



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 17. september 2020¹.

Sag C-288/19

**QM
mod
Finanzamt Saarbrücken**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht des Saarlandes (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Saarland, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c) – levering af ydelser eller varer mod vederlag – artikel 45 – leveringssted for tjenesteydelser – artikel 56 – leveringssted for udlejning af transportmidler – vederlagsfri tilrådighedsstillelse af firmabiler til arbejdstagere«

Indledning

1. Skal en afgiftspligtig persons tilrådighedsstillelse af et køretøj, der ejes af den pågældendes virksomhed, til en medarbejder til dennes private brug pålægges en merværdiafgift (herefter »moms«)? Hvad er betingelserne for pålæggelse af en sådan afgift, og udgør denne transaktion udlejning af et transportmiddel? Domstolen har således i den foreliggende sag lejlighed til at besvare disse spørgsmål samt præcisere sin retspraksis vedrørende både afgiftspligtige personers tilrådighedsstillelse af deres virksomheds aktiver og levering af ydelser til privat brug, og definitionen af en udlejningsydelse set i lyset af denne praksis.

Retsgrundlag

EU-lovgivningen

2. Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem², som ændret ved direktiv 2008/8/EU af 12. februar 2008³ (herefter »direktiv 2006/112«), bestemmer:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

1 – Originalsprog: polsk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

3 – EUT 2008, L 44, s. 11.

- c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

3. Nævnte direktivs artikel 26, stk. 1, bestemmer:

»1. Følgende transaktioner sidestilles med levering af ydelser mod vederlag:

- a) anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen
- b) vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige person foretages til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.«

4. Artikel 45, første led, i dette direktiv bestemmer:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person forstås det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. [...]«

5. Endelig bestemmer artikel 56, stk. 2 og 3, i direktiv 2006/112 i den affattelse, der har været gældende siden den 1. januar 2013⁴:

»2. Leveringsstedet for anden udlejning af et transportmiddel til en ikke-afgiftspligtig person end korttidsudlejning er det sted, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

[...]

3. Med henblik på stk. 1 og 2 forstås ved »korttidsudlejning«, at transportmidlet besiddes eller anvendes i en sammenhængende periode på højst 30 dage og, hvor der er tale om fartøjer, en sammenhængende periode på højst 90 dage.«

Tysk ret

6. Direktiv 2006/112 er gennemført i tysk ret i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »momsloven«). Denne lovs § 3a indeholder de almindelige principper til fastlæggelse af stedet for levering af afgiftspligtige ydelser. Som en undtagelse til denne bestemmelse fulgte det af § 3f i denne lov i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen, at den afgiftspligtige persons faste forretningssted anses for stedet for levering af vederlagsfrie ydelser, som den afgiftspligtige person udfører til hans virksomheds uvedkommende formål eller til hans personales private brug.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og det præjudicielle spørgsmål

7. QM er et administrationsselskab for investeringsfonde med hjemsted i Luxembourg. Selskabet stillede sine firmabiler til rådighed for bl.a. to af sine ansatte, bosat i Tyskland. De kunne benytte disse køretøjer til både erhvervs-mæssige og private formål.

⁴ – Jf. artikel 4 i direktiv 2008/8.

8. Til den ene medarbejder blev køretøjet stillet vederlagsfrit til rådighed, mens den anden bar en udgift på 5 688 EUR årligt, der blev fratrukket hans løn.

9. QM udfører primært transaktioner, der er fritaget for moms, og betaler den i Luxembourg i et forenklet system. Dette system tillader ikke fradrag for indgående moms på varer og tjenester, der er købt i et tidligere handelsled. QM udøvede navnlig ikke retten til at fradrage indgående afgift for de to køretøjer, der er genstand i hovedsagen.

