

Sag C-288/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

9. april 2019

Forelæggende ret:

Finanzgericht des Saarlandes (Tyskland)

Afgørelse af:

18. marts 2019

Sagsøger:

QM

Sagsøgt:

Finanzamt Saarbrücken

Hovedsagens genstand

Fastsættelse af omsætningsafgift 2013 og 2014 for tilrådighedsstillelse af firmabiler

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielt spørgsmål

Skal momsdirektivets artikel 56, stk. 2, fortolkes således, at »udlejning af et transportmiddel til en ikke-afgiftspligtig person« også omfatter tilrådighedsstillelse af et køretøj, der indgår i en afgiftspligtig persons virksomhed (firmabil), til den pågældendes personale, når dette ikke yder noget vederlag herfor, som ikke består i dets (delvise) arbejdsydelse, og altså ikke erlægger nogen betaling, ikke anvender nogen del af sit kontante vederlag hertil og heller ikke i henhold til en aftale mellem parterne, hvorefter retten til at benytte firmabilen er

knyttet til afståelse fra andre fordele, vælger mellem forskellige fordele, som tilbydes af den afgiftspligtige person?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »momsdirektivet«), navnlig artikel 2, 24, 26, 45 og 56.

Anførte nationale bestemmelser

Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«), navnlig §§ 1, 3, 3a og 3f

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren er et aktieselskab efter luxembourgsk ret (S. A.), som har hjemsted i Storhertugdømmet Luxembourg. For to medarbejdere i virksomheden i Luxembourg, som har bopæl i Tyskland, stiller sagsøgeren hver en firmabil til rådighed, som indgår i virksomhedens aktiver, og som også kan benyttes til privat kørsel. Fra en af de to medarbejdere indeholdt sagsøgeren i de omtvistede år en andel af udgifterne til den firmabil, der var stillet til den pågældendes rådighed, i lønnen. Sagsøgeren er i Luxembourg registreret i den såkaldte »forenklede afgiftsprocedure«, hvor der ikke kan gøres indgående afgift gældende. Sagsøgeren gjorde derfor ikke indgående afgift gældende for udgifterne vedrørende de to firmabiler; til gengæld fandt der som følge af den forenklede afgiftsprocedure heller ikke nogen beskatning sted i Luxembourg for tilrådighedsstillelsen af bilerne for arbejdstagerne.
- 2 Sagsøgeren lod sig i november 2014 momsregistrere i Tyskland hos det sagsøgte Finanzamt (afgiftsmyndigheden) med henblik på tilrådighedsstillelsen af bilerne. I sine momsangivelser for de omtvistede år angav sagsøgeren for denne tilrådighedsstillelse af biler fra 2013 afgiftspligtige øvrige ydelser, som pålægges en afgift på 19%, på 7 904 EUR (2013) henholdsvis 20 767 EUR (2014) og omsætningsafgift heraf. Sagsøgeren klagede over momsfastsættelserne for begge år; sagsøgte afviste klagen uden begrundelse.
- 3 Sagsøgeren har med sit søgsmål nedlagt påstand om, at omsætningsafgiften for 2013 og 2014 fastsættes til 0 EUR.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 4 Sagsøgeren er af den opfattelse, at betingelserne for at lægge omsætningsafgift på tilrådighedsstillelsen af firmabilerne i Tyskland ikke var opfyldt.
- 5 Tilrådighedsstillelsen af firmabilerne sker ikke mod vederlag som omhandlet i EU-reglerne, da personalet hverken yder en betaling eller skal anvende en del af sit kontante vederlag. Den kendsgerning, at den ansatte arbejder for arbejdsgiveren, og at anvendelsen skal beskattes som indkomst, medfører ikke, at der er tale om anvendelse mod vederlag.
- 6 Det kan heller ikke lægges til grund, at der er tale om en udlejningsydelse. Ifølge den aktuelle retspraksis fra Den Europæiske Unions Domstol skal tilrådighedsstillelse af virksomhedens aktiver til private formål, uden at der forlanges en leje i form af penge af den begunstigede, ikke kvalificeres som afgiftsfri udlejning, men derimod som vederlagsfri afgivelse af værdier som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra a). Civilretligt skal tilrådighedsstillelse af en firmabil også bedømmes i henhold til arbejdsretten og ikke i henhold til lejeretten. Ifølge Bundesfinanzhofs (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) retspraksis er tilrådighedsstillelse af tjenestebiler et uadskilleligt element i aflønningen af ledere. Sagsøgte opfattelse er i strid med den næsten enstemmige opfattelse hos Momsudvalget i dets retningslinje vedtaget på det 101. møde den 20. oktober 2014.
- 7 Sagsøgte har nedlagt påstand om frifindelse.
- 8 Tilrådighedsstillelse af tjenestebiler til arbejdstagere skal efter sagsøgte opfattelse kvalificeres som en tjenesteydelse mod vederlag i form af langvarig udlejning af transportmidler. Ifølge instrukserne fra Bundesministerium der Finanzen (forbundsministeriet for finanser, Tyskland) i Umsatzsteueranwendungserlass (bekendtgørelsen om anvendelsen af omsætningsafgiften) og de relevante skrivelser fra dette ministerium skal en erhvervsdrivendes tilrådighedsstillelse af biler til den pågældendes personale til privat anvendelse kvalificeres som en anden ydelse mod vederlag, idet vederlaget som regel består i den andel af arbejdsydelsen, som arbejdstageren udfører for den private anvendelse af bilen. Dette gælder altid i tilfælde, hvor bilen – som i det foreliggende tilfælde – stilles til rådighed for arbejdstageren til privat brug for en vis periode og ikke kun lejlighedsvis. Ifølge Momsudvalgets retningslinje af 20. oktober 2014 er det ikke afgørende, om ydelsen sker mod vederlag eller vederlagsfrit. Når Storhertugdømmet Luxembourg ikke har tilsluttet sig den vedtagne retningslinje og lægger til grund, at tilrådighedsstillelse af køretøjer udgør en vederlagsfri ydelse, som landet beskatter på den ydende erhvervsdrivendes sted, dvs. i Luxembourg, er dette i strid med opfattelsen hos flertallet af Momsudvalgets medlemmer.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 9 Løsningen af tvisten afhænger af, hvordan momsdirektivets artikel 56 skal fortolkes. Hvis begrebet »udlejning af et transportmiddel« i denne forstand også omfatter tilrådighedsstillelse af et køretøj, som indgår i en afgiftspligtig persons virksomheds aktiver (firmabil), til dennes personale, uden at personalet yder et vederlag for dette, som ikke består i den pågældendes (delvise) arbejdsydelse, bestemmes leveringsstedet for ydelsen nemlig i forbindelse med en udlejning, som ikke er kortvarig, ud fra personalets bopæl, som i den foreliggende sag er beliggende i Forbundsrepublikken Tyskland.
- 10 Hvis denne tilrådighedsstillelse af en firmabil derimod ikke skal anses for udlejning af et transportmiddel som omhandlet i momsdirektivets artikel 56, stk. 2, leveres den efter gældende EU-ret enten som en ydelse mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), til en ikke afgiftspligtig person eller som en ydelse, der sidestilles med en ydelse mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra a), i henhold til momsdirektivets artikel 45 på det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, i den foreliggende sag altså i Luxembourg, således at sagsøgte ikke skulle foretage beskatning.
- 11 For så vidt angår spørgsmålet om ensartet behandling af leveringsstedet for tjenesteydelser, som består i anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for personalet (og dermed også tilrådighedsstillelse af firmabiler), vedtog Momsudvalget en retningslinje på sit 101. møde den 20. oktober 2014 (dokument H – taxud.c.1(2015)721834-832 og taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, herefter »Momsudvalgets retningslinje«). Disse fortolkes ikke på samme måde af Storhertugdømmet Luxembourg og Forbundsrepublikken Tyskland; idet Luxembourg til forskel fra Tyskland ikke anser tilrådighedsstillelsen af køretøjer, som i den foreliggende sag, for en udlejningsydelse mod vederlag, men derimod for en tjenesteydelse, som i henhold til momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra a), sidestilles med levering af ydelser mod vederlag, for hvilke leveringsstedet i henhold til momsdirektivets artikel 45 bestemmes ud fra leverandørens hjemsted (Luxembourg).
- 12 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det præjudicielle spørgsmål bør besvares benægtende.
- 13 Omsætningsbeskatningen af tilrådighedsstillelsen af firmabiler kan i Tyskland kun ske i henhold til UStG's § 3a, stk. 3, nr. 2, tredje punktum. Med indførelsen af denne bestemmelse gennemførte den tyske lovgiver momsdirektivets artikel 56, stk. 2, som var ændret med virkning fra den 1. januar 2013, i national ret. Ifølge denne bestemmelse leveres en udlejningsydelse vedrørende et transportmiddel på det sted, hvor modtageren, som hverken er en erhvervsdrivende eller en momsregistreret juridisk person, har sin bopæl.

