FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 16. januar 1997 *

1. Bundesfinanzhof har forelagt Domstolen tre spørgsmål vedrørende fortolkningen af en række bestemmelser i sjette momsdirektiv [1] (herefter »direktivet«). Herved bliver der først og fremmest tale om en stillingtagen til, om en arbejdsgivers vederlagsfri transport af arbejdstagere fra bopælen til arbejdsstedet er en momspligtig transaktion eller ej.

De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

2. Først en beskrivelse af de faktiske omstændigheder i hovedsagen, således som de er fremstillet i forelæggelseskendelsen.

3. Virksomheden Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (sagsøger og revisionsappellant, herefter »sagsøgeren«) er en byggevirksomhed. I det i sagen relevante tidsrum fra 1980-1985 befordrede virksomheden vederlagsfrit visse ansatte fra disses bopæl til forskellige byggepladser, hvor de var beskæftiget. Befordringen skete hovedsagelig i køretøjer, der tilhørte arbejdsgiveren, idet denne dog i nogle tilfælde overlod det til en af sine ansatte at sørge for den i eget køretøj. Der var dog ikke i noget tilfælde tale om, at de arbejdstagere, der benyttede sig af denne transportmulighed, afholdt særlige omkostninger hertil eller fik fratrukket beløb i deres løntilgodehavende.

4. Disse transportydelser blev præsteret i overensstemmelse med »Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe« (almindelig lønoverenskomstramme for byggeriet), når der var tale om en vis mindste afstand (seks kilometer) mellem bopælen og arbejdsstedet.

5. Finanzamt (sagsøgt og revisionsindstævnt, herefter »sagsøgte«) fandt, at der hermed var tale om afgiftspligtige transaktioner efter den tyske momslovgivning [2].

* Originalsprog: fransk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2 — § 1, stk. 1, nr. 1, andet punktum, litra b), i momsloven af 1980 (Umsatzsteuergesetz 1980 — herefter »UStG 1980«).

6. Sagsøgeren har med sin revisionsanke bestridt, at sådanne befordringsydelser er afgiftspligtige, og har herved anført, at Bundesfinanzhof's domme af 11. marts 1988 [3] ikke kan finde anvendelse under omstændigheder som de her foreliggende, og at den omtvistede befordring således ikke kan anses for en afgiftspligtig ydelse efter de nævnte bestemmelser i UStG 1980 [4].

Sagsøgte og Finanzgericht, som ikke gav sagsøgeren medhold i hans påstande, mener begge, at den omtvistede befordring har været en ydelse, som arbejdsgiveren præsterede navnlig i virksomhedens interesse, og som han var forpligtet til at yde som byggefirma i henhold til den almindelige lønoverenskomstramme for byggeriet (Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe), men ikke en ydelse til arbejdstagerne til dækning af deres private behov.

7. Efter den forelæggende rets opfattelse er spørgsmålene om afgift på såkaldte naturalydelser fra arbejdsgiveren til dennes arbejdstagere, når arbejdstagerne ikke skal yde nogen konkret aftalt og beregnet modydelse for naturalydelsen, af betydning for den afgørelse, der skal træffes [5]. Den har derfor forelagt Domstolen følgende præjudicielle 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 skønsmæssigt 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 uvedkom-

3 — V R 30/84 og V R 114/83 (BFHE 153, 155, 162, BStBl II 1988, 643, 651).

4 — I forelæggelseskendelsen oplyses det (i punkt II.1), at Bundesfinanzhof med disse domme har ændret sin tidligere praksis. Herefter blev en ideel del af arbejdstagerens arbejdsydelse udskilt som modydelse for arbejdsgiverens transportydelse, hvorimod Bundesfinanzhof's opfattelse i dag går ud på, at det er umuligt at fastlægge værdien af denne ideelle arbejdsandel set som modydelse.

5 — S. 8 i oversættelsen til dansk af forelæggelseskendelsen.

mende 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?«

Det første spørgsmål

8. Bundesfinanzhof har først rejst det spørgsmål, om — og i bekræftende fald i hvilket omfang — befordringsydelser som dem, der i den foreliggende sag af arbejdsgiveren ydes arbejdstagerne, udgør tjenesteydelser »mod vederlag« (for hvilke modydelsen er en del af arbejdstagerens arbejdsydelse, som eventuelt vil skulle fastsættes) i direktivets artikel 2, nr. 1's forstand.

9. Artikel 2, nr. 1, har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af ... tjenesteydelser, som *mod vederlag* foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« [6].

