verricht op het traject tussen de woningen van de werknemers en de verschillende bouwplaatsen van verzoekster, waar zij werkzaam zijn.
- 22 Ter terechtzitting heeft Julius Fillibeck Söhne onder meer uitgelegd, dat zij verschillende uit elkaar gelegen bouwplaatsen had, die dikwijls niet met het openbaar vervoer bereikbaar waren, en dat de werknemers bij toerbeurt op de verschillende bouwplaatsen werkzaam waren.

- 23 Zij stelde voorts, dat het vervoer van de werknemers rechtstreeks de bedrijfsdoeleinden dient, zodat het in het kader van de arbeidsverhouding wordt verricht en bijgevolg niet binnen de privésfeer van de werknemers valt. Bovendien wordt het vervoer overeenkomstig een collectieve arbeidsovereenkomst verricht.
- 24 De andere partijen die opmerkingen hebben ingediend, betogen daarentegen, dat het door de werkgever aangeboden gratis vervoer onder artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn valt. De regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie hebben evenwel gepreciseerd, dat bijzondere omstandigheden kunnen rechtvaardigen dat het vervoer van werknemers wordt aangemerkt als een dienst die de bedrijfsdoeleinden dient.
- 25 Er zij aan herinnerd, dat artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn de gelijke behandeling van de belastingplichtige en van de eindverbruiker beoogt te verzekeren (zie arrest van 26 september 1996, zaak C-230/94, Enkler, Jurispr. 1996, blz. I-4517, r. o. 35). Deze bepaling beoogt te voorkomen, dat een voor privédoeleinden gebruikt bedrijfsgoed en een door de belastingplichtige voor privédoeleinden om niet verrichte dienst onbelast blijven (zie in die zin arresten van 27 juni 1989, zaak 50/88, Kühne, Jurispr. 1989, blz. 1925, r. o. 8, en 25 mei 1993, zaak C-193/91, Mohsche, Jurispr. 1993, blz. I-2615, r. o. 8).
- 26 Dienaangaande zij opgemerkt, dat het normalerwijze aan de werknemer is om zijn woonplaats te kiezen, waarbij hij in voorkomend geval rekening houdt met zijn plaats van tewerkstelling, die bepalend is voor de lengte van het traject en voor de aard van het vervoermiddel dat hij van plan is te gebruiken. De werkgever bemoeit zich niet met deze keuzes, aangezien de werknemer gewoon verplicht is op de overeengekomen uren op zijn plaats van tewerkstelling aanwezig te zijn. In normale omstandigheden dient het aan de werknemers aangeboden vervoer derhalve privédoeleinden van de werknemer in de zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn.
- 27 Uit de omstandigheid dat het zich verplaatsen van de woning naar de plaats van tewerkstelling een noodzakelijke voorwaarde is voor de aanwezigheid op het werk en bijgevolg voor de uitvoering ervan, kan niet zonder meer worden geconcludeerd, dat het vervoer van de werknemer tussen zijn woning en zijn plaats van

tewerkstelling de privédoeleinden van de werknemer in de zin van artikel 6, lid 2, niet dient. Het zou immers in strijd zijn met het doel van deze bepaling, dat een dergelijk onrechtstreeks verband op zichzelf zou volstaan om de gelijkstelling van het vervoer met een onder bezwarende titel verrichte dienst uit te sluiten.

- 28 Een dergelijke uitlegging van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn is geboden in de normale gevallen waarin de werknemer voor het afleggen van het traject tussen zijn woning en zijn vaste plaats van tewerkstelling de gewone vervoermiddelen kan gebruiken.
- 29 Daarentegen moet worden erkend, dat het in bijzondere omstandigheden wegens de behoeften van de onderneming nodig kan zijn dat de werkgever zelf voor het vervoer van zijn werknemers tussen hun woning en hun plaats van tewerkstelling zorgt. Zo kan de omstandigheid, dat enkel de werkgever een passend vervoermiddel kan verstrekken, of dat de plaats van tewerkstelling niet vaststaat, maar verandert, de werkgever verplichten in te staan voor het vervoer van zijn werknemers.
- 30 In dergelijke omstandigheden wordt het vervoer door de werkgever niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden georganiseerd. Het persoonlijk voordeel voor de werknemer is dan slechts ondergeschikt aan de behoeften van het bedrijf.
- 31 Met betrekking tot de omstandigheid dat het vervoer overeenkomstig een collectieve arbeidsovereenkomst wordt verstrekt, dient te worden gezegd, dat een dergelijke verplichting op zichzelf weliswaar niet beslissend kan zijn voor de aard van deze diensten in de zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn, maar er niettemin op wijst, dat het vervoer niet wordt verzorgd voor andere dan bedrijfsdoeleinden.
- 32 De bijzondere kenmerken van bouwondernemingen, zoals die welke in casu met name door Julius Fillibeck Söhne zijn omschreven, wijzen erop, dat het vervoer niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt georganiseerd.

