

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
16. oktober 1997 *

I sag C-258/95,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG

mod

Finanzamt Neustadt,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 2, 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),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann og L. Sevón (refererende dommer),

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG ved revisor og skatterådgiver Klaus Heiningen
- Finanzamt Neustadt ved ekspeditionssekretær Reinhard Preuningen
- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder og ekspeditionssekretær Bernd Kloke, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af barrister Nicholas Paines
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Jürgen Grunwald, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 5. december 1996 af Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG ved Klaus Heiningen, af Finanzamt Neustadt ved afdelingschef i delstaten Rheinland-Pfalz' finansministerium Werner Widmann og af Kommissionen ved Jürgen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. januar 1997,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 11. maj 1995, indgået til Domstolen den 31. juli 1995, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 2, 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 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag, som Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (herefter »Julius Fillibeck Söhne«) har anlagt mod Finanzamt Neustadt, og som drejer sig om, hvorvidt Julius Fillibeck Söhne's vederlagsfrie befordring af denne virksomheds ansatte fra disses bopæl til arbejdsstedet er en momspligtig ydelse.
- 3 Julius Fillibeck Söhne, der driver en entreprenørvirksomhed, har i årene 1980-1985 uden vederlag befordret visse ansatte fra disses bopæl til de forskellige byggepladser, hvor de var beskæftiget, i køretøjer tilhørende virksomheden. Virksomheden har i samme tidsrum desuden givet en af sine arbejdstagere i opdrag i eget køretøj at befordre andre arbejdstagere i virksomheden fra deres bopæl til de skiftende arbejdssteder.
- 4 Julius Fillibeck Söhne har varetaget for denne befordring i overensstemmelse med »Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe« (almindelig lønoverenskomst for byggeriet), når der var tale om en vis mindste afstand mellem bopælen og arbejdsstedet.

- 5 Finanzamt Neustadt fandt, at der var tale om afgiftspligtige transaktioner i henhold til den tyske momslovgivning.
- 6 Julius Fillibeck Söhne bestred, at der var tale om momspligtige transaktioner, men virksomhedens klage og efterfølgende søgsmål var uden resultat. Den indgav derefter revisionsanke til Bundesfinanzhof, der fandt, at sagen rejser spørgsmål om fortolkningen af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 2.
- 7 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

- 8 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

- a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften
- b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

...«

- 9 Bundesfinanzhof har på baggrund heraf besluttet at udsætte sagen og at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

- »1) Er en arbejdsgivers befordringsydelse også en tjenesteydelse 'mod vederlag' i den i artikel 2, nr. 1, i direktiv 77/388/EØF nævnte forstand — nemlig mod en skønmæssigt ansat del af arbejdstagerens arbejdsydelse — når arbejdsgiveren ifølge lønoverenskomst (uden særligt aftalt eller beregnet vederlag) skal befordre arbejdstagere med bopæl i en vis afstand fra bopælen til arbejdspladsen, og arbejdsydelsen — der er uden konkret tilknytning til sådanne befordringsydelser — som for de andre arbejdstageres vedkommende allerede skal udføres til den aftalte kontante løn?
- 2) Omfatter artikel 6, stk. 2, i direktiv 77/388/EØF også anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, henholdsvis en vederlagsfri tjenesteydelse, når ydelsen — som det er tilfældet ved en vederlagsfri befordring af arbejdstagerne fra bopælen til arbejdsstedet og retur med virksomhedens køretøj — ikke i forhold til arbejdsgiveren tjener virksomheden uvedkommende formål, men derimod i forhold til arbejdstageren tjener til privat brug, uden at arbejdstageren (på grund af den vederlagsfrie anvendelse af befordringsydelsen) for så vidt pålægges omsætningsafgift?
- 3) Såfremt spørgsmål 2 besvares bekræftende:

Foreligger der også et tilfælde omfattet af artikel 6, stk. 2, i direktiv 77/388/EØF, når arbejdsgiveren ikke befordrer arbejdstageren i eget køretøj, men pålægger tredjemand (i sagen en medarbejder i virksomheden) at udføre befordringen?»