10. I november 2014 blev QM momsregistreret i Tyskland og udarbejdede sine momsangivelser for 2013 og 2014, hvor tilrådighedsstillelsen af de nævnte køretøjer blev anført. På grundlag af disse momsangivelser har Finanzamt Saarbrücken (skattemyndigheden i Saarbrücken, Tyskland) truffet afgørelser om pålæggelse af afgift. I juli 2015 indklagede QM imidlertid disse afgørelser. Denne klage blev afslået den 2. maj 2016.

11. Den 2. juni 2016 anlagde QM en sag til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret. Selskabet har gjort gældende, at den nævnte tilrådighedsstillelse af køretøjer ikke er afgiftspligtig, da det ikke er en tjenesteydelse, der svares et vederlag for, og under alle omstændigheder ikke i fuldt omfang, og at det ikke er et transportmiddel som omhandlet i artikel 56 i direktiv 2006/112.

12. Under disse omstændigheder har Finanzgericht des Saarlandes (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Saarland, Tyskland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 56, stk. 2, [i direktiv 2006/112] 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 erlægges 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?«

13. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev indgivet til Domstolen den 9. april 2019. Der er indgivet skriftlige indlæg af QM, den tyske regering og Europa-Kommissionen. På grund af aflysningen af retsmødet på grund af Covid-19-pandemien har parterne besvaret Domstolens yderligere spørgsmål skriftligt.

Bedømmelse

Indledende betragtninger

14. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om begrebet »udlejning af et transportmiddel til en ikke-afgiftspligtig person« i artikel 56, stk. 2, i direktiv 2006/112 også omfatter en afgiftspligtig persons vederlagsfrie tilrådighedsstillelse af et køretøj til den pågældendes personale med henblik på privat såvel som erhvervsmæssigt brug.

15. Som det fremgår af de oplysninger, der fremgår af forelæggelsesafgørelsen, vedrører tvisten i hovedsagen to situationer. I den ene situation stilles køretøjet til rådighed vederlagsfrit, mens der i den anden pålægges medarbejderen en omkostning på 5 688 EUR om året, som fratrækkes hans løn. Efter formuleringen af det præjudicielle spørgsmål at dømme omfatter det kun den første situation, men jeg mener, at der for at give en fuldstændig og nyttig besvarelse af det af den forelæggende ret

forelagte spørgsmål er nødvendigt at vurdere begge tilfælde. Dette så meget desto mere, som Domstolens praksis vedrørende på den ene side anvendelsen af aktiver, der er en del af en afgiftspligtig persons virksomhed, og på den anden side definitionen af en udlejning kan føre til forskellige vurderinger.

Vederlagsfri tilrådighedsstillelse af et køretøj til en ansat

16. Principielt opkræves der moms af transaktioner, der foretages mod vederlag. Dette vederlag kan erlægges i rede penge eller ved en anden modydelse⁵. For så vidt angår forholdet mellem en afgiftspligtig person og den pågældendes ansatte er der en række retningslinjer i Domstolens praksis, der gør det muligt at fastslå, om ydelser til ansatte skal anses for vederlag.

17. I modsætning til, hvad den tyske regering har anført i sit skriftlige indlæg, fremgår det ganske klart af denne retspraksis, at der i et forhold mellem en afgiftspligtig person og dennes ansatte kun er tale om ydelser mod vederlag, hvis den ansatte erlægger betaling for en vare eller tjenesteydelse, når den pågældende får nedsat en del af sin løn, eller når en bestemt del af vedkommendes arbejdsydelse kan betragtes som et vederlag for en vare eller tjenesteydelse, der er modtaget fra arbejdsgiveren⁶. Det er uden betydning, at den ydelse, som arbejdsgiveren yder arbejdstageren, i henhold til national ret betragtes som en del af sidstnævntes indkomst med henblik på indkomstbeskatning⁷.

18. En lignende holdning blev indtaget af Momsudvalget i dets retningslinjer vedtaget på det 101. møde den 20. oktober 2014, dokument H⁸. Selv om disse retningslinjer ikke er bindende, bekræfter de denne forståelse af Domstolens ovennævnte retspraksis.

