

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

Maciej Szpunar

av den 17 september 2020(1)

Mål C-288/19

QM

mot

Finanzamt Saarbrücken

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht des Saarlandes (Skattedomstolen i Saarland, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatter – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 c – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Artikel 45 – Platsen för tillhandahållande av tjänster – Artikel 56 – Platsen för tillhandahållande av uthyrning av transportmedel – Tillhandahållande av tjänstebil till anställda”

Inledning

1. Ska tillhandahållande av fordon av den beskattningsbara personen som ingår i dennes rörelsetillgångar för personalens privata bruk vara föremål för mervärdesskatt? Vilka eventuella villkor gäller för en sådan beskattning och utgör en sådan transaktion uthyrning av transportmedel? EU-domstolen kommer att få tillfälle att besvara dessa frågor i förevarande mål, samtidigt som den preciserar sin praxis avseende såväl beskattningsbara personers tillhandahållande av tillgångar i deras rörelser och tillhandahållande av tjänster för privat bruk och definitionen av uthyrningstjänster mot bakgrund av denna praxis.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2. I artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,(2) i dess lydelse enligt direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008(3) (nedan kallat direktiv 2006/112), föreskrivs följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

..."

3. I artikel 26.1 i ovannämnda direktiv föreskrivs följande:

"1. Följande transaktioner skall likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning:

a) Användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om avdragsrätt förelegat helt eller delvis för mervärdesskatten på dessa varor.

b) Tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål."

4. I artikel 45 första stycket i detta direktiv anges följande:

"Platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. ..."

5. Artikel 56.2 och 56.3 i direktiv 2006/112, i den lydelse som är tillämplig från och med den 1 januari 2013,(4) har följande lydelse:

"2. Platsen för tillhandahållande av uthyrning, utom korttidsuthyrning, av transportmedel till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där kunden är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.

...

3. I punkterna 1 och 2 avses med *korttidsuthyrning* att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst 30 dagar och, när det gäller fartyg, högst nittio dagar."

Tysk rätt

6. Direktiv 2006/112 införlivades med tysk rätt genom bestämmelserna i Umsatzsteuergesetz (lagen om mervärdesskatt, nedan kallad UStG). I 3a § i denna lag fastställs allmänna bestämmelser om fastställande av platsen för skattepliktiga transaktioner. Med avvikelse från dessa bestämmelser ska, enligt 3f § i nämnda lag, platsen för tillhandahållande av tjänster utan ersättning av en beskattningsbar person för andra ändamål än rörelsen eller personalens privata bruk anses vara den plats där den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet bedrivs.

De faktiska omständigheterna, förfarandet och tolkningsfrågan

7. QM är en investeringsfondförvaltare med säte i Luxemburg. Bolaget tillhandahöll bland annat två arbetstagare som var bosatta i Tyskland tjänstebilar. De kunde använda dessa fordon för såväl yrkesmässiga som privata ändamål.

8. För en av de anställda tillhandahölls fordonet utan ersättning, medan den andre anställde

stod för kostnaderna, som drogs av från lönen, på 5 688 EUR per år.

9. QM utför först och främst transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt och redovisar mervärdesskatt i Luxemburg enligt det förenklade systemet. Detta system gör det inte heller möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som erlagts för varor och tjänster som förvärvats i tidigare led. QM hade i synnerhet inte utövat rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt för de två fordon som är föremål för prövning i det nationella målet.

10. I november 2014 registrerade sig QM för mervärdesskatt i Tyskland och lämnade in skattedeklarationer för åren 2013 och 2014, i vilka QM redovisade tillhandahållandet av nämnda fordon. På grundval av dessa deklarationer fattade Finanzamt Saarbrücken (skattemyndigheten i Saarbrücken, Tyskland) beskattningsbeslut. I juli 2015 överklagade QM emellertid dessa beslut. Den 2 maj 2016 avslogs överklagandet.

11. QM överklagade den 2 juni 2016 detta avgörande till den hänskjutande domstolen. Bolaget har hävdat att nämnda tillhandahållande av fordon inte är skattepliktigt, eftersom det inte rör sig om ett tillhandahållande mot ersättning, i vart fall inte i full utsträckning, och inte utgör uthyrning av ett transportmedel i den mening som avses i artikel 56 i direktiv 2006/112.

12. Mot denna bakgrund har Finanzgericht des Saarlandes (Skattedomstolen i Saarland, Tyskland) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

"Ska artikel 56.2 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att "tillhandahållande av uthyrning av transportmedel till en icke beskattningsbar person" även ska anses omfatta när fordon som hänförs till en beskattningsbar persons rörelsetillgångar (tjänstebil) tillhandahålls dennes anställda, om de inte utger någon ersättning utöver 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?"

