

**Mål C-288/19**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

9 april 2019

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Finanzgericht des Saarlandes (Tyskland)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

18 mars 2019

**Klagande:**

QM

**Motpart:**

Finanzamt Saarbrücken

---

**Saken i målet vid den nationella domstolen**

Fastställande av mervärdesskatt för 2013 och 2014 för tillhandahållande av tjänstebilar

**Föremål och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

**Tolkningsfråga**

Ska artikel 56.2 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att ”tillhandahållande av uthyrning ... av transportmedel till en icke beskattningsbar person” även ska anses omfatta när fordon som hänför sig till en beskattningsbar persons rörelsetillgångar (tjänstebil) tillhandahålls dennes anställda, om de inte utger någon ersättning utöver (en del av) deras arbete, det vill säga inte erlägger någon betalning, inte använder någon del av sin kontanta ersättning för detta och inte heller enligt en överenskommelse mellan parterna, som innebär att rätten att använda tjänstebilen

är förenad med ett avstående från andra fördelar, väljer mellan olika fördelar som erbjuds av den beskattningsbara personen,?

### **Anförda unionsrättsliga bestämmelser**

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), särskilt artiklarna 2, 24, 26, 45 och 56.

### **Anförda nationella bestämmelser**

Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG), särskilt 1, 3, 3a, 3f §§

### **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet**

- 1 Klaganden, QM, är ett aktiebolag enligt luxemburgisk rätt (S. A.), vilket har sitt säte i Storhertigdömet Luxemburg. Bolaget tillhandahåller två av sina anställda som arbetar i Luxemburg men är bosatta i Tyskland varsin tjänstebil – som hänför sig till rörelsetillgångarna – även för privat bruk. För en av de båda anställda drog bolaget av en del av kostnaderna för den tillhandahållna tjänstebilen från lönen under de aktuella åren. Bolaget är registrerat i Luxemburg enligt ett så kallat ”förenklat beskattningsförfarande”, enligt vilket det inte går att göra gällande några avdrag för ingående mervärdesskatt. Således har QM inte gjort något avdrag för de båda tjänstebilarna. Genom det förenklade beskattningsförfarandet i Luxemburg beskattades i gengäld inte heller tillhandahållandet av fordonen till arbetstagarna.
- 2 I november 2014 registrerade bolaget sig för mervärdesskatt hos Finanzamt Saarbrücken (nedan kallad skattemyndigheten) på grund av tillhandahållandet av fordonen i Tyskland. I sina mervärdesskattedeclarationer för de aktuella åren anmälde QM från och med 2013 för tillhandahållandet av dessa fordon övriga skattepliktiga tjänster, med en skattesats på 19 procent, beträffande 7 904 euro (2013) respektive 20 767 euro (2014) samt den mervärdesskatt som hänförde sig till dessa belopp. Bolaget motsatte sig mervärdesskattebesluten för de båda åren och begärde omprövning, men skattemyndigheten fann inte någon anledning att ändra besluten.
- 3 QM har överklagat detta beslut och yrkar att mervärdesskatten för 2013 och 2014 ska fastställas till noll euro.

### Parternas huvudargument

- 4 QM anser att villkoren för att tillhandahållandet av tjänstebilarna ska vara mervärdesskattepliktigt i Tyskland inte är uppfyllda.
- 5 Tillhandahållandet av tjänstebilarna sker inte mot ersättning i den mening som avses i unionslagstiftningen, eftersom personalen varken utger någon betalning eller måste använda en del av sin kontanta ersättning. Enbart det faktum att arbetstagaren utför arbete för arbetsgivaren och att användningen i skattemässigt hänseende ska beskattas som inkomst medför inte att det är frågan om någon användning mot ersättning.
- 6 Det kan inte heller anses vara frågan om en uthyrningstjänst. Enligt EU-domstolens aktuella rättspraxis ska ett tillhandahållande av företagstillgångar för privata syften, utan att det krävs att förmånstagaren erlägger någon hyra i pengar, inte klassificeras som en uthyrning som är undantagen från skatteplikt, utan som tillhandahållande av en vara utan ersättning i den mening som avses i artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet. Även i civilrättsligt hänseende ska tillhandahållandet av en tjänstebil bedömas enligt arbetsrättsliga bestämmelser och inte enligt lagstiftningen om uthyrning. Enligt Bundesfinanzhofs rättspraxis utgör ett tillhandahållande av tjänstebil en oskiljaktig beståndsdel av ersättningen för personal i ledande ställning. Motparten anser att detta strider mot mervärdesskattekommitténs nästan enhälliga uppfattning i dess riktlinjer från det 101:a mötet den 10 oktober 2014.
- 7 Skattemyndigheten har yrkat att överklagandet ska ogillas.
- 8 Den anser att tillhandahållandet av tjänstebilarna till arbetstagarna ska klassificeras som tjänst mot ersättning i form av en långvarig uthyrning av transportmedel. Enligt de villkor som det federala finansministeriet har fastställt i Umsatzsteueranwendungserlass (meddelande om tillämpningen av mervärdesskatt) och den tillämpliga skrivelsen från samma myndighet ska en näringsidkares tillhandahållande av fordon till sin personal för privat bruk klassificeras som en övrig tjänst mot ersättning, varvid ersättningen i regel består av en andel av det arbete som arbetstagaren utför för den privata användningen av fordonet. Detta gäller alltid om fordonet, såsom i förevarande mål, tillhandahålls för arbetstagarens privata bruk för en viss period och inte enbart vid enstaka tillfällen. Enligt mervärdesskattekommitténs riktlinjer av den 20 oktober 2014 är det inte avgörande huruvida tillhandahållandet görs mot ersättning eller inte. Mot den övervägande uppfattningen i mervärdesskattekommittén talar att Storhertigdömet Luxemburg inte har godkänt de antagna riktlinjerna samt utgår från en tjänst utan ersättning vid tillhandahållandet av fordon och beskattar dessa på den plats där den tillhandahållande näringsidkaren är etablerad och således i Luxemburg.