10. Det er ubestridt, at den i sagen omhandlede befordringsydelse udgør en levering af tjenesteydelser, som foretages af en afgiftspligtig person; den forelæggende rets spørgsmål drejer sig kun om, hvorvidt der er tale om en ydelse mod vederlag.

11. Spørgsmålet om, hvorvidt en tjenesteydelse foretages mod vederlag, har været behandlet i talrige tilfælde i retspraksis, der i dag har karakter af en fast praksis.

12. Efter Domstolens praksis er det en forudsætning for at anse en tjenesteydelse for en ydelse mod vederlag — og dermed for en afgiftspligtig ydelse — at der består *en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi.*

6 — Min fremhævelse.

13. Dette princip blev første gang udformet i Domstolens dom af 5. februar 1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats [7], der drejede sig om de dengang gældende bestemmelser i det såkaldte »andet momsdirektiv« [8].

14. Domstolen fastholdt denne praksis i dom af 8. marts 1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council [9], hvor der nu var tale om sjette momsdirektiv, og fastslog, at det i sagen omhandlede udviklingsråd i dets virksomhed i frugtavlernes fælles interesse ved gennemførelsen af fælles reklameforanstaltninger, der blev finansieret ved en årlig afgift, ikke præsterede tjenesteydelser mod vederlag, idet der ikke bestod nogen direkte sammenhæng mellem den præsterede ydelse og den modtagne afgift.

Domstolen fastslog således, at selv om de individuelle æble- og pæreavlere opnåede fordele, var disse kun indirekte en følge af de forbedringer, der generelt blev opnået for erhvervet som helhed, og at der i øvrigt ikke var nogen sammenhæng mellem det omfang, hvori de enkelte frugtavlere drog fordel af udviklingsrådets tjenesteydelser, og størrelsen af de obligatoriske afgifter, de skulle betale.

15. Her er det også på sin plads at nævne Domstolens dom af 3. marts 1994 i sag C-16/93, Tolsma [10], hvori det udtales, at en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1,

»såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren« [11].

I denne dom hedder det i øvrigt:

»... Domstolen [har allerede] vedrørende begrebet tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager ... mod vederlag i artikel 2, litra a), i andet direktiv, hvis ordlyd svarer til ordlyden i sjette direktivs artikel 2, nr. 1 ... kendt for ret, at afgiftspligtige transaktioner inden for merværdiafgiftssystemet forudsætter, at der er fastsat en pris eller en modværdi. Domstolen har på dette grundlag fastslået, at når en tjenesteyders virksomhed består i udelukkende at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelse, er der intet beskatningsgrundlag, og de gratis tjenesteydelser er

7 — Sml. s. 445, præmis 12 og 13.

8 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

9 — Sml. s. 1443.

10 — Sml. I, s. 743.

11 — Præmis 14.

følgelig ikke pålagt merværdiafgift (jf. dom af 1.4.1982, sag 89/81, Hong-Kong Trade, Sml. s. 1277, præmis 9 og 10)« [12].

I fortsættelsen i dommen hedder det:

»I dom af 5. februar 1981 (sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 12) og af 23. november 1988 (sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 11) fastslog Domstolen, at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen, og at der derfor, for at en tjenesteydelse kan beskattes, skal være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi (jf. også dom af 18.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11 og 12)« [13].

16. Ved hjælp af denne retspraksis kan man fastsætte de følgende tre kriterier, på grundlag af hvilke begrebet tjenesteydelser »mod vederlag« kan afgrænses [14]:

— Der skal foreligge en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi [15].

— Modværdien skal kunne opgøres i penge [16].

— Denne modværdi skal være den konkrete værdi, som parterne på subjektivt grundlag fastsætter [17].

17. De tre betingelser, Domstolen dermed har stillet, for at det kan anerkendes, at der er tale om en tjenesteydelse »mod vederlag«, der som sådan er momspligtig, er imidlertid ikke opfyldt i det foreliggende tilfælde.

18. En — som det hedder i forelæggelseskendelsen — »del af arbejdstagerens arbejdsydelse, *der skal ansættes skønsmæssigt*«, kan ikke anses for en egentlig modydelse for den befordringsydelse, den ansatte har modtaget.

19. Der ses ikke i det foreliggende tilfælde at være nogen direkte sammenhæng mellem den præsterede ydelse og den modtagne modværdi.

20. Tjenesteydelsen, der her er en befordringsydelse, ydes faktisk uden sammenhæng med nogen modværdi overhovedet, der modtages. Den arbejdstager, som benytter

12 — Præmis 12.