- 10 Den forelæggende ret ønsker med sit første spørgsmål at få oplyst, om direktivets artikel 2, nr. 1, skal fortolkes således, at en arbejdsgiver, der sørger for befordring af sine arbejdstagere, når afstanden fra disses bopæl til arbejdsstedet overstiger en vis mindste afstand, uden vederlag og uden konkret tilknytning til arbejdsydelsen eller lønnen, foretager en levering af tjenesteydelser mod vederlag i denne bestemmelses forstand.
- 11 Det bemærkes, at efter sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, merværdiafgift.
- 12 Det fremgår af Domstolens praksis, at begrebet levering af tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv forudsætter, at der består direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (jf. navnlig dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 12).
- 13 Det fremgår endvidere af Domstolens faste praksis, at beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser er den faktisk modtagne modydelse. Denne modydelse udgør derfor den subjektive værdi, dvs. den faktisk modtagne værdi, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier (jf. dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 13, af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 16, af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 19, af 5.5.1994, sag C-38/93, Glawe, Sml. I, s. 1679, præmis 8, af 2.6.1994, sag C-33/93, Empire Stores, Sml. I, s. 2329, præmis 18, og af 24.10.1996, sag C-288/94, Argos Distributors, Sml. I, s. 5311, præmis 16).

- 14 Ifølge samme retspraksis skal denne modydelse endvidere kunne opgøres i penge (jf. ovennævnte domme i sagerne Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, præmis 13, Naturally Yours Cosmetics, præmis 16, og Argos Distributors, præmis 17).
- 15 Det fremgår af forelæggelseskendelsen dels, at Julius Fillibeck Söhne sørger for befordring af virksomhedens arbejdstagere fra disses bopæl til arbejdsstedet, når der er tale om en vis længere afstand, dels, at de befordrede arbejdstagere ikke erlægger nogen betaling som modydelse eller får nedsat deres løn med et beløb svarende til værdien af denne tjenesteydelse.
- 16 Når det arbejde, der skal udføres, og lønnen ikke afhænger af, om arbejdstagerne benytter den befordring, som deres arbejdsgiver leverer, kan en del af den leverede arbejdsydelse ikke anses for at være en modydelse for befordringsydelsen.
- 17 Under disse omstændigheder er der ikke tale om en modydelse, der har en subjektiv værdi og en direkte sammenhæng med den leverede tjenesteydelse. Betingelserne for, at der kan være tale om en levering af tjenesteydelser mod vederlag, er således ikke opfyldt.
- 18 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, sjette direktivs artikel 2, nr. 1, skal fortolkes således, at en arbejdsgiver, der sørger for befordring af sine arbejdstagere, når afstanden fra disses bopæl til arbejdsstedet overstiger en vis mindste afstand, uden vederlag og uden konkret tilknytning til arbejdsydelsen eller lønnen, ikke foretager en levering af tjenesteydelser mod vederlag i denne bestemmelses forstand.

Det andet spørgsmål

- 19 Med det andet spørgsmål ønsker den nationale ret reelt at få oplyst, om vederlagsfri befordring af arbejdstagere fra disses bopæl til arbejdsstedet, der foranstalles af arbejdsgiveren med et køretøj, der tilhører virksomheden, og ikke tjener virksomheden uvedkommende formål, men som samtidig i forhold til arbejdstagerne tjener til privat brug, skal anses for en levering af tjenesteydelser mod vederlag i sjette direktivs artikel 6, stk. 2's forstand.
- 20 Det bemærkes indledningsvis, at den forelæggende ret henviser til artikel 6, stk. 2, litra a) og b), uden samtidig at angive, hvilken af disse bestemmelser der kan finde anvendelse i den for retten verserende sag. Parterne i hovedsagen har i denne forbindelse anført, at det ikke er afgørende, om man anvender litra a) eller b). Det fremgår endvidere af det forelagte spørgsmål, at der specielt bliver tale om en fortolkning af de beslægtede respektive enslydende udtryk i disse bestemmelser »til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale« og »til virksomheden uvedkommende formål«. Disse bestemmelser skal derfor undersøges under et.
- 21 Den forelæggende ret har oplyst, at den af sagsøgeren i hovedsagen foranstaltede befordring sker på strækningen mellem arbejdstagernes bopæl og de skiftende byggepladser, hvor sagsøgeren beskæftiger arbejdstagerne.
- 22 Julius Fillibeck Söhne har under retsmødet bl.a. forklaret, at virksomheden havde flere byggepladser med forskellig beliggenhed, der ofte ikke kunne nås ved hjælp af offentlige transportmidler, og at arbejdstagerne var beskæftiget skiftevis på de forskellige byggepladser.