**Kortfattad redogörelse för grunden till begäran om förhandsavgörande**

- 9 Tolkningsav artikel 56.2 i mervärdesskattedirektivet är avgörande för utgången i målet. Om ”tillhandahållande av uthyrning ... av transportmedel” i denna bemärkelse nämligen även ska anses omfatta när fordon som hänför sig till en beskattningsbar persons rörelsetillgångar (tjänstebil) tillhandahålls dennes anställda, utan att de utger någon ersättning utöver (en del av) deras arbete, så ska platsen för tillhandahållandet av en uthyrning som inte endast avser kort tid bestämmas utifrån de anställdas bosättningsort, vilket i det aktuella målet är i Förbundsrepubliken Tyskland.
- 10 Om det aktuella tillhandahållande av tjänstebil däremot inte anses utgöra en uthyrning av ett transportmedel i den mening som avses i artikel 56.2 i mervärdesskattedirektivet, är det enligt gällande unionslagstiftning fråga om antingen tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet till en icke beskattningsbar person eller en transaktion enligt artikel 45 i mervärdesskattedirektivet som ska jämföras med ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning enligt artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet, som äger rum på den plats där tjänsteleverantören har etablerat hemvist för sin ekonomiska verksamhet, i förevarande mål således i Luxemburg, vilket innebär att tillhandahållandet inte ska beskattas av den tyska skattemyndigheten.
- 11 Mervärdesskattekommittén har vid sitt 101:a möte den 10 oktober 2014 antagit riktlinjer beträffande den enhetliga behandlingen av platsen för tillhandahållande av tjänster som består av användning av tillgångar, som ingår i rörelsetillgångarna, för personalens privata bruk (följaktligen även tillhandahållande av tjänstebil) (dokument H – taxud.c.1(2015)721834-832 och taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, nedan kallade mervärdesskattekommitténs riktlinjer). Storhertigdömet Luxemburg och Förbundsrepubliken Tyskland har tolkat dessa riktlinjer på olika sätt. Luxemburg anser till skillnad från Tyskland att det tillhandahållande av fordon som ligger till grund för tvisten inte utgör någon uthyrningstjänst mot ersättning, utan en transaktion som ska jämföras med ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning enligt artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet, för vilket platsen i enlighet med artikel 45 i mervärdesskattedirektivet ska fastställas enligt tillhandahållarens säte (Luxemburg).
- 12 Den hänskjutande domstolen anser att tolkningsfrågan ska besvaras nekande.
- 13 Ett tillhandahållande av tjänstebil kan endast beläggas med mervärdesskatt i enlighet med 3a § stycke 3 punkt 2 tredje meningen UStG. Den tyska lagstiftaren har genom denna bestämmelse införlivat den ändrade artikel 56.2 i mervärdesskattedirektivet med nationell rätt med verkan från den 1 januari 2013. Enligt nämnda bestämmelse tillhandahålls en uthyrningstjänst på den plats där mottagaren är bosatt om denne varken är näringsidkare eller en mervärdesskatteregistrerad juridisk person.