- 33 Het staat aan de nationale rechter om aan de hand van de door het Hof aangereikte uitleggingsgegevens vast te stellen, of de bijzondere kenmerken van de bij hem aanhangige zaak, gelet op de behoeften van de onderneming, eisen dat de werkgever het vervoer van de werknemers tussen hun woning en de plaats van tewerkstelling verzorgt.
- 34 Op de tweede vraag moet derhalve worden geantwoord, dat artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het gratis vervoer van werknemers van hun woning naar hun plaats van tewerkstelling en terug, dat door de werkgever met een voertuig van de onderneming wordt verricht, in beginsel privédoeleinden van de werknemers en dus andere dan bedrijfsdoeleinden dient. Deze bepaling is evenwel niet van toepassing wanneer de behoeften van de onderneming, gelet op een aantal bijzondere omstandigheden zoals de moeilijkheid om andere geschikte vervoermiddelen te gebruiken en het veranderen van de plaats van tewerkstelling, eisen dat het vervoer van de werknemers door de werkgever wordt verzorgd, aangezien deze dienst in die omstandigheden niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt verricht.

De derde vraag

- 35 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of het antwoord op de tweede vraag ook geldt wanneer de werkgever de werknemers niet in zijn eigen voertuigen vervoert, doch een van zijn werknemers opdraagt het vervoer met zijn privévoertuig te verzorgen.
- 36 Dienaangaande hoeft slechts te worden vastgesteld, dat het antwoord op de vraag, of vervoer privédoeleinden van het personeel van de onderneming, of, meer algemeen, andere dan bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn dient, niet wordt beïnvloed door het feit dat de werkgever, in plaats van het vervoer met zijn eigen voertuigen te verrichten, een van zijn werknemers opdraagt dit vervoer met zijn privévoertuig te verzorgen.

- 37 Bijgevolg moet de derde vraag aldus worden beantwoord, dat het antwoord op de tweede vraag ook geldt wanneer de werkgever de werknemers niet in zijn eigen voertuigen vervoert, maar een van zijn werknemers opdraagt het vervoer met zijn privévoertuig te verzorgen.

Kosten

- 38 De kosten door de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 11 mei 1995 gestelde vragen, verklaart voor recht:

- 1) Artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat een werkgever die vanaf een bepaalde afstand, kosteloos en zonder concrete band met de arbeidsprestatie of het salaris, het vervoer van zijn werknemers van hun woning tot op hun plaats van tewerkstelling verzorgt, geen dienst onder bezwarende titel in de zin van deze bepaling verricht.

- 2) Artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd, dat het gratis vervoer van werknemers van hun woning naar hun plaats van tewerkstelling en terug, dat door de werkgever met een voertuig van de onderneming wordt verricht, in beginsel privédoeleinden van de werknemers en dus andere dan bedrijfsdoeleinden dient. Deze bepaling is evenwel niet van toepassing wanneer de behoeften van de onderneming, gelet op een aantal bijzondere omstandigheden zoals de moeilijkheid om andere geschikte vervoermiddelen te gebruiken en het veranderen van de plaats van tewerkstelling, eisen dat het vervoer van de werknemers door de werkgever wordt verzorgd, aangezien deze dienst in die omstandigheden niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt verricht.
- 3) Het antwoord op de tweede vraag geldt ook wanneer de werkgever de werknemers niet in zijn eigen voertuigen vervoert, maar een van zijn werknemers opdraagt het vervoer met zijn privévoertuig te verzorgen.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Jann

Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 16 oktober 1997.

De griffier

De president van de Vijfde kamer

R. Grass

C. Gulmann