19. Det fremgår af de oplysningerne, der er indeholdt i den præjudicielle anmodning, såvel som af det præjudicielle spørgsmål, at den forelæggende ret i denne sag er af den opfattelse – i det mindste for så vidt angår den ene af de ansatte i QM – at ingen af de ovennævnte betingelser for at fastslå, om der foreligger en transaktion foretaget mod vederlag, er opfyldt.

20. Det er derfor ikke muligt at tiltræde den tyske regerings anbringende om, at det skal »antages«, at den ansattes arbejdsvederlag er reduceret med værdien af den fordel, som den pågældende opnår som følge af, at hans arbejdsgiver stiller et køretøj til den pågældende medarbejders rådighed.

21. Det fremgår af Domstolens praksis, at en levering af varer eller en levering af ydelser, der foretages mod vederlag, forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af varer eller leveringen af ydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget⁹. Sammenhængen mellem det arbejde, der udføres af medarbejderen, og en bestemt fordel fra arbejdsgiveren skulle derfor nødvendigvis fastlægges af den forelæggende ret. Der kan derimod ikke være tale om nogen »antagelse« eller formodning her¹⁰.

22. Følgelig skal det fastslås, at der i en situation, som den, der er beskrevet i det præjudicielle spørgsmål, ikke er tale om levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

5 – Bl.a. dom af 10.1.2019 A (C-410/17, EU:C:2019:12, præmis 35 og 36)

6 – Bl.a. dom af 16.10.1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 15-17), af 29.7.2010, AstraZeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, præmis 29-31), og af 18.7.2013, Medicom og Maison Patrice Alard (C-210/11 og C-211/11, EU:C:2013:479, præmis 30).

7 – Dom af 18.7.2013 Medicom i Maison Patrice Alard (C-210/11 og C-211/11, EU:C:2013:479, præmis 28).

8 – Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; dokumentet er tilgængeligt på Kommissionens websted.

9 – Dom af 10.1.2019 A Oy (C-410/17, EU:C:2019:12, præmis 31).

10 – Jf. dom af 18.7.2013, Medicom og Maison Patrice Alard (C-210/11 og C-211/11, EU:C:2013:479, præmis 30).

23. På den anden side har den tyske regering fremført et yderligere anbringende, hvorefter tilrådighedsstillelse af et køretøj for en medarbejder enten mod betaling eller vederlagsfrit ikke er relevant i den foreliggende sag, da artikel 26, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 bør finde anvendelse. Denne bestemmelse anfører, at vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige person foretages til privat brug for hans personale, også sidestilles med levering af ydelser mod vederlag. Idet tilrådighedsstillelse af et køretøj i en situation som den i hovedsagen foreliggende uden tvivl er en ydelse¹¹, skal der ifølge denne regering pålægges moms i overensstemmelse med artikel 2, stk. 1, litra c), jf. artikel 26, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112. Samtidig skal denne ydelse anses for udlejning af et transportmiddel, som ikke er korttidsudlejning, hvorfor leveringsstedet for denne ydelse i henhold til artikel 56, stk. 2, i direktivet er det sted, hvor modtageren har sin bopæl. Dette anbringende kræver en nærmere drøftelse.

24. Det fremgår af artikel 26, stk. 1, i direktiv 2006/112, at to situationer betragtes som levering af ydelser mod vederlag. Den første situation er anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål. Dette gælder dog kun, såfremt denne vare har givet ret til fradrag af moms [litra a)]. Den anden situation er en vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige person foretages til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål [litra b)]. I sidstnævnte situation er det uden betydning, om den afgift, der er betalt ved køb af de varer eller tjenester, der blev anvendt til vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige var foretaget til privat brug eller til brug for hans personale, var fradragsberettiget eller ej.