13. Begäran om förhandsavgörande inkom till EU-domstolen den 9 april 2019. QM, den tyska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Eftersom planerad förhandling ställdes in på grund av Covid-19-pandemin besvarade parterna domstolens kompletterande frågor skriftligen.

Bedömning

Inledande anmärkningar

14. Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida uttrycket "tillhandahållande av uthyrning av transportmedel till en icke beskattningsbar person" i artikel 56.2 i direktiv 2006/112 omfattar tillhandahållande av fordon av den beskattningsbara personens utan ersättning till dennes anställda för såväl yrkesmässiga som privata ändamål.

15. Såsom framgår av uppgifterna i beslutet om hänskjutande avser tvisten i det nationella målet två fall. I det ena fallet tillhandahålls fordonet faktiskt utan ersättning, medan i det andra fallet står den anställda däremot för en kostnad om 5 688 EUR per år, vilken dras av från lönen. Tolkningsfrågans lydelse tycks endast avse det första fallet, men jag anser att det för att ge den hänskjutande domstolen ett utförligt och användbart svar krävs en bedömning av båda fallen. Detta gäller i än högre grad då EU-domstolens praxis avseende dels användning av en beskattningsbar persons rörelsetillgångar för andra ändamål än dess verksamhet, dels definitionen av begreppet hyresavtal, kan leda till olika bedömningar.

Tillhandahållande av fordon till den anställda utan ersättning

16. I princip ska transaktioner som sker mot ersättning vara föremål för mervärdesskatt. Denna ersättning kan i detta sammanhang ha karaktären av ersättning i form av pengar eller en annan motprestation.(5) Vad gäller förhållandet mellan den beskattningsbara personen och dennes personal innehåller EU-domstolens praxis ett antal indicier som gör det möjligt att avgöra huruvida ett tillhandahållande till en arbetstagare har karaktären av ersättning.

17. I motsats till vad den tyska regeringen har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande, framgår det tämligen klart av denna rättspraxis att en transaktion mot ersättning i förhållandet mellan en beskattningsbar person och dennes anställda endast äger rum när den anställda betalar för varan eller tjänsten, när vederbörande avstår från en del av sin lön eller om en del av dennes arbete kan anses utgöra motprestation för en vara eller tjänst som har erhållits av arbetsgivaren.(6) Det saknar härvid betydelse att arbetsgivarens tillhandahållanden av varor eller tjänster till arbetstagaren enligt nationell rätt ska anses utgöra en del av arbetstagarens inkomst vid inkomstbeskattningen.(7)

18. En liknande standpunkt intogs av mervärdesskattekommittén i de riktlinjer som antogs vid det 101:e mötet den 20 oktober 2014, handling H.(8) Även om dessa riktlinjer inte är bindande, bekräftar de emellertid en sådan tolkning av domstolens ovannämnda praxis.

19. Såsom framgår av uppgifterna i beslutet om hänskjutande och av tolkningsfrågans ordalydelse är, enligt den hänskjutande domstolen, inget av de ovannämnda villkor som gör det möjligt att slå fast att det är fråga om en transaktion mot ersättning uppfyllt, i vart fall när det gäller en av QM:s anställda.

20. Den tyska regeringens påstående att den anställdes lön "ska anses" minska med ett värde som motsvarar den förmån som erhålls till följd av att arbetsgivaren tillhandahåller fordonet, kan således inte godtas.

21. Enligt EU-domstolens praxis ska vederlag för ett tillhandahållande mot ersättning endast anses utgöra vederlag om det faktiskt mottas av den beskattningsbara personen, varvid det måste föreligga ett direkt samband mellan detta tillhandahållande och det vederlag som mottas.(9) Den domstol som handlägger målet måste således i det konkreta fallet fastställa att det föreligger ett sådant samband mellan det arbete som arbetstagaren utför och den konstaterade förmånen från arbetsgivaren. Däremot kan det här inte vara fråga om något "erkännande" eller antagande.(10)

22. Mot bakgrund av det ovan anförda kan konstateras att det i ett sådant fall som det som beskrivs i tolkningsfrågan inte är fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

23. Den tyska regeringen har däremot framfört det kompletterande argumentet att det i förevarande fall saknar betydelse huruvida tillhandahållandet av fordonet till den anställda sker mot ersättning eller utan ersättning, eftersom artikel 26.1 b i direktiv 2006/112 ska tillämpas här. I denna bestämmelse föreskrivs att även tillhandahållande av tjänster mot ersättning ska anses omfatta bland annat tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för personalens privata bruk. Eftersom tillhandahållandet av ett fordon i ett sådant fall som det som är i fråga i det nationella målet otvivelaktigt utgör en tjänst,(11) ska det enligt denna regering vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 26.1 b i samma direktiv. Denna tjänst ska härvid betraktas som annan uthyrning av transportmedel än korttidsuthyrning. I enlighet med artikel 56.2 i detta direktiv är platsen för tillhandahållandet av tjänsten den plats där mottagaren av tjänsten har hemvist.

