JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
16 päivänä tammikuuta 1997 *

1. Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kolme kysymystä kuudennen arvonlisäverodirektiivin [1] (jäljempänä direktiivi) tiettyjen säännösten tulkinnasta. Asiassa on pääasiallisesti kysymys siitä, miten arvonlisäveron alaisuuden kannalta on arvioitava vastikkeetonta ryhmäkuljetusta, jonka työnantaja järjestää työntekijöilleen näiden asunnolta työpaikalle.

Asiaa koskevat tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

2. Pääasian tosiseikat, sellaisina kuin ne on esitetty ennakkoratkaisupyynnössä, ovat seuraavat.

3. Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (valittaja ja Revision-menettelyn muutoksenhakija, jäljempänä valittaja) harjoittaa rakennusalalla liiketoimintaa. Vuosina 1980—1985, joista tässä asiassa on kysymys, mainittu yritys huolehti vastikkeetta joidenkin työntekijöidensä kuljettamisesta näiden asunnoilta eri työmaille, joilla heidät oli osoitettu työskentelemään. Nämä kuljetukset suoritettiin pääasiallisesti työnantajalle kuuluvilla ajoneuvoilla, mutta työnantaja oli kuitenkin antanut tietyt kuljetukset yhden työntekijänsä tehtäväksi tämän yksityisellä ajoneuvolla. Kummassakaan tapauksessa tätä mahdollisuutta hyväkseen käyttäneiltä työntekijöiltä ei peritty minkäänlaista erityistä maksua tai tehty palkasta vastaavaa vähennystä.

4. Nämä kuljetukset tarjottiin *Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe*n (rakennusalan yleinen työehtosopimus) määräysten mukaisesti silloin, kun asunnon ja työmaiden välinen vähimmäismatka (kuusi kilometriä) ylittyi.

5. Finanzamt (valituksen ja Revision-menettelyn vastaaja, jäljempänä vastaaja) on pitänyt toimintaa tältä osin Saksan liikevaihtoverolainsäädännön [2] mukaan veronalaisena.

* Alkuperäinen kieli: ranska.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

2 — Vuoden 1980 *Umsatzsteuergesetz*in (vuoden 1980 liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG 1980) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan toisen virkkeen b alakohta.

6. Revision-menettelyssä valittaja vastustaa näiden kuljetusten veronalaisuutta. Valittaja korostaa tältä osin, etteivät Bundesfinanzhofin 11.3.1988 antamat tuomiot [3] sovellu nyt käsiteltävänä olevan asian olosuhteisiin ja että valituksenalaista kuljetusta ei voida pitää UStG 1980:n edellä mainituissa säännöksissä tarkoitettuna veronalaisena palveluna. [4]

Vastaaja ja Finanzgericht, joka ei ole hyväksynyt valitusta, ovat kumpikin valittajan mukaan jättäneet huomiotta sen, että valituksenalaista kuljetusta ei tarjottu työntekijöiden yksityisiin tarpeisiin, vaan työnantaja järjesti sen ennen kaikkea yrityksensä tarkoituksiin, ja että työnantajalla oli rakennusalan yrityksenä siihen velvollisuus rakennusalan yleisen työehtosopimuksen perusteella.

7. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että asian ratkaiseminen "— — riippuu työnantajan työntekijöilleen myöntämien niin sanottujen luontaisetujen verotuskohtelusta, kun kyseiset työntekijät eivät ole velvollisia suorittamaan niistä mitään sovittua ja konkreettisesti määritettyä vastiketta". [5] Kansallinen tuomioistuin on näin ollen esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kuuluuko työnantajan kuljetussuoritus myös silloin direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin 'vastikkeellisiin' palveluihin — vastikkeen tällöin koostuessa erikseen arvioitavissa olevasta osasta työntekijän työpanosta — kun työnantaja kuljettaa työehtosopimuksen perusteella tietyn vähimmäismatkan päässä työpaikalta asuvan työntekijän (ilman työnantajalle tulevaa erityisesti sovittua tai laskettua korvausta tästä) asunnolta työpaikalle ja kun työntekijä muiden työntekijöiden tavoin suorittaa työnsä — joka ei liity konkreettisesti tällaisiin kuljetussuorituksiin — sovittua rahapalkkaa vastaan?