- 23 Julius Fillibeck Söhne har endvidere oplyst, at befordringen af arbejdstagerne direkte tjener virksomheden vedkommende formål og således er et led i virksomhedens drift, der som sådant intet har at gøre med arbejdstagernes private behov. Endvidere sker befordringen i henhold til almindelig overenskomst.
- 24 De øvrige procesdeltagere har i deres indlæg derimod gjort gældende, at den vederlagsfrie befordring på arbejdsgiverens foranledning er omfattet af sjette direktivs artikel 6, stk. 2. Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har dog nævnt, at særlige forhold kan begrunde, at befordringen af arbejdstagere anses for at ske til virksomheden vedkommende formål.
- 25 Ifølge Domstolens praksis er formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person og den endelige forbruger (jf. dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 35). Det skal med denne bestemmelse forhindres, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug, eller af den afgiftspligtiges vederlagsfrie levering af tjenesteydelser, der tjener private formål (jf. dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 8, og af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615, præmis 8).
- 26 Det bemærkes i denne forbindelse, at det sædvanligvis er arbejdstageren, der vælger, hvor han vil bo, idet han herved eventuelt lægger vægt på beliggenheden af sit arbejdssted, der er bestemmende for den strækning, der skal tilbagelægges, samt arten af det befordringsmiddel, han agter at benytte. Arbejdsgiveren deltager ikke i disse dispositioner, idet arbejdstageren blot er forpligtet til at være til stede på arbejdsstedet til aftalt tid. Under normale forhold er befordringsydelser til arbejdstagerne derfor bestemt til privat brug for arbejdstagerne selv i sjette direktivs artikel 6, stk. 2's forstand.
- 27 Det bemærkes herved, at den omstændighed, at tilbagelæggelsen af strækningen mellem bopæl og arbejdssted udgør en betingelse for arbejdstagerens tilstedeværelse og dermed for arbejdsudførelse, ikke er et forhold, der kan medføre, at befordringen af arbejdstageren fra bopælen til arbejdsstedet ikke anses for at være

bestemt til privat brug for arbejdstageren i artikel 6, stk. 2's forstand. Det ville nemlig stride mod denne bestemmelses formål, at en sådan indirekte forbindelse alene skulle være tilstrækkelig til at udelukke, at befordringen anses for en vederlagsfri ydelse.

- 28 En sådan fortolkning af sjette direktivs artikel 6, stk. 2, er påkrævet i den sædvanlige situation, hvor arbejdstageren tilbagelægger strækningen mellem sin bopæl og sit faste arbejdssted og har mulighed for at benytte almindelige befordringsmidler.
- 29 Derimod må det anerkendes, at under særlige omstændigheder kan arbejdsgiver-virksomhedens behov nødvendiggøre, at arbejdsgiveren selv sørger for befordring af arbejdstagerne fra deres bopæl til arbejdsstedet. Således kan det forhold, at det alene er arbejdsgiveren, der kan stille et passende befordringsmiddel til rådighed, eller at arbejdsstedet ikke er fast, men skiftende, gøre det nødvendigt for arbejdsgiveren at sørge for sine arbejdstageres befordring.
- 30 Under sådanne særlige omstændigheder er befordringen på arbejdsgiverens foranledning bestemt til formål, der ikke er virksomheden uvedkommende. Den personlige fordel, som arbejdstageren opnår herved, fremtræder kun som sekundær i forhold til arbejdsgivervirksomhedens behov.
- 31 Den omstændighed, at befordringsydelserne præsteres i henhold til en kollektiv overenskomst, udgør, selv om en sådan forpligtelse ikke i sig selv kan være afgørende for, hvorledes disse ydelser skal klassificeres efter sjette direktivs artikel 6, stk. 2, et holdepunkt for at antage, at befordringen sker med formål, der ikke er virksomheden uvedkommende.
- 32 De særlige forhold, der gør sig gældende for byggefirmaer, og som i det foreliggende tilfælde navnlig Julius Fillibeck Söhne har givet en beskrivelse af, synes at godtgøre, at befordringen organiseres med formål, der ikke er virksomheden uvedkommende.