Detta argument kräver ytterligare överväganden.

24. Enligt artikel 26.1 i direktiv 2006/112 ska två transaktionskategorier anses utgöra tillhandahållande av tjänster mot ersättning. För det första användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk, eller sådan användning för andra ändamål än den beskattningsbara personens egen rörelse. Detta gäller dock endast när den mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varorna har medfört avdragsrätt (punkt a). För det andra tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för vederbörandes eget eller personalens privata bruk eller annat ändamål än den beskattningsbara personens rörelse (punkt b). I det andra fallet saknar det betydelse huruvida den skatt som erlagts för förvärv av varor eller tjänster som används för tillhandahållande av tjänster utan ersättning för den beskattningsbara personens eller dennes personals privata bruk var avdragsgill eller ej.

25. Den tyska regeringen har, utan att närmare gå in på frågan, medgett att artikel 26.1 b i direktiv 2006/112 är tillämplig när den beskattningsbara personen tillhandahåller den anställde ett fordon utan kostnad. Den tyska regeringen har nämligen utgått från att ett sådant tillhandahållande utgör uthyrning av transportmedel i den mening som avses i artikel 56.2 i direktivet, vars plats för tillhandahållande (och beskattning) är den plats där tjänstemottagaren är bosatt. Om denna tjänst tillhandahålls utan ersättning anser den tyska regeringen att nämnda artikel 26.1 b i direktiv 2006/112, enligt dess ordalydelse som är avskild från sammanhanget, ska tillämpas.

26. Det vore emellertid att börja i fel ände. I detta resonemang, där man utgår från en premiss som på sin höjd skulle kunna vara resultatet av denna, bortser man nämligen helt från förekomsten av artikel 26.1 a i direktiv 2006/112 och frågan om vilken av de båda bestämmelserna i denna artikel (punkt a eller punkt b) som ska tillämpas i ett fall där en beskattningsbar person tillhandahåller sin anställde ett fordon utan ersättning.

27. Denna fråga har inte avgjorts entydigt i direktiv 2006/112. Dessa bestämmelserns ordalydelse skulle kunna ge intryck av att deras tillämpningsområden överlappar varandra. Om det således inte är möjligt att med stöd av artikel 26.1 a i nämnda direktiv beskatta användningen av varor för den beskattningsbara personens egna eller personalens privata bruk, särskilt när dessa varor inte har gett rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, kan användningen alltid kvalificeras som en tjänst och beskattas i enlighet med artikel 26.1 b i detta direktiv.

28. En sådan tolkning skulle enligt min mening emellertid vara oförenlig med syftet med denna lagstiftning och med principen om skatteneutralitet. Den skulle i princip även innebära att ändamålet med bestämmelserna i artikel 26.1 a gick förlorat.

29. Även om EU-domstolen i sin rättspraxis inte har uttalat sig om avgränsningen av respektive tillämpningsområde för de båda bestämmelserna,(12) har den uttalat sig om bestämmelsernas syfte och funktion.

30. EU-domstolen har emellertid med avseende på artikel 6.2 direktiv 77/388/EEG,(13) som i huvudsak har samma lydelse som artikel 26.1 i direktiv 2006/112, slagit fast att syftet med det direktivet är att säkerställa att beskattningsbara personer och konsumenter behandlas lika. Det handlar här om att undvika utebliven beskattning med avseende på de varor som ingår i bolagets tillgångar som används för privat bruk och tjänster som tillhandahålls utan ersättning för privat bruk.(14)

31. Vad särskilt gäller artikel 6.2 a i direktiv 77/388 (nu artikel 26.1 a i direktiv 2006/112) har EU-domstolen slagit fast att eftersom syftet med bestämmelsen är att förhindra att varor som ingår i den beskattningsbara personens rörelsetillgångar och som används för privat bruk inte beskattas,

krävs det enligt denna bestämmelse att en sådan användning ska anses utgöra en tjänst mot ersättning och att den ska beskattas endast om den beskattningsbara personen har utövat sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärvet av denna vara. Att beskatta användningen av en vara för privat bruk som visserligen ingår i den beskattningsbara personens rörelsetillgångar, men som inte har gett den beskattningsbara personen rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärvet skulle däremot utgöra en dubbelbeskattning som strider mot principen om skatteneutralitet⁽¹⁵⁾ Det saknar i detta avseende betydelse av vilken anledning den beskattningsbara personen inte har kunnat utöva sin rätt till avdrag för den mervärdesskatt som belastar ingående förvärv av varan.⁽¹⁶⁾

32. Även en beskattningsbar person som, i likhet med QM, uteslutande bedriver en verksamhet som är undantagen från skatteplikt och inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärv av varor och tjänster för denna verksamhet, befinner sig i en sådan situation. I mervärdesskatterättsligt hänseende befinner sig en sådan beskattningsbar person i en situation som är jämförbar med konsumentens, det vill säga att vederbörande bär kostnaden för ingående mervärdesskatt i föregående omsättningsled.