25. Den tyske regering har medgivet, at såfremt en afgiftspligtig person vederlagsfrit stiller et køretøj til rådighed for sin medarbejder, finder artikel 26, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 anvendelse. Regeringen har lagt til grund, at en sådan tilrådighedsstillelse udgør en udlejning af et transportmiddel som omhandlet i dette direktivs artikel 56, stk. 2, hvor leveringsstedet (og beskatningen) er modtagerens bopæl. Såfremt denne ydelse leveres vederlagsfrit, finder ovennævnte artikel 26, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 anvendelse i henhold til dens ordlyd og uafhængigt af konteksten.

26. Dette er imidlertid en forkert rækkefølge. Dette ræsonnement, der tager udgangspunkt i en antagelse, der højst kan være resultatet, ser fuldstændigt bort fra artikel 26 stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 og spørgsmålet om, hvilke af de to bestemmelser der er indeholdt i dette stykke [litra a) eller litra b)] der gælder i den situation, hvor en afgiftspligtig person vederlagsfrit stiller et køretøj til rådighed for sin medarbejder.

27. Dette problem er ikke entydigt løst ved direktiv 2006/112. Ordlyden af disse bestemmelser kunne antyde, at deres anvendelsesområder overlapper hinanden. Hvis det således ikke er muligt at kunne pålægge afgift for brugen af varer til den afgiftspligtige eller dennes medarbejders private formål i henhold til artikel 26, stk. 1, litra a), i det omhandlede direktiv, bl.a. når varerne ikke kan give ret til fradrag for indgående moms, kan denne anvendelse altid betragtes som levering af en ydelse og pålægges afgift i henhold til nævnte direktivs artikel 26, stk. 1, litra b).

28. Efter min opfattelse ville en sådan fortolkning imidlertid være uforenelig med formålet med disse bestemmelser og med princippet om afgiftsneutralitet. Det ville også i princippet føre til, at artikel 26, stk. 1, litra a), ville miste sin betydning.

29. Selv om Domstolen ikke i sin praksis har taget stilling til afgrænsning af anvendelsesområdet for disse to bestemmelser¹², har den truffet afgørelse om deres formål og funktion.

11 – I henhold til artikel 24, stk. 1, i direktiv 2006/112 forstås ved levering af ydelser enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

12 – Man kan endda få det indtryk, at Domstolen bevidst undgik at tage stilling hertil (jf. dom af 16.10.1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 20).

30. Domstolen har vedrørende artikel 6, stk. 2, i sjette direktiv 77/388/EØF¹³, der i det væsentlige er identisk med artikel 26, stk. 1, i direktiv 2006/112, fastslået, at bestemmelsens formål er at sikre ligebehandling mellem afgiftspligtige personer og forbrugere. Det skal med denne bestemmelse forhindres, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug, og af den afgiftspligtiges vederlagsfrie levering af tjenesteydelser, der tjener private formål¹⁴.

31. Domstolen har særligt vedrørende artikel 6, stk. 2, litra a), i direktiv 77/388 [nu artikel 26, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112] fastslået, at bestemmelsen skal forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug, og at bestemmelsen kræver, at det lægges til grund, at en sådan brug skal anses for en ydelse mod vederlag, hvoraf der derfor kun skal opkræves afgift, såfremt den afgiftspligtige har fået ret til fradrag af den moms, som belastede dette gode ved erhvervelsen. En sådan beskatning af et virksomhedsgode, som ikke har givet ret til fradrag af den residuelle merværdiafgift, ville omvendt føre til en dobbeltbeskatning, som er i strid med princippet om afgiftsneutralitet¹⁵. Det er uden betydning, af hvilken grund den afgiftspligtige ikke har kunnet udøve retten til fradrag for den indgående moms ved erhvervelsen af dette gode¹⁶.

32. I en sådan situation befinder sig en afgiftspligtig såsom QM, der kun udøver afgifts fritaget virksomhed, og som ikke har ret til at fradrage indgående moms på køb af varer og tjenesteydelser, der erhverves med henblik på denne virksomhed. Fra momssystemets synspunkt befinder en sådan afgiftspligtig sig i en lignende situation som en forbruger, hvilket betyder, at han bærer byrden af indgående moms, der opkræves i tidligere handelsled.

