

Asia C-288/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

9.4.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Finanzgericht des Saarlandes (Saarlandin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:

18.3.2019

Kantaja:

QM

Vastaaja:

Finanzamt Saarbrücken

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kohde

Vuosien 2013 ja 2014 liikevaihtoveron määrittäminen yrityksen ajoneuvojen käyttöoikeuden luovutuksista

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla.

Ennakkoratkaisukysymys

Onko arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että ”kulkuneuvon vuokrauksella muulle kuin verovelvolliselle” tarkoitetaan myös verovelvollisen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon (yrityksen ajoneuvo) käyttöoikeuden luovutusta yrityksen henkilöstölle, kun henkilöstö ei suorita muuta vastiketta kuin työntekijän työsuoritus (sen osa) eli henkilöstö ei siis suorita maksua eikä käytä vastikkeeseen osaa rahapalkastaan eikä myöskään valitse verovelvollisen tarjoamien erilaisten etujen välillä sellaisen osapuolten

välisen sopimuksen perusteella, jonka mukaan yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuteen liittyy luopuminen muista eduista?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL L 44, 20.2.2008, s. 11) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), erityisesti sen 2, 24, 26, 45 ja 56 artikla.

Kansalliset säädökset, joihin viitataan

Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), erityisesti sen 1, 3, 3a ja 3f §

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantaja on Luxemburgin lain mukaan perustettu osakeyhtiö (S. A.), jonka kotipaikka on Luxemburgin suurherttuakunnassa. Se luovuttaa yrityksen palveluksessa Luxemburgissa olevan kahden työntekijän, joiden kotipaikka on Saksassa, käyttöön yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon kullekin myös yksityisiä ajoja varten. Kiistanalaisina vuosina kantaja pidätti näistä kahdesta työntekijästä toiselta palkasta osuuden tämän käyttöön luovutetun työsuhdeauton kustannuksista. Kantaja on Luxemburgissa niin kutsutun yksinkertaistetun verotusmenettelyn piirissä, jossa ei ole mahdollista vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä. Kantaja ei näin ollen ole kummankaan työsuhdeauton osalta vaatinut ostoihin sisältyvän veron vähentämistä; vastaavasti Luxemburgin yksinkertaistetussa verotusmenettelyssä ei verotettu ajoneuvojen käyttöoikeuden luovutusta työntekijöille.
- 2 Vastaajana oleva veroviranomainen rekisteröi kantajan marraskuussa 2014 arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa ajoneuvon käyttöoikeuden luovutuksen johdosta. Kantaja ilmoitti kiistanalaisia vuosia koskevissa liikevaihtoveroilmoituksissaan vuodesta 2013 lähtien 19 prosentin mukaan ajoneuvon käyttöoikeuden luovutukseen liittyviä muita veronalaisia suorituksia, jotka olivat määrältään 7 904 euroa (2013) ja 20 767 euroa, sekä niille laskettavan liikevaihtoveron. Kantaja teki kummankin vuoden liikevaihtoveron määrän vahvistamista koskevan oikaisuvaatimuksen, jonka vastaaja hylkäsi perusteettomana.
- 3 Kantaja vaatii kanteellaan, että vuosien 2013 ja 2014 liikevaihtoveron määräksi vahvistetaan nolla euroa.