33. Följaktligen innebär tillämpningen av artikel 26.1 b i direktiv 2006/112, i en sådan situation där en sådan beskattningsbar person utan ersättning använder varor som ingår i dess rörelsetillgångar för privat bruk, ett kringgående av begränsningen i punkt a i samma bestämmelse, enligt vilken endast användningen för privat bruk av varor med avseende på vilka den beskattningsbara personen har utövat sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ska anses utgöra en skattepliktig tjänst. Detta innebär en dubbelbeskattning av dessa varor och därmed även ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet.

34. Detta är inte heller förenligt med syftet med artikel 26.1 i direktiv 2006/112 som enligt EU-domstolens ovannämnda praxis är att undvika att varor och tjänster som är avsedda för privata ändamål inte beskattas samt att säkerställa likabehandling av konsumenter och beskattningsbara personer. När den beskattningsbara personen inte har utnyttjat sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärvet av en vara, är och förblir förvärvet av denna vara skattepliktigt och den skattskyldiga personen själv befinner sig i samma situation som konsumenten i mervärdesskatterättsligt hänseende.

35. Jag anser följaktligen att artikel 26.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att punkt b i denna bestämmelse inte avser tjänster som består i att en beskattningsbar person för privat bruk eller för rörelsefrämmande ändamål tillhandahåller varor som ingår i den beskattningsbara personens rörelsetillgångar. När det gäller sådana tjänster är nämligen punkt a i samma bestämmelse tillämplig, enligt vilken ett sådant tillhandahållande ska anses utgöra en tjänst som tillhandahålls mot ersättning, men endast om den beskattningsbara personen har utnyttjat rätten att dra av den ingående mervärdesskatten vid förvärvet av denna vara.

36. Jag anser således, i motsats till vad den tyska regeringen har hävdat, att när en beskattningsbar person tillhandahåller en arbetstagare ett fordon som ingår i rörelsetillgångarna, för vilket arbetstagaren inte har några kostnader, och inte heller avstår från en del av lönen eller andra fördelar som den beskattningsbara personen ska tillhandahålla arbetstagaren, eller utför något ytterligare arbete som har ett direkt samband med tillhandahållandet av nämnda fordon, så kan detta tillhandahållande inte betraktas som ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning vare sig enligt artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, eller enligt artikel 26.1 b i samma direktiv. Frågan om tillämpningen av artikel 56.2 i detta direktiv saknar således föremål.

37. Jag föreslår således att tolkningsfrågan besvaras på så sätt att artikel 2.1 c och artikel 26.1 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det inte är fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i den mening som avses i dessa bestämmelser, när en beskattningsbar person

tillhandahåller ett fordon som ingår i dess rörelsetillgångar för dennes anställdes privata bruk, när den anställda inte betalar avgifter, inte avstår från en del av lönen eller andra fördelar som den anställda har rätt att erhålla från den beskattningsbara personen och inte heller tillhandahåller något ytterligare arbete med anledning av tillhandahållandet av nämnda fordon.

Tillhandahållande av fordon mot ersättning till en anställd

38. Som jag inledningsvis har nämnt rör det nationella målet, även om tolkningsfrågan uttryckligen endast avser det fall då ett fordon tillhandahålls en arbetstagare utan ersättning, två fall, varvid arbetstagaren i det andra fallet betalar en avgift för det fordon som tillhandahållits denne och denna avgift dras av från lönen. För att ett fullständigt svar ska kunna ges till den hänskjutande domstolen, måste enligt min mening även det andra fallet bedömas.

39. När den beskattningsbara personens anställda betalar avgifter för att den beskattningsbara personen tillhandahållit denne ett fordon för dennas privata bruk, rör det sig enligt min mening om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112. Det saknas således anledning här att åberopa artikel 26.1 a i detta direktiv. Sistnämnda bestämmelse avser enligt min mening de fall där varor som ingår i den beskattningsbara personens rörelsetillgångar tillhandahålls utan ersättning.

40. Detta har två konsekvenser. För det första är förbehållet i artikel 26.1 a i direktiv 2006/112, enligt vilket denna bestämmelse endast ska tillämpas på varor med avseende på vilka den beskattningsbara personen har utövat sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, inte tillämpligt. När en beskattningsbar person ställer en vara, till exempel ett fordon, som ingår i den beskattningsbara personens rörelsetillgångar, till den anställdes förfogande och detta sker inom ramen för ett anställningsförhållande, ska denne enligt min mening anses handla i egenskap av beskattningsbar person. En sådan transaktion är således i princip föremål för beskattning. Den beskattningsbara personen får däremot i princip samtidigt en rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats vid tidpunkten för anskaffandet av varan, och om den beskattningsbara personen, i likhet med QM, inte utövar någon verksamhet som är skattepliktig i den berörda medlemsstaten, har vederbörande rätt till återbetalning av denna.