33. Anvendelsen af artikel 26, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, hvorefter en sådan afgiftspligtig person vederlagsfrit anvender en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til private formål, ville udgøre en omgåelse af begrænsningen i litra a) i denne bestemmelse, hvorefter anvendelse af varer, som den afgiftspligtige person har udøvet sin ret til fradrag i indgående afgift for, anses for at være en afgiftspligtig ydelse. Dette ville udgøre dobbeltbeskatning af disse varer og dermed tilsidesætte princippet om afgiftsmæssig neutralitet.

34. Det ville heller ikke være foreneligt med formålet med artikel 26, stk. 1, i direktiv 2006/112, som ifølge Domstolens praksis, der er nævnt ovenfor, skal forhindre, at der ikke opkræves afgift for varer og ydelser, der anvendes til privat brug, og sikre ligebehandling mellem afgiftspligtige personer og forbrugere. I en situation, hvor en afgiftspligtig person ikke har udøvet retten til at fradrage indgående afgift ved erhvervelsen af varen, forbliver købstransaktionen af denne vare pålagt afgift, og den afgiftspligtige person befinder sig momsretligt i samme situation som en forbruger.

35. Jeg mener derfor, at artikel 26, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at litra b) i denne bestemmelse ikke finder anvendelse på ydelser, der består i, at en afgiftspligtig person stiller ydelserne til rådighed for private eller til andre formål, der ikke er forbundet med virksomheden. For sådanne ydelser finder litra a) i den samme bestemmelse anvendelse, hvorefter en sådan tilrådighedsstillelse sidestilles med levering af en ydelse mod vederlag, såfremt den afgiftspligtige har udøvet ret til fradrag af indgående moms ved erhvervelsen af denne vare.

36. Derfor er jeg – i modsætning til den tyske regering – af den opfattelse, at i en situation, hvor en afgiftspligtig person vederlagsfrit stiller et køretøj, der ejes af virksomheden, til rådighed for sin medarbejder, og medarbejderen ikke giver afkald på en del af sit vederlag eller andre ydelser, der skal betales af den afgiftspligtige, eller yder ekstra arbejde, der direkte er relateret til tilrådighedsstillelsen af

13 – Rådets direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdisystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1). Direktivet er blevet ophævet og erstattet af direktiv 2006/112.

14 – Dom af 16.10.1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 25).

15 – Dom af 25.5.1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, præmis 8 og 9).

16 – Dette vil f.eks. være tilfældet, hvis dette gode er købt af en ikke-afgiftspligtig person (jf. dom af 27.6.1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, præmis 9).

køretøjet, kan denne tilrådighedsstillelse ikke betragtes som levering af ydelser mod vederlag i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 eller i henhold til dets artikel 26, stk. 1, litra b). Besvarelse af spørgsmålet vedrørende anvendelse af dette direktivs artikel 56, stk. 2, er derfor uden genstand.

37. Jeg foreslår derfor, at det præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 26, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig persons vederlagsfrie tilrådighedsstillelse af et køretøj, der ejes af virksomheden, for en medarbejder til dennes private brug, hvor denne medarbejder ikke afstår fra en del af sin løn eller fra andre fordele, som skal betales af den afgiftspligtige, og den pågældende heller ikke udfører ekstra arbejde for at have fået stillet køretøjet til rådighed for sig, ikke kan anses for at være levering af ydelser mod vederlag.

Tilrådighedsstillelse af et køretøj for en medarbejder mod vederlag

38. Som jeg indledningsvis nævnte, vedrører hovedsagen, selv om det forelagte spørgsmål udtrykkeligt kun gælder situationen, hvor et køretøj vederlagsfrit stilles til rådighed for en medarbejder, to tilfælde, hvor medarbejderen i det andet tilfælde erlægger et vederlag for tilrådighedsstillelsen af køretøjet, der fratrækkes lønnen. For at give den forelæggende ret et fuldstændigt svar bør den sidstnævnte situation efter min mening også undersøges.