13 — Præmis 13.

14 — Jf. på linje hermed punkt 14 i generaladvokat Lenz' forslag til afgørelse i nævnte Tolsma-sag.

15 — Jf. de nævnte domme i sagerne Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (præmis 12), Apple and Pear Development Council (præmis 11) og Naturally Yours Cosmetics (præmis 11).

16 — Jf. de nævnte domme i sagerne Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (præmis 13) og Naturally Yours Cosmetics (præmis 16).

17 — Jf. de nævnte domme i sagerne Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (præmis 13 og 14) og Naturally Yours Cosmetics (præmis 16).

den fælles gratis befordring, som arbejdsgiveren tilbyder, betaler intet pengebeløb og får heller ikke i sit vederlag fratrukket beløb, der antages at udgøre modydelsen for denne tjenesteydelse. Og vederlaget kan heller ikke på nogen måde anses for en til denne ydelse svarende modværdi, for vederlaget udbetales udelukkende som modydelse for arbejdsydelsen.

Ligesom i nævnte Appel and Pear Development Council-sag, hvor alle producenter af æbler og pærer betalte de samme afgifter til den pågældende organisation uden nogen sammenhæng mellem den betalte afgift og de fordele, der blev opnået, er arbejdstagerne i det foreliggende tilfælde forpligtet til at udføre det samme arbejde og modtager det samme vederlag uden hensyn til, om de har fordel af den vederlagsfrie befordring: Der bliver overhovedet ikke tale om nogen modydelse, der direkte hænger sammen med den af arbejdsgiveren tilbudte befordring.

Arbejdsgiveren er forpligtet til at tilbyde alle sine arbejdstagere en mulighed for gratis befordring i henhold til den gældende fælles overenskomsts bestemmelser, men det står arbejdstagerne frit for, om de vil benytte sig af denne ydelse eller ej.

21. Det er ikke på baggrund heraf muligt at anse en del af arbejdstagerens arbejdsydelse for en (skønsmæssigt ansat) modydelse for befordringsydelsen.

22. Det må endvidere nævnes, at ingen af parterne under sagen har foreslået skønsmæssigt at ansætte en del af arbejdsydelsen og at anse denne for at være modydelse for befordringsydelsen.

23. Da således ingen modværdi, der direkte kan antages at hænge sammen med den præsterede ydelse, kan udskilles for sig, kan det så meget mindre i det foreliggende tilfælde lade sig gøre at ansætte modværdien »i penge« i overensstemmelse med kravene i den nævnte praksis, og anse denne værdi for en af parterne anerkendt »subjektiv« værdi.

24. Den vederlagsfrie befordringsydelse, som arbejdsgiveren tilbyder de ansatte, kan således ikke anses for en tjenesteydelse »mod vederlag« i direktivets artikel 2, nr. 1's forstand og henhører altså ikke under denne bestemmelses anvendelsesområde og er således heller ikke en momspligtig ydelse.

25. Det første spørgsmål skal derfor besvares benægtende.

Det andet spørgsmål

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.«

26. Den forelæggende ret har for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares benægtende, ønsket oplyst, om de i sagen omhandlede befordringsydelser kan anses for at være en af de i direktivets artikel 6, stk. 2, omhandlede momspligtige transaktioner.

28. Efter direktivets artikel 11 A, stk. 1, litra c), er beskatningsgrundlaget ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner »de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen«.

27. Bestemmelsen i artikel 6, stk. 2, har følgende ordlyd:

29. Efter formuleringen af det præjudicielle spørgsmål skal der tilsyneladende sondres mellem »anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden« [artikel 6, stk. 2, litra a)], og »vederlagsfrie tjenesteydelser« [artikel 6, stk. 2, litra b)].

»2. 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

Imidlertid er det på baggrund af omstændighederne i den foreliggende sag unødvendigt at opstille en sådan sondring. Det er alene begreberne »til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale« og »til virksomheden uvedkommende formål«, der er fælles for de to varianter, der er afgørende.

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.

30. For kort fortalt må nemlig den omhandlede befordring antages at ske til privat brug for personalet og til virksomheden uvedkommende formål, eller omvendt til brug for

virksomheden, i hvilket sidste tilfælde der overhovedet ikke bliver tale om afgiftspligt i henhold til direktivets artikel 6, stk. 2.