Pääasian asianosaisten tärkeimmät perustelut

- 4 Kantaja on sitä mieltä, etteivät edellytykset liikevaihtoveron kantamiselle työsuhdeautojen käyttöoikeuden luovutuksesta Saksassa täyty.
- 5 Työsuhdeautojen käyttöoikeutta ei ole luovutettu vastiketta vastaan unionin oikeudessa tarkoitetulla tavalla, sillä työntekijät eivät suorita maksua eikä heillä ole velvollisuutta käyttää osaa rahapalkastaan tähän tarkoitukseen. Vastikkeellista käyttöä ei merkitse yksistään se, että työntekijä on työnantajan palveluksessa ja tuloverotuksessa käyttöoikeus verotetaan tulona.
- 6 Ei voida myöskään lähteä siitä, että kyse on vuokrauspalvelusta. Unionin tuomioistuimen viimeaikaisen oikeuskäytännön mukaan yritykselle kuuluvan omaisuuden luovuttamista yksityiseen käyttöön ilman että etuuden saajalta edellytetään rahamääräistä vuokraa ei ole pidettävä verosta vapautettuna vuokrauksena vaan arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna vastikkeettomana luontoisetuna. Myös siviilioikeudellisesti yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuden luovutusta on arvioitava työoikeuden mukaan eikä vuokrasuhteita koskevan oikeuden mukaan. Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin) oikeuskäytännön mukaan työsuhdeauton käyttöoikeuden luovutus on erottamaton osa yrityksen johdon palkitsemista. Vastaajan näkemystä vastaan puhuu arvonlisäverokomitean lähes yksimielinen näkemys, joka sisältyy sen 20.10.2014 pidetyssä 101. istunnossa annettuihin suuntaviivoihin.
- 7 Vastaaja vaatii, että kanne hylätään perusteettomana.
- 8 Työsuhdeautojen käyttöoikeuden luovutusta työntekijöille on pidettävä kulkuneuvojen pitkäaikaisen vuokrauksen muodossa toteutettuna vastikkeellisena palveluna. Liittovaltion valtiovarainministeriön (Bundesministerium der Finanzen) arvonlisäveroa koskevien ohjeiden ja asiaa koskevien valtiovarainministeriön kirjeiden mukaan sitä, että yritys luovuttaa ajoneuvon työntekijänsä yksityiseen käyttöön, on pidettävä vastikkeellisena palveluna, ja vastikkeen katsotaan säännönmukaisesti muodostuvan ajoneuvon yksityiskäyttöä vastaavasta työntekijän työsuorituksen osasta. Tämä pätee aina tapauksissa, joissa ajoneuvo – kuten tässä tapauksessa – luovutetaan työntekijälle tietyn ajanjakson ajaksi eikä pelkästään satunnaisesti yksityistä käyttöä varten. Arvonlisäverokomitean 20.10.2014 antamien suuntaviivojen mukaan merkitystä ei ole sillä, onko suoritus vastikkeellinen vai vastikkeeton. Se, että Luxemburgin suurherttuakunta ei puoltanut annettuja suuntaviivoja, tarkastelee ajoneuvon käyttöoikeuden luovutusta vastikkeettomana suorituksena ja verottaa sitä suorituksen tekevän yrityksen kotipaikassa eli Luxemburgissa, on vastoin arvonlisäverokomitean enemmistön kantaa.

Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista

- 9 Oikeusriidan ratkaisu riippuu siitä, miten on tulkittava arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 2 kohtaa. Jos ”kulkuneuvon vuokrauksella” sen mukaan tarkoitetaan

myös verovelvollisen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon (yrityksen ajoneuvo) käyttöoikeuden luovuttamista yrityksen henkilöstölle vastikkeetta siten, että vastike ei muodostu työntekijän työsuorituksesta (sen osasta), suorituspaikka määräytyy muussa kuin lyhytaikaisessa vuokrauksessa työntekijän asuinpaikan mukaan, joka nyt käsiteltävässä tapauksessa on Saksan liittotasavallassa.