- 14 Efter den forelæggende rets opfattelse kan leveringsstedet for ydelsen i henhold til momsdirektivets artikel 56 og UStG's § 3a, stk. 3, nr. 2, tredje punktum, som er i overensstemmelse med denne, kun ligge i Tyskland, hvis der er tale om en udlejningsydelse mod vederlag. Dette er der imidlertid tvivl om.
- 15 For at det kan lægges til grund, at der er tale om en ydelse mod vederlag, skal personalet i den foreliggende sag have betalt et vederlag for tilrådighedsstillelsen af personbilen. Dette er den forelæggende ret imidlertid i tvivl om, for så vidt angår sagsøgerens medarbejder, som ikke betaler et særskilt vederlag, der er frigjort fra den pågældendes arbejdsindkomst.
- 16 Den tyske afgiftsmyndighed kvalificerer normalt en erhvervsdrivendes tilrådighedsstillelse af en firmabil for virksomhedens personale til privat anvendelse som langvarig udlejning af et transportmiddel og anser den delvise arbejdsydelse, som medarbejderen yder for den private anvendelse, for et vederlag. Dette er også baseret på den tanke, at tilrådighedsstillelsen af køretøjet til private formål udgør en såkaldt fordel in natura, som hos en arbejdstager udgør arbejdsløn (og dermed en del af den pågældendes vederlag for det udførte arbejde) og dermed principielt er indkomstskattepligtig.
- 17 Set i lyset af Domstolens praksis foreligger der imidlertid næppe en ydelse mod vederlag. I sin afgørelse i sagerne *Medicom* og *Maison Patrice Alard* (dom af 18.7.2013, C-210/11 og C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) anførte Domstolen vedrørende begrebet tjenesteydelse mod vederlag, at dette forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi, idet den omstændighed, at der ikke betales en sådan leje, ikke kan kompenseres ved den omstændighed, at denne private anvendelse af en genstand bestemt til virksomheden i forbindelse med indkomstbeskatning betragtes som udgørende en fordel in natura, der kan opgøres, og således på en vis måde som en del af lønnen, som den begunstigede har givet afkald på som modydelse for tilrådighedsstillelsen af den omhandlede genstand.
- 18 Det forholder sig imidlertid anderledes, hvis der fradrages et beløb svarende til værdien af tilrådighedsstillelsen af genstanden fra medarbejdernes løn, eller hvis det er sikkert, at en del af det arbejde, som medarbejderne udfører, kan anses for en modydelse for tilrådighedsstillelsen af genstanden (jf. også dom af 16.10.1997, *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Således anså Domstolen f.eks. i sagen *Astra Zeneca UK* (dom af 29.7.2010, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450) den forholdsmæssige arbejdsydelse for et vederlag.
- 19 Den tyske afgiftsmyndighed anser normalt personalets arbejdsydelse for en modydelse (et vederlag) for tilrådighedsstillelsen af køretøjet til privat kørsel, når dette er reguleret i ansættelsesaftalen eller beror på mundtlige aftaler eller andre omstændigheder i ansættelsesforholdet, såfremt køretøjet stilles til rådighed for en vis periode og ikke kun lejlighedsvis stilles til rådighed til privat brug. Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) har principielt tilsluttet sig denne opfattelse.

- 20 Såfremt medarbejderen ikke yder betaling for tilrådighedsstillelsen af personbilen og ikke skal anvende en del af sit kontante vederlag, og der heller ikke foreligger en aftale med ret til at vælge mellem forskellige fordele, kan det ud fra denne opfattelse ikke lægges til grund, at der i hovedsagen er tale om en ydelse mod vederlag. Det kan også give anledning til tvivl om, hvorvidt der er tale om en ydelse mod vederlag, at modværdien, som i henhold til tysk indkomstskatteret som regel fastsættes generelt, næppe er en konkret aftalt leje som omhandlet i Domstolens praksis.
- 21 Den omstændighed, at Domstolens dom i sagerne *Medicom* og *Maison Patrice Alard* (dom af 18.7.2013, C-210/11 og C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) blev afsagt vedrørende en undtagelse fra beskatningen og ikke vedrørende spørgsmålet om beskatning af omsætning, er ikke til hinder for at anvende den på den foreliggende sag, idet spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et vederlag eller ej, bør afgøres ensartet.
- 22 Selv hvis man lægger til grund, at der ikke er tale om en ydelse mod vederlag, er det imidlertid fortsat et spørgsmål, om ikke stedet for tilrådighedsstillelsen af firmabilen i hovedsagen fortsat er beliggende i Tyskland. Sagsøgte påberåber sig i denne forbindelse nemlig momsdirektivets artikel 56, stk. 2, og fremfører, at det ikke kommer an på, om der er tale om en ydelse mod vederlag eller en vederlagsfri ydelse, så længe det kan lægges til grund, at der er tale om en udlejningsydelse. Såfremt udlejning i henhold til momsdirektivets artikel 56, stk. 2, omfatter såvel ydelser mod vederlag som tilfælde af vederlagsfri tilrådighedsstillelse – f.eks. tilfælde af tilrådighedsstillelse af en ydelse svarende til en tjenesteydelse mod vederlag i form af anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra a) – befinder leveringsstedet for ydelsen i den foreliggende sag sig ligeledes i Tyskland. Som begrundelse for sin opfattelse henviser den tyske afgiftsmyndighed igen til Momsudvalgets retningslinje. Retningslinjens nr. 3 er affattet således:
- 23 »Et stort flertal i Momsudvalget er af den opfattelse, at en og samme regel gælder med hensyn til leveringsstedet for en ydelse, som består i anvendelse af en genstand, uafhængigt af, om tjenesteydelsen leveres mod vederlag eller beskattes i henhold til momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra a).«
- 24 Det er tvivlsomt, om dette også gælder for udlejningsydelser vedrørende transportmidler. Momsdirektivet indeholder ingen særlig bestemmelse om fastsættelsen af beskatningsstedet for vederlagsfrie ydelser i form af anvendelse af genstande, der hører til virksomhedens aktiver, til private formål, som sidestilles med en (tjeneste-)ydelse mod vederlag i henhold til momsdirektivets artikel 26, stk. 1, og det er derfor ikke absolut nødvendigt at differentiere ved fastsættelsen af stedet; imidlertid er den specielle form for tjenesteydelse i form af udlejning af transportmidler undtaget herfra, idet denne er underlagt momsdirektivets artikel 56, stk. 2. Retningslinjen, hvorefter tilfælde af ydelser mod vederlag skal behandles på samme måde som ydelser, der sidestilles med ydelser mod vederlag i henhold til momsdirektivets artikel 26, er kun relevant for tjenesteydelser, for