41. För det andra ska beskattningsunderlaget i en sådan situation i princip anses vara det belopp som den beskattningsbara personen faktiskt har uppburit från den anställda för tillhandahållandet av varan och inte, såsom i praktiken är fallet, vid tillhandahållande utan ersättning, kostnaden för anskaffandet av varan.

42. Det ankommer självfallet på behöriga nationella myndigheter att avgöra huruvida arbetstagarens avgifter verkligen utgör betalning för tillhandahållandet av varan. Syftet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt är nämligen inte att beskatta alla finansiella flöden. Transaktioner som sker mot ersättning, det vill säga leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, ska vara föremål för mervärdesskatt. De finansiella flöden som hänför till dessa transaktioner utgör endast beskattningsunderlaget för nämnda transaktioner, och de anses återspegla deras värde. De måste emellertid ha karaktären av ömsesidiga och likvärdiga prestationer för att de transaktioner som dessa flöden hänför sig till ska kunna anses ske mot ersättning i den mening som avses i artikel 2 i direktiv 2006/112.(17)

43. I förevarande fall har QM, som svar på en fråga från EU-domstolen, angett att den berörde anställda står för en del av kostnaden för tillhandahållandet av fordonet till denne, eftersom kostnaden för dess förvärv (leasing) av QM överstiger det belopp som för detta ändamål anges i bolagets budget. Denna skillnad täcks således av den anställda. Enligt min mening uppkommer frågan huruvida det i ett sådant fall föreligger ett ömsesidigt utbyte av likvärdiga prestationer, och den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som

tillhandahålls tjänstemottagaren i den mening som avses i domstolens ovannämnda praxis. För att skingra dessa tvivel är det emellertid nödvändigt att undersöka rättsförhållandet mellan den beskattningsbara personen och den anställde, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra.

44. Om den hänskjutande domstolen kommer till slutsatsen att tillhandahållandet av det transportmedel som är i fråga i det nationella målet till den anställde har skett mot ersättning i den mening som avses i mervärdesskattebestämmelserna, uppkommer frågan om fastställandet av platsen för tillhandahållandet av en sådan tjänst. Eftersom en beskattningsbar persons anställda normalt sett inte är beskattningsbara personer, ska i princip artikel 45 i direktiv 2006/112 tillämpas, enligt vilken platsen för tillhandahållandet av tjänsterna ska vara den plats där den tjänsteleverantören är etablerad, bedriver sin verksamhet eller är bosatt. Om tillhandahållandet emellertid avser ett transportmedel, är det nödvändigt att besvara frågan huruvida ett sådant tillhandahållande kan anses utgöra en annan typ av uthyrning än kortvarig uthyrning i den mening som avses i artikel 56.2 i detta direktiv. I ett sådant fall är platsen för tillhandahållande av tjänsten nämligen den plats där arbetstagaren i egenskap av tjänstemottagare är bosatt.

45. Begreppet uthyrningstjänster definieras inte i direktiv 2006/112. Det hänvisas inte heller i detta avseende till medlemsstaternas nationella rätt, vilket innebär att detta begrepp ska tolkas som ett självständigt unionsrättsligt begrepp.

46. EU-domstolen har emellertid uttalat sig om betydelsen av detta begrepp. Även om denna rättspraxis är tillämplig på uthyrning av fast egendom i samband med det undantag från mervärdesskatteplikt som gäller för sådan verksamhet, anser jag att den även kan tillämpas på uthyrning av lös egendom, inbegripet fordon. De ramar som EU-domstolen har fastställt för begreppet "uthyrning" går nämligen inte utöver den vanliga betydelsen av detta ord i juridiskt språkbruk.

47. För att det ska kunna slås fast att en uthyrningstjänst föreligger krävs enligt denna rättspraxis att samtliga villkor för en sådan transaktion är uppfyllda, det vill säga att ägaren av hyresobjektet ger hyrestagaren, mot betalning av hyra och för en avtalad tid, rätt att använda hyresobjektet, varvid andra personer inte åtnjuter denna rätt.⁽¹⁸⁾ Det ska således prövas huruvida dessa villkor är uppfyllda när en beskattningsbar person mot ersättning tillhandahåller en anställd ett fordon för privat bruk som ingår i den beskattningsbara personen rörelsetillgångar.

48. Det ska inledningsvis påpekas att även om EU-domstolen i domen *Medicom och Maison Patrice Alard*⁽¹⁹⁾ nämner ägaren till hyresobjektet, avses därmed samtliga uthyrare. Den omständigheten att QM inte är ägare utan leasingtagare av det fordon som är aktuellt i det nationella målet utgör således inte hinder för att betrakta QM:s tillhandahållande av fordonet som ett hyresavtal.