- 10 Jos tämänkaltaista yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuden luovutusta ei sitä vastoin ole pidettävä arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna kulkuneuvon vuokrauksena, olisi voimassa olevan unionin oikeuden mukaan kyse joko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta tai saman direktiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesta vastikkeelliseen palveluun rinnastettavasta liiketoimesta, jonka suorituspaikka mainitun direktiivin 45 artiklan mukaan on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, tässä tapauksessa Luxemburg, jolloin vastaajan ei olisi tullut verottaa liiketoimea.
- 11 Arvonlisäverokomitea antoi 20.10.2014 pidetyssä 101. istunnossa suuntaviivat (asiakirjat H – taxud.c.1(2015)721834-832 ja taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, jäljempänä arvonlisäverokomitean suuntaviivat), joissa käsitellään kysymystä palvelujen, jotka koskevat yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran käyttämistä henkilöstön yksityiseen käyttöön (jäljempänä myös yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuden luovutus), suorituspaikan yhdenmukaisesta kohtelusta. Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan käsitykset eivät tältä osin ole yhteneväiset; Luxemburg katsoo, toisin kuin Saksa, että nyt käsiteltävässä tapauksessa kuvatus kaltaisen ajoneuvon käyttöoikeuden luovutus ei ole vastikkeellinen vuokrauspalvelu vaan arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukainen vastikkeelliseen palveluun rinnastettava suoritus, jonka suorituspaikka määräytyy arvonlisäverodirektiivin 45 artiklan mukaisesti suorittajan kotipaikan (Luxemburg) mukaan.
- 12 Jaosto katsoo, että ennakkoratkaisukysymykseen olisi vastattava kieltävästi.
- 13 Yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuden luovutuksen liikevaihtoverotus voi Saksassa perustua ainoastaan UStG:n 3 a §:n 3 momentin 2 kohdan kolmanteen virkkeeseen. Tämän säännöksen voimaansaattamisella Saksan lainsäätäjä on 1.1.2013 alkavien vaikutuksien saattanut arvonlisäverodirektiivin muutetun 56 artiklan 2 kohdan osaksi kansallista lainsäädäntöä. Sen mukaan kulkuneuvon vuokrauspalvelu suoritetaan vastaanottajan asuinpaikassa, kun vastaanottaja ei ole liikevaihtoverotunnuksen saanut yritys tai juridinen henkilö.
- 14 Jaosto katsoo, että suorituspaikka voi arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan ja sitä vastaavan Saksan UStG:n 3 a §:n 3 momentin 2 kohdan kolmannen virkkeen mukaan olla Saksassa vain silloin, kun kyse on vastikkeellisesta vuokrauspalvelusta. Tämä kysymys on epäselvä.
- 15 Jotta suoritusta voidaan pitää vastikkeellisena, nyt käsiteltävässä tapauksessa työntekijöiden olisi tullut suorittaa vastike henkilöauton käyttöoikeuden

luovutuksesta. Jaosto kuitenkin epäilee tämän edellytyksen täyttymistä kantajan sen työntekijän osalta, joka ei suorita työtulostaan erillistä vastiketta.