2) Soveltuuko direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohta yritykselle kuuluvan tavaran käyttämiseen tai vastikkeettomasti suoritettuun palveluun myös silloin, kun — kuten kuljetettaessa vastikkeetta työntekijöitä yrityksen

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

4 — Kansallinen tuomioistuin huomauttaa (ennakkoratkaisupyynnön II.1 kohta), että Bundesfinanzhof on näillä tuomioillaan muuttanut oikeuskäytännössä omaksuttua kantaa. Kun aikaisemmin oli erotettu työnantajan tarjoaman kuljetuspalvelun vastikkeeksi kuvitteellinen osuus työntekijän työsuorituksesta, tämä tuomioistuin on sittemmin katsonut, että kuvitteellisesta osuudesta muodostuvan kyseisen vastikkeen arvoa on mahdotonta määrittää.

5 — Ennakkoratkaisupyynnön s. 11.

ajoneuvolla asunnolta työpaikalle ja takaisin — työnantajalla ei ole yritykselle kuulumatonta tarkoitusta, mutta palvelu sen sijaan tyydyttää työntekijän yksityisiäkin tarpeita, ilman että työntekijä on (vastikkeetta saamistaan kuljetuspalveluista) liikevaihtoverovelvollinen?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

Onko silloinkin kysymys direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitetusta tilanteesta, kun työnantaja ei kuljeta työntekijää omilla ajoneuvoillaan, vaan kuljetus on annettu kolmannen henkilön (käsiteltävässä asiassa toisen työntekijän) tehtäväksi?"

Ensimmäinen kysymys

8. Bundesfinanzhof pyrkii ensinnäkin selvittämään, ovatko ja missä määrin työnantajan käsiteltävässä asiassa suorittamat työntekijöidensä kuljetukset direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja "vastikkeellisia" suorituksia (vastikkeena tarvittaessa arvioitavaksi jäävä osuus työsuorituksesta).

9. Tässä säännöksessä säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta *vastikkeellisesta* — — palvelujen suorituksesta." [6]

10. Käsiteltävässä asiassa on riidatonta, että kuljetussuoritus on direktiivissä tarkoitettu verovelvollisen suorittama palvelu; ennakkoratkaisupyyntö kohdistuukin pelkästään sen vastikkeellisuuteen.

11. Palvelun vastikkeellisuuden määrittämistä koskee laaja ja vakiintunut oikeuskäytäntö.

12. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellytykseksi palvelun vastikkeellisuudelle ja siten veronalaisuudelle, että *tarjotun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on oltava suora yhteys.*

6 — Kursivointi tässä.

13. Tämä periaate on vahvistettu ensimmäistä kertaa asiassa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, annetussa tuomiossa, [7] joka koski niin sanotun toisen arvonlisäverodirektiivin säännösten tulkintaa. [8]

14. Yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut tämän ratkaisun asiassa 102/86, Apple and Pear Development Council, antamassaan tuomiossa, [9] joka koski sillä kertaa kuudetta arvonlisäverodirektiiviä, katsoessaan, että kyseessä oleva omenien ja päärynöiden tuottajien yhteinen edunvalvontaelin ei tässä tehtävässään suorittanut vastikkeellisia palveluja, kun se harjoitti pakollisella vuosimaksulla rahoitettua alan yleistä tiedotustoimintaa, koska tarjotun palvelun ja saadun vastikkeen välillä ei ollut suoraa yhteyttä.

Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin katsonut, että vaikka yksittäiset tuottajat hyötyivät tästä toiminnasta, kyseinen hyöty oli vain *välillistä* seurausta yleisesti koko alalle koituneesta hyödystä ja että yksittäisten tuottajien Apple and Pear Development Councilin palveluista saaman hyödyn määrän ja heidän suoritettavinaan olleiden pakollisten maksujen välillä ei lisäksi ollut yhteyttä.

15. On vielä syytä viitata asiassa C-16/93, Tolsma, annettuun tuomioon, [10] jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että palvelu suoritetaan direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla "vastikkeellisesti"

" — — ainoastaan, jos palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, jonka perusteella vaihdetaan vastavuoroisia suorituksia, jolloin palvelun suorittajan saama korvaus vastaa todellisuudessa arvoltaan vastaanottajalle suoritettua palvelua". [11]

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tässä yhteydessä seuraavaa:

" — — yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut toisen direktiivin 2 artiklan a kohdassa, jonka sanamuoto vastaa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuotoa, tarkoitetusta vastikkeellisten palvelujen suorittamisesta, että toiminnan veronalaisuuden edellytyksenä arvonlisäverojärjestelmässä on osapuolten välinen liiketoimi, jonka yhteydessä on sovittu hinnasta tai vastikkeesta. Yhteisöjen tuomioistuin päätteli tästä, että silloin kun palvelujen suorittaja tarjoaa palveluitaan yksinomaan ilman nimenomaista vastiketta, ei ole olemassa veron perustetta eivätkä nämä palvelut siten ole arvonlisäve-

7 — Asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, 12 ja 13 kohta).

8 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamista koskevat säännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303).

9 — Asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1443).

10 — Asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-743).

11 — Tuomion 14 kohta.

ron alaisia (ks. asia 89/81, Hong-Kong Trade Development Council, tuomio 1.4.1982 (Kok. 1982, s. 1277, 9 ja 10 kohta)". [12]

Se totesi vielä seuraavaa:

"Asiassa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 5.2.1981 annetussa tuomiossa (Kok. 1981, s. 445, 12 kohta) ja asiassa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, 23.11.1988 annetussa tuomiossa (Kok. 1988, s. 6365, 11 kohta) yhteisöjen tuomioistuin täsmensi tältä osin, että palvelun tarjoamisesta maksettavan veron perusteena on kaikki se, mitä on saatu suoritetun palvelun vastikkeena, ja että palvelu on siten veron alaista ainoastaan, jos tarjotun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on suora yhteys (ks. myös asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988, Kok. 1988, s. 1443, 11 ja 12 kohta)". [13]

16. Tästä oikeuskäytännöstä voidaan ottaa esille seuraavat kolme tekijää, joiden avulla on mahdollista rajata "vastikkeellisten" palvelujen suorittamisen käsitteen käyttöala: [14]

— tarjotun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on oltava suora yhteys; [15]

— vastike on voitava ilmaista rahamääräisenä; [16]

— tällä vastikkeella on oltava osapuolten välillä sovittu subjektiivinen arvo. [17]

17. Nämä kolme yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössään palvelun vastikkeellisuudelle asettamaa edellytystä, jotka saattavat palvelun arvonlisäveron alaiseksi, eivät kuitenkaan täyty käsiteltävänä olevassa asiassa.

18. Ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettua palkkää "*erikseen arvioitavissa olevaa* osaa työntekijän työpanoksesta" ei voida pitää todellisena työntekijän saaman kuljetuspalvelun vastikkeena.

19. Esillä olevassa asiassa ei voida todeta minkäänlaista suoritetun palvelun ja saadun vastikkeen välistä *suoraa yhteyttä*.

20. Palvelu, käsiteltävässä asiassa kuljetuksen suorittaminen, suoritetaan siitä saadusta vastikkeesta riippumatta. Työnantajan tarjoamaa vastikkeetonta ryhmäkuljetusta käyttävä

12 — Tuomion 12 kohta.

13 — Tuomion 13 kohta.

14 — Ks. vastaavasti em. asia Tolsma, julkisasiamies Lenzin ratkaisuehdotuksen 14 kohta.

15 — Em. asia Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomion 12 kohta; em. asia Apple and Pear Development Council, tuomion 11 kohta ja em. asia Naturally Yours Cosmetics, tuomion 11 kohta.

16 — Em. asia Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomion 13 kohta ja em. asia Naturally Yours Cosmetics, tuomion 16 kohta.

17 — Em. asia Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomion 13 ja 14 kohta ja em. asia Naturally Yours Cosmetics, tuomion 16 kohta.

työntekijä ei suorita mitään vastiketta eikä hänen palkkaansa alenneta millään tämän palvelun arvoa vastaavaksi oletetulla määrällä. Lisäksi palkassa ei voida havaita tämän palvelun vastiketta: palkka maksetaan ainoastaan tehdyn työn perusteella.

22. Lisäksi on huomattava, että kumpikaan asianosaisista ei ole esittänyt asian käsittelyn aikana minkäänlaista arviota työpanoksen sellaisesta erotettavissa olevasta osasta, joka muodostaisi kuljetuspalvelun vastikkeen.

Kuten edellä mainitussa asiassa Apple and Pear Development Council, jossa kaikki omenien ja päärynöiden tuottajat maksoivat saman maksun kyseiselle elimelle ilman, että suoritetun maksun ja saadun hyödyn välillä olisi ollut yhteyttä, nyt käsiteltävän asian työntekijät tekevät samaa työtä ja saavat samaa palkkaa riippumatta siitä, käyttävätkö he vastikkeetonta kuljetusta: mitään vastiketta, jolla olisi suora yhteys työnantajan tarjoamaan kuljetukseen, ei ole olemassa.

23. Koska ei voida erottaa mitään vastiketta, jolla olisi suora yhteys suoritettuun palveluun, käsiteltävässä asiassa on vielä selvemmin mahdotonta ilmaista vastike "rahamääräisenä", kuten edellä mainitussa oikeuskäytännössä edellytetään, ja tunnistaa sille osapuolten välillä sovittu "subjektiivinen" arvo.

Työnantajan on asiaan sovellettavan työehtosopimuksen mukaisesti tarjottava kullekin työntekijälleen mahdollisuus käyttää vastikkeetonta kuljetusta, mutta työntekijöillä on vapaus käyttää tai olla käyttämättä tätä palvelua.

24. Koska työnantajan työntekijöilleen tarjoamaa vastikkeetonta kuljetuspalvelua ei voida pitää direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla "vastikkeellisena", se ei kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan eikä sitä voida tämän nojalla arvonlisäverottaa.

21. Näin ollen erikseen arvioitavissa olevaa työntekijän osaa työpanoksesta ei ole mahdollista pitää kuljetuspalvelun (arvioituna) vastikkeena.

25. Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava kieltävästi.

Toinen kysymys

Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen."

26. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, kansallinen tuomioistuin pyytää vastausta siihen, kuuluvatko valituksenalaiset kuljetuspalvelut direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin veronalaisiin liiketoimiin.

28. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien veron perusteena on "— — verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä".

27. Tämä säännös kuuluu seuraavasti:

29. Näyttää siltä, että ennakkoratkaisupyynnön sanamuodolla pyritään erottamaan toisistaan "yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden käyttö" (6 artiklan 2 kohdan a alakohta) ja "vastikkeettomasti suoritettu palvelu" (6 artiklan 2 kohdan b alakohta).

"2. Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

Tällainen erottelu ei mielestäni ole kuitenkaan tarpeen nyt käsiteltävässä tapauksessa. Ratkaisevia ovat ainoastaan näille kummallekin vaihtoehdolle yhteiset ilmaisut "verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön" ja "yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin".

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

30. Asetelman yksinkertaistamiseksi valituksenalaisten kuljetusten on nimittäin katsottava joko tapahtuneen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin ja siten yritykselle

kuulumattomiin tarkoituksiin tai päinvastoin vastaavan yrityksen tarpeita, jolloin niiden verottamiseen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan nojalla ei ole mitään oikeutta.

31. Asian käsittelyn aikana on puollettu kumpaakin vaihtoehtoa.

32. Ensinnäkin valittaja väittää, että työntekijöiden kuljetus hyödyttää ainoastaan ja suoraan yritystä sekä muodostaa siten osan sen liiketoiminnan harjoittamisesta ja että se ei kuulu työntekijöiden "yksityiselämään". Kantaja korostaa tältä osin, että vaikka kuljetukset kuuluvat periaatteessa työntekijöiden "yksityiselämään", niistä on tullut osa liiketoiminnan harjoittamista sen työehtosopimuksen johdosta, jota sovellettaessa niiden järjestämiseen on ryhdytty. Kantaja päätyy näin ollen siihen, ettei 6 artiklan 2 kohta sovellu tähän asiaan.

33. Muut osapuolet katsovat sitä vastoin, että työntekijöiden vastikkeeton kuljettaminen tyydyttää heidän yksityisiä tarpeitaan ja palvelee siten yritykselle kuulumattomia tarkoituksia ja että 6 artiklan 2 kohtaa voidaan näin ollen soveltaa.

34. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio ovat kuitenkin sitä mieltä, että huomioon on otettava pääasian erityiset olosuhteet, jotka ovat perusteena sille, ettei kyseistä toimintaa veroteta 6 artiklan 2 kohdan nojalla.

35. Kannatan tätä näkemystä.

36. Mielestäni ei ensinnäkään voida kiistää sitä, etteikö työntekijöiden kuljettaminen asunnoilta työpaikoille *periaatteessa* kuuluisi näiden yksityiselämän piiriin.