- 14 Enligt den hänskjutande domstolens uppfattning kan platsen för tillhandahållandet enligt artikel 56 i mervärdesskattedirektivet och enligt motsvarande bestämmelse i 3a § stycke 3 punkt 2 tredje meningen UStG endast vara belägen i Tyskland om det är frågan om en uthyrningstjänst mot ersättning. Det är osäkert om så är fallet.
- 15 För att det ska vara frågan om ett tillhandahållande mot ersättning krävs att personalen betalar ersättning för tillhandahållandet av personbilen i det nu aktuella målet. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att det är osäkert huruvida detta krav är uppfyllt när det gäller QM:s anställda som inte betalar någon särskild ersättning som är separat från lönen.
- 16 I regel klassificerar den tyska skattemyndigheten en näringsidkares tillhandahållande av en tjänstebil till sina anställda för privat bruk som en långvarig uthyrning av ett transportmedel och betraktar inte del av arbetet som den anställde utför för denna privata användning som någon ersättning. Det grundläggande resonemanget bakom denna klassificering grundar sig på att ett tillhandahållande av ett fordon för privat bruk utgör en ekonomisk fördel för en arbetstagare som i egenskap av lön (och således en del av ersättningen för det arbete denne utför) i princip ska beskattas som inkomst.
- 17 Mot bakgrund av EU-domstolens rättspraxis kan det emellertid inte vara frågan om en tjänst mot ersättning. I sin dom i målen *Medicom* och *Maison Patrice Alard* (dom av den 18 juli 2013, C-210/11 och C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) har EU-domstolen beträffande begreppet tillhandahållande av tjänster mot ersättning uppgett att det krävs en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls. Avsaknaden av sådan betalning kan inte kompenseras av den omständigheten att användningen för privat bruk av en tillgång som tillhör rörelsen, med avseende på inkomstskatt, betraktas som en kvantifierbar naturaförmån och därmed, i viss bemärkelse, som en del av den lön som användaren har avstått som motprestation för den tillgång som ställts till förfogande.
- 18 Något annat gäller emellertid om lönen minskas med ett värde som motsvarar den tillgång som ställts till förfogande eller om det är säkert att en del av det arbete som den anställde utför kan betraktas som en motprestation för tillhandahållandet av tillgången (se även dom av den 16 oktober 1997, *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Så har exempelvis EU-domstolen i målet *Astra Zeneca UK* (dom av den 29 juli 2010, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450) ansett att en del av det utförda arbetet utgjorde en ersättning.
- 19 Den tyska skattemyndigheten anser i regel att det arbete som de anställda utför utgör en motprestation (ersättning) för tillhandahållandet av fordon för privat bruk om detta regleras i anställningsavtalet eller grundas på muntliga överenskommelser eller andra omständigheter som har samband med anställningsförhållandet, såvida fordonet tillhandahålls för privat bruk för en viss period och inte enbart vid enstaka tillfällen. Bundesfinanzhof delar i princip denna bedömning.

- 20 Om den anställde inte erlägger någon betalning för tillhandahållandet av personbilen eller använder någon del av sin kontanta ersättning och det inte heller finns någon överenskommelse enligt vilken den anställde kan välja mellan olika fördelar, borde det således enligt denna uppfattning inte vara frågan om någon tjänst mot ersättning i målet vid den nationella domstolen. Det kan även anses osäkert huruvida det föreligger en ersättning, eftersom motprestationen som enligt den tyska lagstiftningen om inkomstskatt i regel fastställs som ett schablonbelopp, inte kan anses utgöra någon konkret överenskommen hyra i den mening som avses i EU-domstolens rättspraxis.
- 21 Det faktum att EU-domstolens dom i målen *Medicom* och *Maison Patrice Alard* (dom av den 18 juli 2013, C-210/11 och C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) rörde ett undantag från skatteplikt och inte frågan huruvida transaktionerna var beskattningsbara utgör inte hinder mot en tillämpning i det här aktuella målet. Frågan huruvida det föreligger en ersättning eller inte ska nämligen fastställas enhetligt.
- 22 Även om det inte anses vara frågan om en tjänst mot ersättning är det fortfarande osäkert om inte platsen för tillhandahållandet av tjänstebilen ändå är belägen i Tyskland i målet vid den nationella domstolen. I detta hänseende hänvisar skattemyndigheten nämligen till artikel 56.2 i mervärdesskattedirektivet och argumenterar att det inte är avgörande huruvida det är frågan om ett tillhandahållande mot ersättning eller inte, så länge det kan anses vara frågan om en uthyrningstjänst. Om en uthyrning enligt artikel 56.2 i mervärdesskattedirektivet enhetligt skulle omfatta tjänster mot ersättning samt även ett tillhandahållande utan ersättning – exempelvis en transaktion som ska likställas med en tjänst mot ersättning i form av användning av en tillgång som tillhör rörelsetillgångarna enligt artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet – skulle platsen för tillhandahållandet även vara belägen i Tyskland i det aktuella målet. För att motivera sin uppfattning hänvisar den tyska skattemyndigheten återigen till mervärdesskattekommitténs riktlinjer. I dessa anges följande under punkt nr 3:
- 23 ”Enligt den övervägande majoriteten i mervärdesskattekommittén gäller en och samma regel med avseende på platsen för tillhandahållandet av en tjänst som utgörs av användningen av en tillgång, oberoende av huruvida tjänsten tillhandahålls mot ersättning eller beskattas enligt artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet.”
- 24 Det är osäkert huruvida detta även gäller för uthyrningstjänster av transportmedel. Mervärdesskattedirektivet innehåller inga särskilda regler för att fastställa platsen för beskattningen för tillhandahållanden utan ersättning i form av användning av tillgångar som tillhör rörelsetillgångarna för privata syften, vilka likställs med en transaktion (tjänst) enligt artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet, och det är därför inte absolut nödvändigt att det görs någon skillnad vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet. Detta gäller emellertid inte för uthyrning av transportmedel i egenskap av särskild typ av tjänst, eftersom artikel 56.2 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig i sådana fall. Endast för sådana tjänster för