- 16 Saksan verohallinnossa katsotaan säännönmukaisesti, että yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuden luovutuksessa sen henkilökunnan yksityiseen käyttöön on kyse kulkuneuvon pitkäaikaisesta vuokrauksesta ja että vastike on työntekijän yksityistä käyttöä vastaava osuus työsuorituksesta. Taustalla on ajatus siitä, että ajoneuvon käyttöoikeuden luovutuksessa yksityiskäyttöön on kyse niin kutsutusta rahanarvoisesta edusta, joka työntekijän palkkana (ja näin ollen osana työsuorituksesta maksettavaa korvausta) lähtökohtaisesti kuuluu tuloveron piiriin.
- 17 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa kyseessä ei kuitenkaan liene vastikkeellinen suoritus. Unionin tuomioistuin on yhdistetyissä asioissa *Medicom ja Maison Patrice Alard* 18.7.2013 antamassaan tuomiossa (C-210/11 ja C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) katsonut vastikkeellisen palvelusuorituksen edellyttävän, että suoritettun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys ja ettei tällaisen maksun puuttumista voida korvata sillä, että yrityksen liikeomaisuuteen luettavan tavaran yksityiskäyttöä pidetään määritettävissä olevana luontoisetuna tuloverotuksessa ja täten tietyllä tapaa sellaisena palkan osana, josta edun saava henkilö luopui kyseessä olevan tavaran käyttöön luovuttamista vastaan.
- 18 Tilanne on kuitenkin toinen silloin, jos työntekijöiden palkkaa alennetaan kyseisen tavaran käyttöön luovuttamista vastaavalla määrällä tai jos on varmaa, että työntekijän työsuorituksen jotakin osaa voidaan pitää käyttöön luovutetun tavaran vastikkeena (ks. myös tuomio 16.10.1997, *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Unionin tuomioistuin on muun muassa asiassa *Astra Zeneca UK* (tuomio 29.7.2010, C-40/09, ECLI:EU:2010:450) pitänyt työsuorituksen osaa vastikkeena.
- 19 Saksan verohallinto pitää säännönmukaisesti työntekijän työsuoritusta vastasuorituksena (vastikkeena) ajoneuvon käyttöoikeuden luovuttamisesta yksityisiä ajoja varten, jos asiasta on sovittu työsopimuksessa tai suullisessa sopimuksessa tai jos se muutoin perustuu työsuhteen olosuhteisiin, edellyttäen että ajoneuvo annetaan käyttöön tietyn ajanjakson ajaksi eikä ainoastaan satunnaisesti yksityistä käyttöä varten. Bundesfinanzhof on hyväksynyt tämän periaatteen.
- 20 Edellyttäen, että työntekijä ei suorita henkilöauton käyttöön luovuttamisesta maksua eikä ole velvollinen käyttämään siihen osaa rahapalkastaan ja että sopimusta oikeudesta valita erilaisten vaihtoehtojen etujen välillä ei ole tehty, nyt käsiteltävässä tapauksessa ei liene mahdollista lähteä siitä, että kyse on vastikkeellisesta suorituksesta. Vastikkeellisuutta koskevat epäilykset perustuvat ilmeisesti siihen, että vastasuoritusta, joka Saksan tuloverolain mukaan yleensä määritetään kiinteästi arviomääräisenä, ei voida pitää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuna nimenomaisesti sovittuna vuokrana.
- 21 Se, että unionin tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa *Medicom ja Maison Patrice Alard* (tuomio 18.7.2013, C-210/11 ja C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479)

antamassa ratkaisussa oli kyse verotusta koskevasta poikkeuksesta eikä liiketoimien verollisuudesta, ei ole esteenä mainitun oikeuskäytännön soveltamiselle nyt käsiteltävään tapaukseen, sillä kysymys vastikkeellisuudesta tai vastikkeettomuudesta lienee määriteltävä yhdenmukaisesti.

- 22 Siinäkin tapauksessa, että suoritus katsottaisiin vastikkeettomaksi, on edelleen kysyttävä, eikö yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuden luovutuspaikka kuitenkin ole Saksassa nyt käsiteltävässä tapauksessa. Vastaaja vetoaa nimittäin tältä osin arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 2 kohtaan ja väittää, ettei merkitystä ole sillä, onko kyse vastikkeellisesta vai vastikkeettomasta suorituksesta niin kauan kuin voidaan katsoa, että kyse on vuokrauksesta. Jos arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 2 kohdan mukainen vuokraus kattaisi yhdenmukaisesti vastikkeelliset suoritukset ja myös vastikkeettomien käyttöoikeuden luovutusten tapaukset – kuten arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaiset vastikkeellisiin palveluihin rinnastettavat liiketoimet, jotka koostuvat yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran käyttöön ottamisesta –, suorituspaikka olisi nyt käsiteltävässä tapauksessa samoin Saksassa. Saksan verohallinto viittaa kantansa perustelemiseksi jälleen arvonlisäverokomitean suuntaviivoihin. Näiden suuntaviivojen 3 kohdassa todetaan seuraavaa:
- 23 ”Arvonlisäverokomitean suuri enemmistö katsoo, että tavaran käytöstä muodostuvan palvelun suorituspaikan osalta sovelletaan yhtä ja samaa sääntöä riippumatta siitä, onko palvelu vastikkeellinen vai verotetaanko se arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan.”
- 24 Epäselvää on, koskeeko edellä sanottu myös kulkuneuvojen vuokrauspalveluja. Arvonlisäverodirektiivissä ei ole verotuspaikan määrittämistä koskevaa erityissääntelyä arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan mukaan vastikkeellisiin (palvelu)suorituksiin rinnastettaville vastikkeettomille palveluille, jotka liittyvät liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottamiseen yksityiseen käyttöön, minkä vuoksi tilanteita ei välttämättä tarvitse erotella verotuspaikan määrittämiseksi; tämä ei kuitenkaan koske tiettyntyyppisiä kulkuneuvojen vuokrauspalveluja, sillä niihin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 2 kohtaa. Suuntaviivat, joiden mukaan vastikkeellisten palvelujen tapauksia, joihin nähden yhdenmukaisesti on kohdeltava arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan mukaan vastikkeellisiin palveluihin rinnastettavia suorituksia, olisivat ymmärrettävät vain, jos kyse on palveluista, joiden verotuspaikkaa ei ole esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan tavoin erityisesti määritely.
- 25 Myös arvonlisäverokomitea näyttää pitävän yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuden luovuttamista henkilöstölle lähtökohtaisesti ”muuna palveluna” ja edellyttävän kulkuneuvon vuokraukselta vastikkeellisuutta; vrt. edellä mainittujen arvonlisäverokomitean suuntaviivojen 3 kohdan toinen alakohta ja 1 kohdan viimeinen alakohta.
- 26 Myös jaosto katsoo, että tätä taustaa vasten useat seikat puhuvat sen puolesta, että arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuksi vuokrauspalveluksi