39. Situationen, hvor den afgiftspligtiges medarbejder betaler et vederlag til den afgiftspligtige for at få stillet et køretøj til rådighed for sit private brug, udgør efter min opfattelse levering af ydelser, der foretages mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112. Det er derfor ikke fornødent at henvise til dette direktivs artikel 26, stk. 1, litra a), i dette direktiv. Sidstnævnte bestemmelse finder efter min opfattelse anvendelse på situationer, hvor varer, der ejes af den afgiftspligtige persons virksomhed, stilles vederlagsfrit til rådighed.

40. Dette har to konsekvenser. For det første finder forbeholdet i artikel 26, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112, hvorefter denne bestemmelse kun finder anvendelse på varer, hvis erhververen har udøvet fradragsretten for indgående moms, ikke anvendelse her. Når en afgiftspligtig person stiller en vare, såsom et køretøj, der ejes af hans virksomhed, til rådighed for sin medarbejder inden for rammerne af et ansættelsesforhold, handler han efter min opfattelse som en afgiftspligtig person. En sådan transaktion er derfor principielt afgiftspligtig. På den anden side opnår den afgiftspligtige som regel også retten til at fradrage den indgående afgift ved erhvervelsen af dette gode, og hvis den afgiftspligtige i lighed med QM ikke udøver afgiftspligtig aktivitet i den pågældende medlemsstat, har han ret til tilbagebetaling heraf.

41. For det andet skal der i en sådan situation principielt i afgiftsgrundlaget medregnes det beløb, som den afgiftspligtige reelt har modtaget fra sin medarbejder for at levere varen, og ikke, som det finder sted i praksis i tilfælde af, at en vare stilles vederlagsfrit til rådighed, varens indkøbspris.

42. De kompetente nationale myndigheder skal naturligvis afgøre, om det vederlag, som medarbejderen reelt betaler, udgør en betaling for at få stillet varen til sin rådighed. Det fælles momssystem har ikke til formål at pålægge alle finansielle strømme afgift. Transaktioner, dvs. levering af varer og ydelser, der foretages mod vederlag, er afgiftspligtige. De finansielle strømme, der er forbundet med disse transaktioner, udgør kun et afgiftsgrundlag for disse transaktioner, da de anses for at afspejle deres værdi. Disse transaktioner skal dog have karakter af en gensidig udveksling af modydelser for, at de transaktioner, som disse strømme er relateret til, skal betragtes som vederlag i henhold til artikel 2 i direktiv 2006/112¹⁷.

17 – Jf. mutatis mutandis dom af 10.1.2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

43. I den foreliggende sag har QM som svar på et spørgsmål fra Domstolen oplyst, at den pågældende medarbejder bærer en del af omkostningerne ved, at bilen er stillet til rådighed for ham, da omkostningerne ved at erhverve (lease) bilen af QM overstiger det beløb, der er fastsat i virksomhedens budget til dette formål. Medarbejderen kompenserer for denne forskel. Efter min opfattelse er det tvivlsomt, om en udveksling af gensidige og ækvivalente modydelser finder sted i denne situation, og om det vederlag, som tjenesteyderen modtager, udgør en reel afspejling af værdien af den ydelse, der leveres til tjenestemodtageren i den forstand, der følger af Domstolens ovenfor nævnte praksis. Besvarelsen af dette spørgsmål kræver imidlertid en analyse af det retlige forhold mellem den afgiftspligtige og den pågældendes medarbejder, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage.