31. Begge synspunkter er blevet forfægtet under sagen.

32. Sagsøgeren har for det første gjort gældende, at befordringen af arbejdstagerne udelukkende og direkte sker til brug for virksomheden og således indgår som et led i erhvervsudøvelsen uden nogen tilknytning til de ansattes »private« område. Virksomheden har i den forbindelse anført, at selv om befordringen principielt henhører under de ansattes »private sfære«, er den ved den kollektive overenskomst, i henhold til hvilken den ydes, blevet bragt inden for erhvervsudøvelsens område. Sagsøgeren har derfor gjort gældende, at artikel 6, stk. 2, ikke kan finde anvendelse i det foreliggende tilfælde.

33. De øvrige parter i sagen er derimod af den opfattelse, at den vederlagsfrie befordring af arbejdstagerne sker til privat brug og dermed til virksomheden uvedkommende formål; artikel 6, stk. 2, må derfor finde anvendelse.

34. Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har imidlertid anført, at der må tages hensyn til de særlige i hovedsagen foreliggende forhold, der kan begrunde, at der ikke bliver tale om momspligtige ydelser i henhold til artikel 6, stk. 2.

35. Jeg kan tilslutte mig denne opfattelse.

36. For det første kan det efter min mening kun med vanskelighed bestrides, at befordringen af arbejdstagere fra deres bopæl til arbejdsstedet er et anliggende, der principielt tilhører privatlivet.

37. Det er jo arbejdstageren, der vælger, hvor han vil bo eventuelt under hensyntagen til hans arbejdssted, der er bestemmende for afstanden mellem de to steder, og til arten af det befordringsmiddel, som han kan vælge frit med henblik på tilbagelæggelse af denne afstand. Arbejdsgiveren tager sig overhovedet ikke af disse spørgsmål, idet arbejdstageren over for ham blot er forpligtet til at give møde på arbejdsstedet på det aftalte tidspunkt. Det er arbejdstagerens sag at sørge for befordringen til arbejdsstedet, og han er helt herre over, hvorledes det skal ske. Sædvanligvis er befordringen af en arbejdstager fra bopælen til arbejdsstedet derfor en ydelse »til privat brug for personalet« og tjener »virksomheden uvedkommende formål«. At denne befordring eventuelt organiseres af arbejdsgiveren, således at de ansatte, der ønsker det, på hans initiativ får mulighed for

en vederlagsfri fælles transport, ændrer intet herved.

38. Herefter må en arbejdstagers vederlagsfri befordring af arbejdstagere ved hjælp af et køretøj, der tilhører virksomheden, principielt anses for en afgiftspligtig transaktion i overensstemmelse med ligestillelsen med en tjenesteydelse mod vederlag i overensstemmelse med bestemmelserne i direktivets artikel 6, stk. 2.

39. Dette resultat stemmer principielt overens med formålet med denne bestemmelse, der »skal forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug ...« [18].

40. Imidlertid må det efter min mening *undtagelsesvis* på grund af særlige omstændigheder, der i den foreliggende sag hænger sammen med arten af den pågældende virksomhed, anerkendes, at den af arbejdsgiveren tilbudte befordring kan antages at skulle tjene formål, der ikke er virksomheden uvedkommende.

18 — Jf. dom af 25.5.1993, sag C-193/91, Mohsche, Sml. I, s. 2615, præmis 8. Jf. endvidere dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 8.

41. Det er kendetegnende for et byggefirmas virksomhed, at arbejdstagerne ikke endeligt placeres på et på forhånd med arbejdsgiveren aftalt arbejdssted, men på skiftende byggepladser, hvis beliggenhed afhænger af virksomhedens kunders behov. Denne placering af arbejdstagerne kan skifte fra dag til dag og endog i løbet af én og samme arbejdsdag. Arbejdsgiveren behøver blot bede arbejdstageren om at skifte byggeplads. Dette gælder naturligvis specielt for den i sagen omhandlede byggesektor til forskel fra ansatte, der skal præstere deres arbejdsydelse på et i forvejen aftalt sted som f.eks. i arbejdsgivervirksomhedens lokaler. Der er således tale om, at arbejdstageren ikke kan vælge eller med bestemthed vide, hvor langt der er fra bopælen til arbejdspladsen.

42. De berørte arbejdstageres arbejdssteder kan som oftest vanskeligt nås med sædvanlige befordringsmidler, idet der er tale om byggepladser, der kan ligge f.eks. i industriområder eller helt uden for de bymæssige bebyggelser.

43. I øvrigt kan arbejdstiden for de ansatte i byggesektoren, fordi de byggepladser, de er blevet bedt om at arbejde på, kan ligge langt fra deres bopæl, gøre det nødvendigt for dem at stå særlig tidligt op om morgenen for at kunne nå rettidigt frem til arbejdsstedet.