- 33 Det tilkommer den nationale ret på grundlag af de fortolkningselementer, Domstolen har givet, at afgøre, om de særlige forhold i den for retten verserende sag, når henses til den sagsøgende virksomheds behov, kræver, at arbejdsgiveren sørger for befordring af arbejdstagerne mellem deres bopæl og arbejdsstedet.
- 34 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, skal fortolkes således, at en af arbejdsgiveren foranstaltet vederlagsfri befordring af arbejdstagere fra disses bopæl til arbejdsstedet med et køretøj, der tilhører virksomheden, i princippet tjener til privat brug for arbejdstagerne og dermed virksomheden uvedkommende formål. Denne bestemmelse finder dog ikke anvendelse, når virksomhedens behov henset til forskellige særlige forhold — såsom vanskeligheden ved at kunne benytte andre passende transportmidler og en ændring af arbejdssteder — kræver, at befordringen af arbejdstagere sker på arbejdsgiverens foranledning, idet befordringsydelsen ikke under disse omstændigheder tjener formål, der er virksomheden uvedkommende.

Det tredje spørgsmål

- 35 Den forelæggende ret ønsker med sit tredje spørgsmål reelt at få oplyst, om svaret på det andet spørgsmål også har gyldighed for det tilfælde, at arbejdsgiveren ikke befordrer arbejdstagerne i eget køretøj, men pålægger en af sine ansatte at udføre befordringen med hans eget køretøj.
- 36 Det bemærkes i denne forbindelse, at det ikke har nogen betydning for spørgsmålet, om en befordring sker til brug for en virksomheds personale eller mere generelt til virksomheden uvedkommende formål i sjette direktivs artikel 6, stk. 2's forstand, at arbejdsgiveren i stedet for selv at sørge for befordringen med egne køretøjer giver en af sine ansatte i opdrag at udføre denne befordring med hans private køretøj.

- 37 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at svaret på det andet spørgsmål også har gyldighed for det tilfælde, at arbejdsgiveren ikke beforder arbejdstagerne i eget køretøj, men pålægger en af sine ansatte at udføre befordringen med hans private køretøj.

Sagens omkostninger

- 38 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, 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 (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 11. maj 1995, for ret:

- 1) Artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at en arbejdsgiver, der sørger for befordring af sine arbejdstagere, når afstanden fra disses bopæl til arbejdsstedet overstiger en vis mindste afstand, uden vederlag og uden konkret tilknytning til arbejdsydelsen eller lønnen, ikke foretager en levering af tjenesteydelser mod vederlag i denne bestemmelses forstand.

- 2) Artikel 6, stk. 2, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at en af arbejdsgiveren foranstaltet vederlagsfri befordring af arbejdstagere fra disses bopæl til arbejdsstedet med et køretøj, der tilhører virksomheden, i princippet tjener til privat brug for arbejdstagerne og dermed virksomheden uvedkommende formål. Denne bestemmelse finder dog ikke anvendelse, når virksomhedens behov henset til forskellige særlige forhold — såsom vanskeligheden ved at kunne benytte andre passende transportmidler og en ændring af arbejdssteder — kræver, at befordringen af arbejdstagere sker på arbejdsgiverens foranledning, idet befordringsydelsen ikke under disse omstændigheder tjener formål, der er virksomheden uvedkommende.
- 3) Svaret på det andet spørgsmål har også gyldighed for det tilfælde, at arbejdsgiveren ikke befordrer arbejdstagerne med eget køretøj, men pålægger en af sine ansatte at udføre befordringen med hans private køretøj.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Jann

Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 16. oktober 1997.

R. Grass

C. Gulmann

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling