

61995C0258

Förslag till avgörande av generaladvokat Léger föredraget den 16 januari 1997. - Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG mot Finanzamt Neustadt. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Sjätte mervärdeskattedirektivet - Tillhandahållande av tjänster mot vederlag - Begrepp - Transport av arbetstagare som utförs av arbetsgivaren. - Mål C-258/95.

Rättsfallssamling 1997 s. I-05577

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Bundesfinanzhof har hänskjutit tre frågor till domstolen rörande tolkningen av vissa bestämmelser i det sjätte mervärdeskattedirektivet(1) (nedan kallat direktivet). Det gäller i sak att bedöma hur man i mervärdeskattehanseende skall behandla den vederlagsfria grupptransport av arbetstagare, från hemmet till arbetsplatsen, som tillhandahålls av en arbetsgivare.

Bakgrund och tillämpliga bestämmelser

2 Enligt beslutet om begäran om förhandsavgörande ligger följande sakomständigheter till grund för målet vid den nationella domstolen.

3 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (klagande och sökande av "Revision", nedan kallad klaganden) driver ett byggföretag. Under åren 1980 till och med 1985, den i målet aktuella tidsperioden, har klaganden kostnadsfritt tillhandahållit transport av vissa av sina anställda, från hemmet till de olika byggarbetsplatser där de för tillfället varit placerade. Dessa transporter skedde huvudsakligen med fordon tillhörande arbetsgivaren. Vissa transporter anförtröddes emellertid en enskild arbetstagare som ombesörjde transporten med sitt privata fordon. Inte i något av fallen blev de arbetstagare som utnyttjade denna möjlighet föremål för vare sig löneavdrag eller påförande av någon särskild avgift.

4 I enlighet med bestämmelserna i Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe (kollektivavtal för byggsektorn) tillhandahölls dessa tjänster så snart ett visst minimiavstånd mellan hemmet och arbetsplatsen förelåg (sex kilometer).

5 Finanzamt (motpart och svarande i mål om "Revision", nedan kallad svaranden) har i detta avseende framhållit att det rör sig om transaktioner som, enligt tysk rätt om omsättningsskatt, ger upphov till skattskyldighet(2).

6 I sin ansökan om "Revision" bestrider klaganden att skattskyldighet för dessa transporttjänster föreligger. Klaganden gör i detta avseende gällande, att den rättspraxis som föreligger från Bundesfinanzhof av den 11 mars 1988(3) inte är tillämplig på omständigheterna i det aktuella fallet och att de omtvistade transporterna i detta avseende inte kan anses som en beskattningsbar tjänst i den mening som avses i ovannämnda bestämmelser i UStG 1980(4).

Varken svaranden eller Finanzgericht, vilken har lämnat klagandens talan utan bifall, har förstått, att de omtvistade transporterna inte var en tjänst som tillhandahölls arbetstagarna för deras privata behov utan en tjänst som arbetsgivaren tillhandahöll huvudsakligen i företagets eget intresse och vid vilken detta, i egenskap av byggföretag, var bundet genom kollektivavtalet för byggsektorn.

7 Den nationella domstolens uppfattning är att utgången i målet "...är beroende av frågor som hänför sig till beskattning av det som enligt vedertaget språkbruk går under benämningen naturaförmåner och som arbetsgivaren tillhandahåller sina anställda, när arbetstagarna inte i gengäld behöver lämna ett konkret avtalat och beräknat vederlag"(5). Till följd härav ställer domstolen följande frågor:

"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 tillfredsställer arbetstagarens privata behov, utan att arbetstagaren (på grund av vederlagsfritt anlitande 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

8 Bundesfinanzhof önskar först svar på om, och i vilken utsträckning, de transporttjänster som arbetsgivaren i det aktuella fallet tillhandahåller sina arbetstagare utgör tjänster "som sker mot vederlag" (vars motvärde utgörs av en andel, som i förekommande fall måste bli föremål för en uppskattning, av den utförda arbetsprestationen) i den mening som avses i artikel 2.1 i direktivet.

9 Denna bestämmelse lyder:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. ...tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap."(6)

10 Det har inte ifrågasatts, att tillhandahållandet av transporter i det aktuella fallet utgör ett sådant tillhandahållande av tjänst som sker av en skattskyldig som avses i direktivet. Det är endast frågan om den skall anses ha skett mot vederlag som är föremål för den nationella domstolens intresse.

11 Hur man bestämmer huruvida ett tillhandahållande av en tjänst skett mot vederlag eller ej är föremål för en omfattande och numera fastställd rättspraxis.

12 För att ett tillhandahållande av tjänster skall kunna karakteriseras på detta sätt, och sålunda medföra skattskyldighet, måste det enligt domstolen föreligga en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls.

13 Denna princip klargjordes för första gången i domstolens dom av den 5 februari 1981 i målet *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*(7), som då rörde tillämpningen av motsvarande bestämmelser i det så kallade "andra mervärdesskattedirektivet"(8).

14 I domstolens dom av den 8 mars 1988 i målet *Apple and Pear Development Council*(9) har domstolen bekräftat denna praxis, denna gång inom ramen för det sjätte mervärdesskattedirektivet. I detta mål gjordes bedömningen att den aktuella sammanslutningen, genom sitt uppdrag att tillvarata äppel- och päronproducenternas gemensamma intressen, vilket utfördes i form av gemensamma reklamkampanjer som finansierades av en obligatorisk årsavgift, inte tillhandahöll tjänster mot vederlag, eftersom det inte förelåg någon direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahölls och det motvärde som erhöles.

Domstolen slog i själva verket fast, att om enskilda producenter vann nytta hade denna nytta enbart ett indirekt samband med den nytta som på ett mer allmänt sätt kom sektorn som helhet till godo. Dessutom slog domstolen fast, att det inte förelåg något samband mellan nivån på den nytta som enskilda producenter hade av de tjänster som *Apple and Pear Development Council* utförde och det belopp de skulle betala i form av den obligatoriska avgiften.

15 Jag kan också citera domstolens dom av den 3 mars 1994 i målet *Tolsma*(10), i vilken domstolen konstaterade, att ett tillhandahållande av tjänster sker "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 i direktivet,

"...endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren av densamma föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, och där det vederlag som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren".(11)

Domstolen erinrade vid detta tillfälle om att:

"...domstolen har redan gjort den bedömningen, beträffande begreppet tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag som används i artikel 2 a i andra direktivet, vars ordalydelse är snarlik den i artikel 2.1 i sjätte direktivet, att skattepliktiga transaktioner inom ramen för mervärdesskattesystemet förutsätter förekomsten av en transaktion mellan parterna med fastslaget pris eller motvärde. Domstolen har på grundval härav slutit sig till, att när den verksamhet som den som tillhandahåller tjänsten utför uteslutande består i att utföra tjänster utan direkt motprestation, finns det inte underlag för beskattning. Dessa tjänster skall sålunda inte bli föremål för mervärdesskatt (se dom av den 1 april 1982 i mål 89/81, *Hong-Kong Trade Development Council*, Rec. 1982, s. 1277, punkterna 9 och 10)".(12)

Eller:

"I domstolens dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (Rec. 1981, s. 445, punkt 12), och av den 23 november 1988 i mål 230/87, *Naturally Yours Cosmetics* (Rec. 1988, s. 6365, punkt 11), slog domstolen fast att beskattningsunderlaget för

tillhandahållandet av tjänster utgörs av allt det som mottagits som ersättning för den utförda tjänsten och att det därför måste föreligga en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som erhålls i utbyte mot att den tillhandahållna tjänsten skall kunna beskattas (se även domstolens dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council, Rec. 1988, s. 1443, punkterna 11 och 12)."(13)

16 Av denna rättspraxis kan man sluta sig till att följande tre kriterier gäller beträffande begreppet tillhandahållande av tjänster som sker "mot vederlag"(14):

- Det måste föreligga en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls(15).

- Motvärdet måste kunna uttryckas i pengar(16).

- Detta motvärde måste vara ett subjektivt värde som parterna själva bestämmer(17).

17 Dessa tre, av domstolen uppställda förutsättningar för att ett tillhandahållande av tjänster skall anses ha skett mot vederlag, och sålunda vara av beskaffenhet att kunna bli föremål för mervärdesbeskattning, föreligger emellertid inte i det aktuella fallet.

18 Enbart en "nnu icke uppskattad andel av arbetstagarens arbetsprestation", som den nationella domstolen uttrycker det, kan inte betraktas som en verklig motprestation för den transporttjänst som arbetstagaren erhåller.

19 Ingen direkt koppling mellan den tillhandahållna tjänsten och det erhållna motvärdet kan konstateras i det aktuella fallet.

20 Tjänsten, som i det aktuella fallet utgörs av ett tillhandahållande av transporter, tillhandahålls i själva verket oberoende av varje erhållt motvärde. Den arbetstagare som tar i anspråk den av arbetsgivaren tillhandahållna, kostnadsfria grupptransporten erlagger varken något penningbelopp eller får vidkännas något löneavdrag som kan anses representera en motprestation för denna tjänst. Det går inte heller att i lönen se en motprestation för denna tjänst; denna betalas endast med anledning av den arbetsprestation som utförs.

På samma sätt som i det ovan nämnda målet Apple and Pear Development Council, i vilket samtliga producenter av äpplen och päron erlade samma avgifter till organisationen i fråga, utan att det fanns något samband mellan den erlagda avgiften och den erhållna nyttan, är arbetstagarna i det aktuella fallet tvungna att utföra samma arbete och erhåller samma lön oavsett om de utnyttjar den kostnadsfria transporten eller inte; det föreligger ingen motprestation som skulle kunna utgöra en direkt koppling till den tillhandahållna transporten.

Arbetsgivaren har enligt kollektivavtalet en skyldighet att erbjuda var och en av sina arbetstagare möjligheten till kostnadsfri transport, men det står dessa fritt att välja om de vill utnyttja tjänsten eller inte.

21 Det är följaktligen inte möjligt att av en del av arbetstagarens arbetsprestation urskilja en (uppskattad) individuell motprestation till den tillhandahållna transporten.

22 Jag noterar dessutom att ingen av parterna under processens gång har lagt fram någon sådan beräkning av en isolerad andel av arbetsprestationen, som skulle utgöra en motprestation för den tillhandahållna transporten.

23 Såvitt inget motvärde med direkt koppling till den tillhandahållna tjänsten kan avskiljas, är det således a fortiori omöjligt att i det aktuella fallet uttrycka motvärdet i "pengar", som ovannämnda rättspraxis föreskriver, och att tillerkänna det ett "subjektivt" värde som parterna själva bestämmer.

24 Eftersom den kostnadsfria transport som arbetsgivaren tillhandahåller arbetstagaren inte kan anses ske "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 6.2 i direktivet, faller den inte inom tillämpningsområdet för denna bestämmelse och kan inte bli föremål för mervärdesbeskattning av denna anledning.

25 Den första frågan bör alltså besvaras nekande.

Den andra frågan

26 Om den första frågan besvaras nekande, önskar den nationella domstolen svar på om det tillhandahållande av transporter som är föremål för tvist faller inom tillämpningsområdet för skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 6.2 i direktivet.

27 Denna bestämmelse har följande lydelse:

"2. 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.

Medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen."

28 I enlighet med artikel 11 A. 1 c i direktivet, skall beskattningsunderlaget när det gäller sådana transaktioner som avses i artikel 6.2 vara "...den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna".

29 Tolkningsfrågans formulering synes kräva att man gör en distinktion mellan "användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar" (artikel 6.2 a) och "tillhandahållande av tjänster utan vederlag" (artikel 6.2 b).

Denna distinktion förefaller mig emellertid inte nödvändig att göra i det aktuella fallet. Begreppen "den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk" och "andra ändamål än för hans rörelse", som är gemensamma för båda alternativen, är ensamt avgörande.

30 Förenklat uttryckt kan man antingen betrakta de omtvistade transporterna som genomförda för personalens egna behov, för ändamål som inte är ägnade att främja verksamheten, eller, omvänt, anse att transporterna svarar mot företagets behov, i vilket fall de inte är föremål för beskattning enligt artikel 6.2 i direktivet.

31 Båda uppfattningarna har förts fram i processen.

32 Klagandens uppfattning är, att transporten av arbetstagare uteslutande och direkt sker för att tjäna företagets bästa och, följaktligen, att den utförs inom ramen för verksamheten och inte hänförs sig till arbetstagarens "privatliv". Klaganden har i detta avseende gjort gällande, att även om transporterna i princip faller inom ramen för de anställdas "privata sfär", så medför kollektivavtalet enligt vilket transporterna utförs i det aktuella fallet att de skall hänföras till verksamhetens

bedrivande. Klaganden yrkar således att artikel 6.2 i direktivet inte skall tillämpas i detta fall.

33 De andra parterna har å sin sida gjort gällande, att den vederlagsfria transporten av arbetstagare tillfredsställer deras privata behov och således inte är ägnad att främja verksamheten; artikel 6.2 är därför tillämplig.

34 Den brittiska regeringen och kommissionen är emellertid av uppfattningen, att man måste beakta de särskilda omständigheter som föreligger i det enskilda fallet och som motiverar att beskattning inte sker i enlighet med artikel 6.2.

35 Jag ansluter mig till denna uppfattning.

36 Det låter sig för det första svårligen bestridas, att transporten av arbetstagare från bostaden till arbetsplatsen är en fråga som, i princip, hänför sig till deras privatliv.

37 Det är i själva verket arbetstagaren som väljer bostadsort, eventuellt med tanke på arbetsplatsens lokalisering, vilket avgör avståndet mellan hemmet och platsen för arbetet, och det transportmedel som han vill utnyttja för denna resa. Arbetsgivaren ingriper inte på något sätt i dessa överväganden; i dennes ögon består arbetstagarens förpliktelse endast i att befinna sig på sin arbetsplats vid överenskommen tidpunkt. Det är arbetstagarens ansvar att vidta nödvändiga åtgärder för att ta sig till denna plats, och valet av tillvägagångssätt ankommer endast på honom. Följaktligen ingår under normala omständigheter transporten av en arbetstagare från hemmet till arbetsplatsen i "personalens privata bruk", som utförs "för andra ändamål än för rörelsen". Att transporten kan vara organiserad av arbetsgivaren, som för de anställda som så önskar tillhandahåller möjligheten till kostnadsfri transport, ändrar inte dessa slutsatser.

38 Följaktligen skall, i princip, en vederlagsfri transport av arbetstagare som utförs av en arbetsgivare genom användande av ett fordon som ingår i rörelsen betraktas som mervärdesskattepliktig, likställd med ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag, i enlighet med bestämmelserna i artikel 6.2 i direktivet.

39 Denna principiella uppfattning stämmer överens med målsättningen med denna bestämmelse, som "... skall förhindra en icke-beskattning av rörelsens tillgångar som används för privat bruk ..." (18).

40 Jag anser emellertid att man i undantagsfall, med hänsyn till särskilda omständigheter som är förknippade med den bedrivna verksamhetens natur, måste acceptera att den transport som tillhandahålls av arbetsgivaren kan betraktas som utförd för ändamål ägnade att främja verksamheten.