vilka ingen särskild plats för tillhandahållandet har fastställts, såsom exempelvis i artikel 56 i mervärdesskattedirektivet, är riktlinjerna, enligt vilka tjänster mot ersättning ska behandlas på samma sätt som transaktioner som är likställda med tjänster mot ersättning enligt artikel 26 i mervärdesskattedirektivet, vara relevanta.

- 25 Även mervärdesskattekommittén förefaller i princip betrakta tillhandahållandet av tjänstebil till de anställda som en ”annan tjänst” och förutsätta att det måste föreligga en ersättning för att det ska vara frågan om uthyrning av ett transportmedel, se nämnda riktlinjer från mervärdesskattekommittén, punkt 3 andra stycket och punkt 1 sista stycket.
- 26 Mot denna bakgrund anser den hänskjutande domstolen även att mycket talar för att det endast kan anses föreligga en uthyrningstjänst i den mening som avses i artikel 56.2 i mervärdesskattedirektivet om det är frågan om en tjänst mot ersättning, vilket mot bakgrund av vad som angetts ovan inte kan anses vara fallet. Användningen av en tillgång som tillhör rörelsetillgångarna utan ersättning för de anställdas privata bruk kan således inte likställas med en uthyrningstjänst.
- 27 Vidare talar även följande aspekter mot att ett sådant tillhandahållande av tjänstebilar som ligger till grund i det aktuella målet ska anses utgöra en uthyrningstjänst i den mening som avses i artikel 56.2 i mervärdesskattedirektivet:
- 28 För att det ska vara frågan om en uthyrningstjänst krävs enligt EU-domstolens rättspraxis nämligen att samtliga egenskaper som kännetecknar en sådan transaktion är uppfyllda (dom av den 18 juli 2013, *Medicom och Maison Patrice Alard*, C-210/11 och C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, och dom av den 29 mars 2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Detta omfattar även att den som hyr ett föremål mot betalning av hyra erhåller rätt att ta saken i besittning för en överenskommen period och utesluter andra från nyttjandet. Om en del av mottagarens arbete anses utgöra ersättning, är det tveksamt hur ersättningen ska fastställas om den anställde blir sjuk, det vill säga om den aktuella arbetstagaren inte utför något arbete.
- 29 Tillhandahållandet av fordonen ägde inte rum inom ramen för ett hyresförhållande, utan följer arbetsrätten. Tillhandahållandet är enbart knutet till arbetstagarnas anställningsförhållande och utgör en ytterligare motprestation för arbetet (enligt Bundesfinanzhofs rättspraxis är detta även fallet om inga särskilda överenskommelser görs vid tillhandahållandet). Inte heller i målet vid den nationella domstolen tillhandahåller QM fordon till andra personer och i synnerhet omfattar bolagets verksamhetsområde inte kommersiell uthyrning av transportmedel. Tillhandahållandet av tjänstebil regleras i anställningsavtalet och motsvarar bolagets normala förmåner till sina anställda. Det föreligger inte något separat hyresavtal. Något särskilt avtalsförhållande föreligger således inte vid sidan av anställningsförhållandet. Detta framgår även av att tillhandahållandet av fordonet upphör när anställningsförhållandet tar slut. Någon fortsättning därutöver föreskrivs inte.