hvilke der ikke findes en særskilt bestemmelse af leveringsstedet som f.eks. i momsdirektivets artikel 56.

- 25 Momsudvalget anser tilsyneladende også principielt tilrådighedsstillelse af en firmabil til personalet for en »anden tjenesteydelse« og opstiller det tilsyneladende som en betingelse for, at der foreligger udlejning af et transportmiddel, at der erlægges et vederlag, jf. Momsudvalgets nævnte retningslinje, nr. 3, andet afsnit, og nr. 1, sidste afsnit.
- 26 På denne baggrund er der efter den forelæggende rets opfattelse meget, der taler for, at alene en ydelse mod vederlag kan anses for en udlejningsydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 56, stk. 2, og at en sådan – ifølge ovenstående – mangler i den foreliggende sag; en vederlagsfri anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til personalets private formål kan ifølge dette ikke sidestilles med en udlejningsydelse.
- 27 Også følgende aspekter taler imod, at tilrådighedsstillelse af firmabiler på en måde som den, der ligger til grund for hovedsagen, kvalificeres som udlejningsydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 56, stk. 2:
- 28 Ifølge Domstolens praksis er det nemlig nødvendigt, for at der foreligger en udlejningsydelse, at alle de betingelser, der karakteriserer en sådan transaktion er opfyldt (dom af 18.7.2013, *Medicom og Maison Patrice Alard*, C-210/11 og C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, og af 29.3.2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Hertil hører også, lejeren af en genstand overdrages ret til mod betaling af en leje og for en aftalt periode at bruge en genstand og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret. Hvis man delvis opfatter modtagerens arbejdsydelse som et vederlag, er det tvivlsomt, hvordan betaling af vederlag i tilfælde af medarbejderens sygdom skal kvalificeres, hvis altså den pågældende medarbejder ikke udfører nogen arbejdsydelse.
- 29 Tilrådighedsstillelsen af køretøjet sker ikke inden for rammerne af et lejeforhold, men følger arbejdsretten. Den er nemlig alene knyttet til personalets tjeneste-/arbejdsforhold; den er en ekstra modydelse for arbejdsydelsen (ifølge Bundesfinanzhofs (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) retspraksis også i tilfælde, hvor der ikke er truffet udtrykkelige aftaler i forbindelse med tilrådighedsstillelsen). I hovedsagen stiller sagsøgeren heller ikke køretøjer til rådighed for andre personer, navnlig er genstanden for sagsøgerens virksomhed ikke erhvervsmæssig udlejning af transportmidler. Tilrådighedsstillelsen af firmabilen er reguleret i ansættelsesaftalen eller er i overensstemmelse med sagsøgerens sædvanlige ydelser over for personalet; der findes ingen separat lejeaftale. Der foreligger altså ikke et særskilt aftaleforhold ved siden af ansættelsesaftalen; dette fremgår også af den omstændighed, at tilrådighedsstillelsen af bilen ophører ved ansættelsesforholdets ophør; den fortsættes ikke efter dette tidspunkt.