41 Det utmärkande för ett byggföretag är att de anställda inte är placerade en gång för alla på en med arbetsgivaren överenskommen arbetsplats, utan i takt med företagets kunders behov placeras de på byggarbetsplatser med skiftande lokalisering. Denna placering kan skifta från en dag till en annan, ja rent av inom loppet av en och samma dag. Arbetstagaren måste kunna mobiliseras genom en enkel anmodan från arbetsgivaren. Detta är ett särdrag som är typiskt för anställda inom byggsektorn, till skillnad från arbetstagare som har att utföra sin arbetsprestation på ett i förväg bestämt ställe, till exempel i det anställande företagets egna lokaler. Således står avståndet mellan arbetstagarens hem och arbetsplats utanför hans valmöjligheter och kontroll.

42 Placeringsorterna för de arbetstagare som är i fråga är oftast svårtillgängliga med normala transportmedel, eftersom det rör sig om byggarbetsplatser som till exempel kan vara belägna i industriområden eller utanför tätbebyggt område.

43 Med hänsyn tagen till att byggarbetsplatserna där arbetstagaren skall tjänstgöra i förekommande fall kan vara belägna på betydande avstånd från hemmet, kan dessutom de

arbetstider som gäller för arbetstagare inom byggsektorn innebära att dessa får stiga upp särskilt tidigt för att i tid kunna tillryggalägga sträckan till arbetsplatsen.

44 Under sådana omständigheter kan det för arbetsgivaren innebära en betydande risk för verksamhetens effektiva bedrivande om det lämnas till arbetstagarna själva att välja transportsätt för resan från hemmet till arbetsplatsen. Man kan nämligen föreställa sig att andra, mera traditionella transportmedel, som till exempel kollektivtrafik, kan visa sig mindre lämpliga eller till och med obefintliga under rådande omständigheter.

45 Följaktligen kan arbetsgivarens anordnande av transporter av arbetstagare från bostaden till arbetsorten under särskilda omständigheter, som i föreliggande fall, vara betingat av tvingande hänsyn till vad en väl fungerande verksamhet kräver. Även om det inte kan förnekas att arbetstagarna drar en fördel av det organiserade förfarande som på detta sätt står till deras förfogande, förefaller denna vara underordnad i förhållande till företagets behov, vilka har föranlett att vederlagsfria grupptransporter har inrättats.

46 Det faktum, även om detta inte är det avgörande, att det i ett kollektivavtal dessutom uttryckligen har föreskrivits sådana transporter verkar också tyda på att byggsektorn uppvisar sådana egenheter som bör tas i beaktande.

47 Jag anser följaktligen, som svar på den andra frågan, att även om transporten av arbetstagare från bostaden till arbetsplatsen med ett fordon tillhörigt arbetsgivaren i princip skall betraktas som ett tillfredsställande av arbetstagarnas privata behov och i denna egenskap är skattepliktig i enlighet med artikel 6.2 i direktivet, faller det sig annorlunda när dessa tillhandahållanden av tjänster, på grund av särskilda omständigheter som till exempel kan vara typiska för den bedrivna verksamhetens karaktär, svarar mot ändamål ägnade att främja verksamheten. I detta sistnämnda fall befinner man sig utanför tillämpningsområdet för artikel 6.2, och transaktionen är inte beskattningsbar.

Den tredje frågan

48 Med denna fråga önskar Bundesfinanzhof, för det fall den andra frågan besvaras jakande, domstolens svar på hur man skall bedöma konsekvensen av det faktum att ombesörjandet av de omtvistade transporterna kan anförtros en av företagets anställda med utnyttjande av dennes eget fordon.

49 Med hänsyn till mitt förslag till svar på den andra frågan, borde den tredje frågan i det aktuella fallet lämnas obesvarad.