44. Såfremt den forelæggende ret finder, at tilrådighedsstillelsen af et transportmiddel for medarbejderen, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, blev foretaget mod vederlag i momsretlig forstand, vil spørgsmålet om fastlæggelse af leveringsstedet for en sådan ydelse opstå. Da en afgiftspligtig persons medarbejder normalt er en ikke-afgiftspligtig person, bør artikel 45 i direktiv 2006/112, hvorefter det sted, hvor ydelsen leveres, er udbyderens hjemsted, forretningssted eller bopæl, finde anvendelse. Hvis tilrådighedsstillelsen dog vedrører et transportmiddel, er det nødvendigt at besvare spørgsmålet, om en sådan tilrådighedsstillelse kan betragtes som en anden udlejning end en korttidsudlejning i henhold til artikel 56, stk. 2, i dette direktiv. I dette tilfælde ville ydelsens leveringssted være medarbejderens bopæl, som er ydelsens modtager.

45. Direktiv 2006/112 definerer ikke begrebet »udlejningsydelse«. Direktivet henviser heller ikke i den forbindelse til medlemsstaternes nationale lovgivning, og begrebet skal derfor fortolkes som et selvstændigt EU-retligt begreb.

46. Domstolen har imidlertid udtalt sig om betydningen af dette begreb. Selv om denne retspraksis vedrører udlejning af fast ejendom i henseende til moms fritagelsen for en sådan virksomhed, mener jeg, at den også kan finde anvendelse på leje af løsøre, herunder køretøjer. De rammer, der af Domstolen er defineret for begrebet »udlejning«, går ikke ud over den almindeligt accepterede betydning af dette udtryk i juridisk sprog.

47. I overensstemmelse med denne retspraksis skal alle de betingelser, der karakteriserer udlejning af en ejendom, være opfyldt, dvs. at ejeren af en ejendom har indrømmet lejerens ret til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret¹⁸. Det skal derfor i denne henseende undersøges, om disse betingelser er opfyldt, når en afgiftspligtig person stiller et køretøj til rådighed for sin medarbejder til privat brug, der ejes af den afgiftspligtige persons virksomhed.

48. Indledningsvis skal det bemærkes, at selv om Domstolen i dommen i sagen *Medicom og Maison Patrice Alard*¹⁹ nævnte ejeren af udlejningens genstand, skal det forstås som gældende for enhver udlejer. Den omstændighed, at QM ikke er ejer, men leasingtager af det køretøj, der er omtalt i hovedsagen, forhindrer ikke, at man skal betragte tilrådighedsstillelsen af dette køretøj fra selskabet som en lejeaftale.

49. Dernæst skal betingelsen om betaling af leje efter min mening i princippet betragtes som opfyldt i en situation, hvor et køretøj stilles til rådighed mod vederlag.

18 – Jf. i denne retning dom af 18.7.2013, *Medicom og Maison Patrice Alard* (C-210/11 og C-211/11, EU:C:2013:479, præmis 26).

19 – Dom af 18.7.2013 (C-210/11 og C-211/11, EU:C:2013:479).

50. Hvad angår udlejningens varighed mener jeg ikke, at varigheden behøver at være nærmere bestemt ved angivelse af en dato eller et specifikt antal tidsenheder (dage, måneder eller år). Udlejningens varighed kan også være bestemt af en begivenhed eller betingelse, såsom længden af den ansattes ansættelsesforhold eller varigheden af den afgiftspligtiges lejeaftale af et køretøj²⁰. Desuden er det ikke almindeligt anerkendt i medlemsstaternes retstraditioner, at en lejekontrakt skal indgås for en tidsbegrænset periode; den kan også indgås for en ubegrænset periode²¹ med mulighed for opsigelse af en af parterne, f.eks. i tilfælde af et arbejdsforholds ophør.

51. Sådanne metoder til bestemmelse af udlejningens varighed opfylder efter min opfattelse også betingelsen om den »aftalte periode«. Denne betingelse er udelukkende beregnet til at skelne mellem udlejning og overdragelse af ejendomsretten eller lignende eller af andre lignende tinglige rettigheder. Ud fra momssystemets synspunkt tjener denne betingelse til at skelne mellem levering af ydelser og levering af varer.