49. För det fall det är fråga om tillhandahållande av ett fordon mot ersättning, ska villkoret om att hyra ska erläggas enligt min mening i princip anses vara uppfyllt.

50. Vad gäller hyrestiden anser jag inte att denna tid ska anges med ett konkret datum eller ett visst antal tidsenheter (dagar, månader eller år). Hyrestiden kan även bestämmas genom en viss händelse eller ett villkor, till exempel längden på den anställdes anställningsförhållande eller löptiden för ett fordonleasingsavtal som ingåtts av den beskattningsbara personen.⁽²⁰⁾ Det är dessutom inte allmänt vedertaget i medlemsstaternas rättstraditioner att hyresavtalet ska ingås för en bestämd tid. Det kan även gälla på obestämd tid,⁽²¹⁾ med möjlighet för parterna att säga upp det, exempelvis om anställningsförhållandet upphör.

51. Sådana metoder för fastställande av hyrestiden uppfyller enligt min mening även villkoret

om "överenskommen tid". Detta villkor syftar nämligen endast till att skilja mellan uthyrning och överlåtelse av äganderätten eller andra liknande sakrätter. Ur mervärdesskattesynpunkt syftar detta villkor till att skilja mellan tillhandahållande av tjänster och leverans av varor.

52. Jag anser således inte, i motsats till vad QM har gjort gällande i sitt yttrande, att den omständigheten att tillhandahållandet av ett fordon till den anställde begränsas i tid av anställningsförhållandets varaktighet utgör hinder för att betrakta detta tillhandahållande som en uthyrningstjänst.

53. Av betydelse är naturligtvis huruvida den tid som parterna avser att fordonet ska användas inte överstiger 30 dagar, eftersom detta utgör en förutsättning för tillämpningen av artikel 56 punkterna 1 och 2 i direktiv 2006/112, och därmed platsen för en eventuell beskattning av transaktionen. Ett avtal som ingåtts på obestämd tid ska härvid enligt min mening anses ha ingåtts för en längre tid än 30 dagar.

54. Vad slutligen gäller villkoret om nyttjanderätt varvid andra personer inte åtnjuter sådan rätt, rör det sig om en egenskap som normalt sett sammanhänger med äganderätt och vissa andra sakrätter. Den följer av sakrättens allmängiltiga verkan (*erga omnes*).

55. EU-domstolen fann för första gången i domen av den 4 oktober 2001, "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506), att detta villkor utgjorde ett nödvändigt kännetecken för en uthyrning i den mening som avses i mervärdesskattebestämmelserna. I det målet var frågan huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt för "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i artikel 13 B första stycket b i direktiv 77/388(22) omfattade nyttjanderätt (*usus fructus*) till fast egendom. Frågan ställdes i samband med förhindrande av missbruk i form av ett konstlat införande av en sådan rätt i syfte att erhålla en oberättigad rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på leverans av den fasta egendomen.(23)

56. Det var under dessa omständigheter som generaladvokat Jacobs konstaterade att ett hyresavtal bland annat kännetecknas av att hyrestagaren får rätt att nyttja hyresobjektet som om denne var ägare till det och att utesluta eller ta emot (det rör sig om fast egendom) andra personer där.(24) Generaladvokat Jacobs tycks härvid emellertid ha inspirerats av betydelsen av begreppet *leasing*, som även används i nämnda bestämmelse i direktivet, vilken i anglosaxisk rätt även skulle kunna avse rättigheter som liknar begränsade sakrätter i civilrättsliga system.(25)

57. I domen i ovannämnda mål formulerade sig EU-domstolen något annorlunda genom att slå fast att det grundläggande kännetecknet för den transaktion som består i upprättandet av en sakrätt som ger nyttjanderätt till fast egendom, *som denna transaktion har gemensamt med uthyrningsavtal*, är att den som berörs erhåller rätten att för en avtalad tidsperiod och mot ersättning såsom ägare använda en fastighet, och att *denna rätt inte kan åtnjutas av någon annan*.(26)

58. Detta visar, för det första, att EU-domstolen på så sätt har karaktäriserat en sakrätt som består i nyttjanderätt genom att endast nämna att hyresavtal kännetecknas av liknande särdrag. För det andra avser uteslutandet av andra personer enligt EU-domstolen rätten att såsom ägare nyttja egendom och inte all annan verksamhet som rör föremålet för nyttjanderätten (och, i förekommande fall, uthyrning).