37. Työntekijä valitsee itse asuinpaikkansa ottaen tarvittaessa huomioon työpaikkansa sijainnin, josta työmatkan pituus riippuu, sekä tällä matkalla käyttämänsä kulkuvälineen, joka hänellä on oikeus valita vapaasti. Työnantaja ei puutu millään tavoin näihin ratkaisuihin, koska työntekijän velvollisuutena työnantajaa kohtaan on ainoastaan tulla työpaikalleen sovittuna aikana. Työntekijän on ryhdyttävä toimenpiteisiin saapuakseen työpaikalle, ja kulkuvälineen valinta on hänen oma asiansa. Näin ollen tavanomaisessa tilanteessa työntekijän kuljetus asunnolta työpaikalle tyydyttää henkilöstön yksityisiä tarpeita ja suoritetaan yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Se, että työnantaja saattaa järjestää tämän kuljetuksen antamalla tähän halukkaille työntekijöilleen

mahdollisuuden osallistua vastikkeettomaan ryhmäkuljetukseen, ei vaikuta millään tavoin tähän johtopäätökseen.

38. Näin ollen sitä, että työnantaja huolehtii vastikkeetta työntekijöidensä kuljettamisesta yritykselle kuuluvalla ajoneuvolla, on periaatteessa pidettävä arvonlisäveron alaisena toimintana, koska se rinnastetaan direktiivin 6 artiklan 2 kohdan säännösten mukaisesti vastikkeellisen palvelun suorittamiseen.

39. Tämä lähtökohtainen veronalaisuus on säännöksellä tavoitellun päämäärän mukainen; säännöksellä "pyritään välttämään se, ettei yksityiseen käyttöön otettua — — liikeomaisuutta lainkaan verotettaisi". [18]

40. Mielestäni on kuitenkin *poikkeustapauksissa* hyväksyttävä, että erityisten olosuhteiden vuoksi, jotka tässä asiassa liittyvät yrityksen toiminnan luonteeseen, työnantajan tarjoaman kuljetuksen voidaan katsoa palvelevan tarkoituksia, jotka eivät ole yritykselle kuulumattomia.

18 — Asia C-193/91, Mohsche, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2615, 8 kohta). Ks. myös asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989 (Kok. 1989, s. 1925, 8 kohta).

41. Rakennusalan yritykselle on luonteenomaista, että työntekijöitä ei ole osoitettu työskentelemään pysyvästi työnantajan kanssa ennakolta sovitulle työpaikalle, vaan yrityksen asiakaskunnan tarpeiden mukaisesti eri paikoilla sijaitseville työmaille. Tämä työmaa voi vaihdella päivästä toiseen ja jopa saman päivän aikana. Työntekijän on pystyttävä siirtymään työmaalta toiselle työnantajan pelkän ilmoituksen johdosta. Juuri tämä on käsiteltävänä olevia rakennusalan työntekijöitä koskeva erityispiirre suhteessa työntekijöihin, jotka ovat velvollisia työskentelemään ennakolta sovitussa työpaikassa, kuten heidän työnantajayrityksensä tiloissa. Tällöin työntekijän asunnon ja työpaikan välisen työmatkan pituus ei riipu työntekijän valinnasta eikä se ole hänen vaikutuspiirissään.

42. Kyseisten työntekijöiden työskentelypaikoille on usein vaikeaa päästä perinteisillä kulkuvälineillä, koska kyse on työmaista, jotka voivat sijaita esimerkiksi teollisuusalueilla tai kaiken kaupunkimaisen asutuksen ulkopuolella.

43. Kun lisäksi otetaan huomioon, että työmaat, joilla rakennusalan työntekijöiden on työskenneltävä, saattavat näiden työtehtävien vuoksi sijaita kaukana asunnoilta, työajat saattavat edellyttää työntekijöiltä nousemista hyvin varhain aamulla, jotta näillä olisi tilaisuus suoriutua työmatkastaan ajoissa.

44. Tällaisissa olosuhteissa asunnon ja työpaikan välisen kulkuvälineen valinnan jättäminen pelkästään työntekijöiden asiaksi saattaa merkitä työnantajan kannalta vaaraa yrityksen liiketoiminnan kärsimisestä. Voidaan nimittäin lähteä siitä, että tällaisessa tilanteessa muut, perinteisemmät kulkuvälineet, kuten joukkoliikennevälineet, osoittautuvat soveltumattomiksi tai niitä ei edes ole.