44. På baggrund heraf kan arbejdsgiveren komme ud for en risiko for en forringelse af virksomheden, hvis det er arbejdstagerne alene, der må vælge, hvorledes de vil komme fra deres bopæl til arbejdsstedet. Andre mere normale befordringsmidler og f.eks. kollektiv befordring vil under disse omstændigheder kunne være utilstrækkelige eller endog helt mangle.

45. Derfor kan under særlige omstændigheder som dem, der foreligger i nærværende sag, en arbejdsgivers organisering af de ansattes befordring fra bopælen til arbejdsstedet kunne opfylde de absolut uomgængelige krav, som en god afvikling af virksomheden stiller. Selv om de ansatte utvivlsomt opnår en fordel ved denne befordringsforanstaltning, er der tale om en biting i forhold til virksomhedens behov, der har været bestemmende for organiseringen af vederlagsfri fælles befordring.

46. Den omstændighed, at der i en kollektiv overenskomst udtrykkeligt er fastsat bestemmelser om en sådan befordring, må, selv om den ikke er afgørende, kunne være en bekræftelse af, at byggesektoren tilhører et virksomhedsområde, hvis særlige forhold må tages i betragtning.

47. Jeg mener derfor, at det andet spørgsmål skal besvares således, at selv om befordring af arbejdstagere fra disses bopæl til arbejdsstedet med et køretøj, der tilhører arbejdsgiveren, må anses for en ydelse til privat brug for disse arbejdstagere, som er momspligtig i henhold til direktivets artikel 6, stk. 2, er forholdet et andet, når denne befordringsydelse på grund af særlige omstændigheder, som f.eks. hænger sammen med beskaffenheden af arbejdsgiverens virksomhed, sker til formål, der ikke er virksomheden uvedkommende. Er det tilfældet, er ydelsen ikke omfattet af anvendelsesområdet for artikel 6, stk. 2, og der er ikke tale om en afgiftspligtig transaktion.

Det tredje spørgsmål

48. Bundesfinanzhof ønsker med sit tredje spørgsmål at få oplyst, hvilken betydning det — såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende — kan have for afgørelsen, hvis arbejdsgiveren pålægger en af sine ansatte at udføre befordringen med hans eget køretøj.

49. Når henses den besvarelse af det andet spørgsmål, som jeg har foreslået Domstolen, må det tredje spørgsmål lades ubesvaret.

50. Såfremt der efter omstændighederne ikke findes grundlag for at anse den omhandlede befordring for en ydelse, der sker til formål, der ikke er virksomheden uvedkommende,

skal det tredje spørgsmål imidlertid efter min mening ikke behandles på anden måde end det andet spørgsmål. En arbejdstager, der får pålagt en opgave af den afgiftspligtige person i direktivets forstand, udøver ikke selvstændig økonomisk virksomhed i direktivets artikel 4, stk. 1's forstand; den befordringsydelse, som arbejdstageren står for, skal anses for ligestillet med en af den afgiftspligtige erhvervsdrivende udført befordring, eftersom den sker for hans regning.

Forslag til afgørelse

51. På baggrund af det anførte skal jeg foreslå Domstolen at besvare spørgsmålene fra Bundesfinanzhof på følgende måde:

»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 ikke præsterer en tjenesteydelse mod vederlag i denne bestemmelses forstand, når han vederlagsfrit befordrer arbejdstagerne fra bopælen til arbejdsstedet uden konkret forbindelse med arbejdsydelsen eller lønnen.

2) Artikel 6, stk. 2, i førnævnte direktiv skal fortolkes således, at direktivet også omfatter det tilfælde, hvor arbejdsgiveren vederlagsfrit befordrer arbejdstagerne fra bopælen til arbejdsstedet og retur, og denne ydelse i forhold til arbejdstagerne tjener til privat brug og således virksomheden uvedkommende formål. Denne bestemmelse finder imidlertid ikke anvendelse, når transportydelsen, som det er tilfældet i denne sag, på grund af de for den konkrete virksomhed særegne forhold ikke tjener virksomheden uvedkommende formål, men opfylder dens behov.

3) Den under 2), første punktum, givne besvarelse gælder også i tilfælde, hvor arbejdsgiveren ikke transporterer arbejdstagerne i egne køretøjer, men giver tredjemand (i det konkrete tilfælde en af de ansatte) i opdrag at udføre transporten.«