59. Det är först i senare domar som EU-domstolen tillämpat detta villkor direkt på hyresavtal i den mening som avses i mervärdesskattebestämmelserna, samtidigt som den betydligt förenklade formuleringen i domen i målet "Goed Wonen". Enligt denna nya formulering består uthyrning av fast egendom, i den mening som avses i bestämmelserna om undantag från mervärdesskatteplikt, i huvudsak i att ägaren till den fasta egendomen, mot betalning av hyra och avtalad tid, upplåter

rätten att nyttja egendomen, med uteslutande av andra personer.(27)

60. Jag tror dock inte att EU-domstolen på så sätt har velat ställa särskilt höga krav på ett hyresavtal i den mening som avses i mervärdesskattebestämmelserna. Dessa krav går inte utöver den rätt som hyrestagaren normalt tillerkänns genom den typen av avtal att nyttja hyresobjektet och att skydda sig mot intrång i denna rättighet (och utövandet av denna) av obehöriga tredje män. Detta utesluter däremot inte de rättigheter som ägaren av hyresobjektet (eller, mer allmänt, hyresvärden) har enligt lag eller enligt ett avtal som ingåtts mellan parterna. Detta utesluter inte heller att hyresgästen kan ha vissa skyldigheter som hänger samman med hyresobjektet som åligger denne på en annan grund, till exempel på grund av ett anställningsförhållande mellan hyresgästen och hyresvärden.

61. Även om jag, som jag redan har påpekat, är benägen att anse att ovannämnda rättspraxis även kan tillämpas på tolkningen av begreppet "uthyrning av transportmedel" i den mening som avses i artikel 56 i direktiv 2006/112, delar jag inte QM:s påstående att de kriterier som följer av denna rättspraxis, särskilt kriteriet utnyttjande av hyresobjektet med uteslutande av andra personer, utesluter att det kan anses föreligga ett hyresavtal när ett fordon tillhandahålls en arbetstagares i ett sådant fall som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen.

62. Bolaget har nämligen hävdatt att eftersom fordonet även tillhandahålls för yrkesmässiga ändamål, använder arbetstagaren inte fordonet med uteslutande av andra personer, eftersom det förhållandet att *arbetstagaren* använder fordonet *för yrkesmässiga ändamål* (implicit: i arbetsgivarens intresse) egentligen betyder att det används *av arbetsgivaren*.

63. Denna uppfattning kan inte godtas. Den omständigheten att möjligheten att använda fordonet underlättar för arbetstagaren att fullgöra sina skyldigheter i tjänsten och att detta bland annat var arbetsgivarens syfte när denne tillhandahöll arbetstagaren fordonet, påverkar inte det faktum att arbetstagaren, inom ramen för det avtal som ingåtts med arbetsgivaren, exklusivt förfogar över det konkreta fordonet. På motsvarande sätt medför inte det faktum att arbetsgivaren kan ge arbetstagaren instruktioner vars fullgörande kräver att det fordon som ställts till dennes förfogande används någon annan bedömning.(28) Det skulle kunna förhålla sig på samma sätt om arbetstagaren varit ägare till fordonet. Det skulle däremot förhålla sig annorlunda om arbetsgivaren förfogade över en fordonsflotta som de anställda skulle kunna använda vid behov (förutsatt att de har tillgång till dessa fordon), men ingen av dem permanent skulle vara tilldelad en bestämd arbetstagare.

64. På samma sätt saknar det betydelse för bedömningen av huruvida det föreligger en uthyrning i den mening som avses i artikel 56 i direktiv 2006/112 att den beskattningsbara personen ställer ett fordon till arbetstagarens förfogande enligt ett anställningsavtal och inte på grundval av ett separat civilrättsligt anställningsavtal. I mervärdesskattesystem definieras transaktionen nämligen utifrån transaktionens funktion och inte utifrån den definition som följer av dess rättsliga form. Om transaktionen således uppfyller de funktionella kriterierna för uthyrning av ett transportmedel, saknar det betydelse vilket slags avtal som har ingåtts.(29)

65. Mot bakgrund av ovanstående anser jag att det rör sig om uthyrning av ett transportmedel i den mening som avses i artikel 56.2 i direktiv 2006/112 när en beskattningsbar person mot ersättning tillhandahåller ett fordon som ingår i dennes rörelsetillgångar för den anställdes privata bruk under längre tid än 30 dagar.

66. Denna bedömning är även förenlig med syftet med direktiv 2008/8, nämligen att beskattning sker på den plats där konsumtionen faktiskt sker.(30) När det gäller transportmedel som en beskattningsbar person tillhandahåller sina anställda för privat bruk ska nämligen platsen där tjänsten faktiskt konsumeras anses vara den plats där dessa anställda är bosatta.

67. Jag föreslår således att svaret på tolkningsfrågan kompletteras med att för det fall den hänskjutande domstolen konstaterar att en beskattningsbar persons tillhandahållande av ett fordon som ingår i dess rörelsetillgångar för den anställdes privata bruk under längre tid än 30 dagar sker mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 och i praxis avseende denna bestämmelse, ska artikel 56.2 i detta direktiv tolkas så, att uttrycket "uthyrning, utom korttidsuthyrning, av transportmedel" omfattar ett sådant tillhandahållande.