50 Om föreliggande omständigheter inte föranleder att man betraktar de omtvistade transporterna som utförda för ändamål som är ägnade att främja verksamheten, bör emellertid den tredje frågan enligt min mening inte behandlas annorlunda än den föregående. En anställd som av en skattskyldig i direktivets mening anförtros utförandet av en uppgift handlar inte självständigt i den mening som avses i artikel 4.1 i samma direktiv. Tillhandahållandet av transport genom en anställd bör betraktas som likställt med ett tillhandahållande av transport som utförs av den skattskyldige företagaren, eftersom det sker för den sistnämndes räkning.

Förslag till avgörande

51 Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att de frågor som ställts av Bundesfinanzhof bör besvaras på följande sätt:

1) Artikel 2.1 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, skall tolkas på så sätt, att en arbetsgivare som åt sina

arbetstagare tillhandahåller transport från bostaden till deras arbetsplats, kostnadsfritt och utan direkt koppling vare sig till arbetsprestationen eller lönen, inte utför ett tillhandahållande av tjänster 'mot vederlag' i denna bestämmelses mening.

2) Artikel 6.2 i ovannämnda direktiv skall tolkas på så sätt, att den är tillämplig på det fall då arbetsgivaren kostnadsfritt transporterar sina arbetstagare mellan deras bostäder och arbetsplatsen, i den mån denna transport i huvudsak tillfredsställer personalens privata behov och alltså tjänar andra ändamål än rörelsens. Bestämmelsen är emellertid inte tillämplig när, som i det aktuella fallet, tillhandahållandet av transporten på grund av verksamhetens särart sker i företagets intresse, för ändamål ägnade att främja rörelsen.

3) Slutsatsen under punkt 2 första meningen gäller även när arbetsgivaren inte transporterar arbetstagarna i företagets fordon, utan anförtror denna uppgift åt tredje man (och, som i det aktuella fallet, åt en av sina anställda).

(1) - 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).

(2) - 1 § första stycket första punkten andra meningen b i Umsatzsteuergesetz från 1980 (1980 års lag om omsättningsskatt - nedan kallad UStG 1980).

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

(4) - Den nationella domstolen framhåller (punkt II.1 i beslutet om hänskjutande), att Bundesfinanzhof genom dessa avgöranden har åstadkommit en ändring av förutvarande rättspraxis. Tidigare avskildes en fiktiv del av löntagarens arbetsprestation såsom motsvarande en motprestation för arbetsgivarens tillhandahållande av transporttjänsten. Enligt nuvarande rättspraxis är det däremot inte möjligt att beräkna värdet på den motprestation som en fiktiv andel av löntagarens arbetsprestation utgör.

(5) - Se s. 11 i beslutet om hänskjutande.

(6) - Min kursivering.

(7) - Mål 154/80, Rec. 1981 s. 445 (punkterna 12 och 13).

(8) - Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter - Struktur och villkor för tillämpningen av ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT 1967, 71, s. 1303; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå).

(9) - Mål 102/86, Rec. 1988 s. 1443.

(10) - Mål C-16/93, Rec. 1994 s. I-743.

(11) - Punkt 14.

(12) - Punkt 12.

(13) - Punkt 13.

(14) - Se, i detta avseende, punkt 14 i generaladvokat Lenz förslag till avgörande i det ovan nämnda målet Tolsma.

(15) - Se ovannämnda domar i målen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (punkt 12), Apple and Pear Development Council (punkt 11) och Naturally Yours Cosmetics (punkt 11).

(16) - Se ovannämnda domar i målen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (punkt 13) och Naturally Yours Cosmetics (punkt 16).

(17) - Se ovannämnda domar i målen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (punkterna 13 och 14) och Naturally Yours Cosmetics (punkt 16).

(18) - Domstolens dom av den 25 maj 1993 i mål C-193/91, Mohsche (Rec. 1993, s. I-2615), punkt 8. Se även domstolens dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne (Rec. 1989, s. 1925), punkt 8.