voidaan katsoa ainoastaan vastikkeellinen suoritus, josta nyt käsiteltävässä tapauksessa – kuten edellä on esitetty – ei liene kyse; yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavarankäyttö vastikkeetta henkilöstön yksityisiin tarkoituksiin ei näin ollen rinnastuisi vuokrauspalveluun.

- 27 Myös seuraavat näkökohdat puhuvat sitä vastaan, että yrityksen ajoneuvojen käyttöoikeuden luovutusta vastaavalla tavalla kuin nyt käsiteltävässä tapauksessa pidettäisiin arvonlisäverodirektiivin 56 artiklassa tarkoitettuna vuokrauspalveluna:
- 28 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vuokrauspalveluissa ei nimittäin ole tarpeen, että kaikkien liiketoiminnalle olennaisten edellytysten olisi täyttyvä (tuomio 18.7.2013, *Medicom ja Maison Patrice Alard*, C-210/11 ja C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479 ja tuomio 29.3.2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Näihin edellytyksiin kuuluu myös, että vuokralaiselle annetaan vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeus hallita vuokran kohdetta ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä. Jos vastaanottajan työsuoritus katsottaisiin osittain vastikkeeksi, on epäselvää, miten vastikkeen maksu olisi määritettävä työntekijän sairaustapauksessa, kun kyseinen työntekijä ei siis tee työsuoritusta.
- 29 Ajoneuvon käyttöoikeuden luovutus ei tapahdu vuokrasuhteen puitteissa, vaan siihen sovelletaan työoikeutta. Sillä on nimittäin liittymä ainoastaan henkilöstön palvelus- tai työsuhteeseen; se on täydentävä vastasuoritus työsuoritukselle (Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan myös silloin, kun luovutuksen yhteydessä ei ole tehty nimenomaista sopimusta). Myös nyt käsiteltävässä tapauksessa kantaja ei anna ajoneuvoja muiden henkilöiden käyttöön, ja on erityisesti todettava, ettei yrityksen liiketoimintaan kuulu kulkuneuvojen ammattimainen vuokraus. Yrityksen ajoneuvojen käyttöoikeuden luovutuksesta on ehtoja työsopimuksessa, tai se vastaa kantajan tavanomaisia suorituksia henkilöstölle; erillistä vuokrasopimusta ei ole olemassa. Työsuhteen lisäksi ei siis ole muuta erillistä sopimussuhdetta; tästä on osoituksena myös se, että ajoneuvon käyttöoikeuden luovutus päättyy palvelussuhteen päättyessä, eikä käyttöoikeus jatku sen jälkeen.