Förslag till avgörande

68. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att EU-domstolen besvarar den tolkningsfråga som Finanzgericht des Saarlandes (Skattedomstolen i Saarland, Tyskland) har ställt på följande sätt:

1) Artikel 2.1 c och artikel 26.1 1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, ska tolkas så, att det inte är fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i den mening som avses i dessa bestämmelser, när en beskattningsbar person tillhandahåller ett fordon som ingår i dess rörelsetillgångar för den anställdes privata bruk, när den anställda inte betalar avgifter, inte avstår från en del av lönen eller andra fördelar som den anställda har rätt att erhålla från den beskattningsbara personen och inte heller tillhandahåller något ytterligare arbete med anledning av tillhandahållandet av nämnda fordon.

2) För det fall den hänskjutande domstolen konstaterar att en beskattningsbar persons tillhandahållande av ett fordon som ingår i dess rörelsetillgångar för den anställdes privata bruk under längre tid än 30 dagar sker mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 och i praxis avseende denna bestämmelse, ska artikel 56.2 i detta direktiv tolkas så, att uttrycket "uthyrning, utom korttidsuthyrning, av transportmedel" omfattar ett sådant tillhandahållande.

1 Originalspråk: polska

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 EUT L 44, 2008, s. 11.

4 Se artikel 4 i direktiv 2008/8.

5 Se, bland annat, dom av den 10 januari 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, punkterna 35 och 36).

6 Se, bland annat, dom av den 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punkterna 15-17); dom av den 29 juli 2010, Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, punkterna 29-31) och dom av den 18 juli 2013, Medicom och Maison Patrice Alard (C-210/11 och C-211/11, EU:C:2013:479, punkt 30).

7 Dom av den 18 juli 2013, Medicom och Maison Patrice Alard (C-210/11 och C-211/11, EU:C:2013:479, punkt 28).

- 8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV, handlingen finns tillgänglig på kommissionens webbplats.
- 9 Dom av den 10 januari 2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12, punkt 31).
- 10 Se dom av den 18 juli 2013, Medicom och Maison Patrice Alard (C?210/11 och C?211/11, EU:C:2013:479, punkt 30).
- 11 Enligt artikel 24.1 i direktiv 2006/112 är tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor.
- 12 Man skulle till och med kunna få intrycket att domstolen avsiktligt har underlåtit att pröva frågan (se dom av den 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punkt 20).
- 13 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). Direktivet upphävdes och ersattes genom direktiv 2006/112.
- 14 Dom av den 16 oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, punkt 25).
- 15 Dom av den 25 maj 1993, Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203, punkterna 8 och 9).
- 16 Så kan exempelvis vara fallet när personen har förvärvat varan från en icke beskattningsbar person (se dom av den 27 juni 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, punkt 9).
- 17 Se, för ett motsvarande synsätt, dom av den 10 januari 2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 18 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, Medicom och Maison Patrice Alard (C-210/11 och C-211/11, EU:C:2013:479, punkt 26).
- 19 Dom av den 18 juli 2013, Medicom och Maison Patrice Alard (C-210/11 och C-211/11, EU:C:2013:479).
- 20 Liknande lösningar återfinns även på andra områden än anställningsförhållanden; till exempel är det allmän praxis att hyra en dekoder för den tid som gäller för ett avtal om tillhandahållande av tv-signaler via kabel eller satellit.
- 21 Se exempelvis artikel 659 i Kodeks Cywilny (polska civillagen).
- 22 För närvarande återfinns denna regel i artikel 135.1 led I i direktiv 2006/112.
- 23 Se dom av den 4 oktober 2001 "Goed Wonen" (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 31).
- 24 Generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i målet "Goed Wonen" (C?326/99, EU:C:2001:115, punkterna 79 och 84).
- 25 Se generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i målet "Goed Wonen" (C?326/99, EU:C:2001:115, punkterna 60 och 74).
- 26 Dom av den 4 oktober 2001, "Goed Wonen" (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 55).
- 27 Se dom av den 9 oktober 2001, Mirror Group (C?409/98, EU:C:2001:524, punkt 31), dom av den 8 maj 2003, Seeling (C?269/00, EU:C:2003:254, punkt 49) och slutligen dom av den 18 juli

2013, *Medicom och Maison Patrice Alard* (C-210/11 och C-211/11, EU:C:2013:479, punkt 26).

28 På motsvarande sätt innebär inte den omständigheten att arbetstagaren på senare tid ofta (under våren 2020) varit skyldig att arbeta på distans från bostaden något intrång i arbetstagarens rätt till fast egendom som utgör dennes bostad.

29 Se, analogt, när det gäller skillnader mellan nyttjanderätt och uthyrning av fast egendom, dom av den 4 oktober 2001, "*Goed Wonen*" (C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 58).

30 Skäl 3 i direktiv 2008/8.