45. Näin ollen se, että työnantaja järjestää työntekijöidensä kuljetuksen näiden asunnoilta työskentelypaikoille, voi tietyissä erityisissä olosuhteissa, kuten käsiteltävässä asiassa, tyydyttää yrityksen liiketoiminnan sujumisen kannalta välttämättömiä tarpeita. Vaikka on kiistatonta, että tällainen työntekijöiden käytettävissä oleva järjestely hyödyttää heitä, tämä hyöty näyttää vastikkeettomat ryhmäkuljetukset järjestävän yrityksen tarpeisiin nähden ainoastaan toissijaiselta.

46. Vaikka se, että työehtosopimuksessa on lisäksi nimenomaisesti sovittu tällaisista kuljetuksista, ei sinänsä ole ratkaisevaa, se pikemminkin vahvistaa sen, että rakennusalan toimintaan liittyy huomioon otettavia erityispiirteitä.

47. Katson tämän vuoksi vastauksena toiseen kysymykseen, että vaikka periaatteessa työntekijöiden kuljetuksen näiden asunnoilta työpaikoille työnantajalle kuuluvalla ajoneuvolla on katsottava tyydyttävän työntekijöiden yksityisiä tarpeita ja tämän johdosta olevan direktiivin 6 artiklan 2 kohdan mukaan veronalaista, näin ei kuitenkaan ole silloin, kun erityisten olosuhteiden vuoksi, esimerkiksi yrityksen toiminnan luonteen johdosta, näitä kuljetuspalveluita tarjotaan tarkoituksissa, jotka eivät ole yritykselle kuulumattomia. Tämä viimeksi mainittu tapaus ei kuulu 6 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan eikä toiminta ole verollista.

Kolmas kysymys

48. Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, Bundesfinanzhof pyytää tällä kysymyksellään yhteisöjen tuomioistuinta arvioimaan, mikä vaikutus on sillä, että valituksenalaiset kuljetukset saatetaan antaa yrityksen työntekijän tehtäväksi tämän yksityisellä ajoneuvolla.

49. Toiseen kysymykseen ehdottamani vastaus huomioon ottaen kolmanteen kysymykseen ei tässä asiassa tarvitse vastata.

50. Jos asian olosuhteet eivät kuitenkaan oikeuttaisi katsomaan valituksenalaisten kuljetusten palvelevan tarkoituksia, jotka eivät ole yritykselle kuulumattomia, mielestäni

kolmatta kysymystä ei pitäisi arvioida edellisestä kysymyksestä poikkeavalla tavalla. Työntekijä, joka saa suoritettavakseen direktiivissä tarkoitetun verovelvollisen toimintaan kuuluvan tehtävän, ei toimi direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla itsenäisesti: kuljetus, josta työntekijä huolehtii, pitäisi rinnastaa verovelvollisen yrityksen suorittamaan kuljetuspalveluun, koska se suoritetaan tämän yrityksen lukuun.

Ratkaisuehdotus

51. Näillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin seuraavalla tavalla:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että huolehtiessaan työntekijöidensä kuljettamisesta näiden asunnoilta työpaikoille vastikkeetta ja ilman konkreettista yhteyttä työskentelyyn tai palkkaukseen työnantaja ei suorita tässä säännöksessä tarkoitettua vastikkeellista palvelua.

2) Edellä mainitun direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se soveltuu tilanteeseen, jossa työnantaja huolehtii työntekijöidensä kuljettamisesta vastikkeetta näiden asuntojen ja työpaikan välillä silloin, kun sillä tyydytetään pääasiallisesti henkilöstön yksityisiä tarpeita ja palvellaan siten yritykselle kuulumattomia tarkoituksia. Säännöstä ei kuitenkaan voida soveltaa silloin, kun käsiteltävän asian tavoin kuljetuspalvelua ei yrityksen toiminnan erityispiirteiden vuoksi suoriteta yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, vaan se palvelee yrityksen tarpeita.

3) Edellä 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettu vastaus soveltuu myös silloin, kun työnantaja ei kuljeta työntekijöitä omilla ajoneuvoillaan, vaan antaa kuljetuksen kolmansien (käsiteltävässä asiassa yhden työntekijänsä) tehtäväksi.