52. Jeg mener følgelig ikke, i modsætning til QMs opfattelse i selskabets indlæg, at det forhold, at tilrådighedsstillelse af et køretøj til en medarbejder er begrænset til varigheden af ansættelsesforholdet, forhindrer forholdet i at kunne betragtes som udlejning.

53. Selvfølgelig er det vigtigt, om parternes planlagte anvendelsesperiode af køretøjet overstiger 30 dage eller ej, da anvendelsen af artikel 56, stk. 1 eller 2, i direktiv 2006/112 er betinget heraf, og dermed fastsættelse af stedet for den afgiftspligtige transaktion. En aftale indgået for en ubegrænset periode bør efter min opfattelse betragtes som indgået for en periode på over 30 dage.

54. Hvad endelig angår betingelsen for at udelukke andre fra at udnytte denne ret er det en egenskab, der normalt er forbundet med ejendomsretten og andre tinglige rettigheder. Det er resultatet af, at en tinglig ret har virkninger over for enhver.

55. I sin dom af 4. oktober 2001, »Goed Wonen« (C-326/99, EU:C:2001:506), anerkendte Domstolen for første gang denne betingelse som det væsentligste kendetegn ved en leasingtransaktion i relation til momsbestemmelserne. I den nævnte sag var spørgsmålet, hvorvidt en stiftelse af en ususfructusret over fast ejendom kan sidestilles med »udlejning eller bortforpagtning« af fast ejendom med henblik på anvendelsen af en uberettiget ret til momsfritagelsen, jf. artikel 13, punkt B, første led, litra b), i direktiv 77/388²². Dette spørgsmål blev rejst i sammenhæng med et ønske om at modvirke misbrug i form af konstruktioner, som har til formål kunstigt at stifte en sådan ret med henblik på at opnå et uberettiget fradrag for moms pålagt ved overdragelsen af fast ejendom²³.

56. Det var under disse omstændigheder, at generaladvokat Jacobs erklærede, at udlejning indebærer en ret til at tage ejendommen i besiddelse som sin egen og til at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed (til fast ejendom)²⁴. I denne henseende forekommer generaladvokat Jacobs at være blevet inspireret af udtrykket »leasing«, der også nævnes i den omtalte bestemmelse i direktivet, hvilket i angelsaksisk ret også kan betyde rettigheder svarende til begrænsede tinglige rettigheder i civilretlige systemer²⁵.

20 – Lignende løsninger findes også på andre områder end ansættelsesforhold, f.eks. er udlejning af en dekoder under løbetiden af en aftale om levering af kabel- eller satellit-tv-signaler almindelig praksis.

21 – Jf. f.eks. artikel 659 i den polske civile lovbog.

22 – Dette princip findes nu i artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112.

23 – Jf. dom af 4.10.2001, »Goed Wonen« (C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 31).

24 – Generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse »Goed Wonen« (C-326/99, EU:C:2001:115, præmis 79 og 84).

25 – Jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse »Goed Wonen« (C-326/99, EU:C:2001:115, præmis 60 og 74).

57. I ovennævnte dom udtrykte Domstolen det lidt anderledes, idet den fastslog, at det væsentligste kendetegn ved stiftelse af en tinglig rettighed, *hvilket også gælder for udlejning*, er, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at benytte en fast ejendom, som om den pågældende var ejer, og *at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed*²⁶.

58. Det følger heraf, at Domstolen for det første beskrev kendetegnet ved indrømmelse af en brugsret, idet den kun en passant nævnte, at dette også gælder for udlejning. For det andet fandt Domstolen, at udelukkelse af andre personer gælder i forhold til retten til at benytte ejendommen som sin egen, og ikke enhver anden aktivitet, der vedrører genstanden for brugsretten (og muligvis udlejning).

59. Det var først i efterfølgende domme, at Domstolen anvendte denne betingelse direkte på lejekontrakter i henhold til bestemmelserne om momsfrigørelse, samtidig med, at formuleringen i »Goed Wonen«-dommen i høj grad blev forenklet. Efter denne nye formulering består udlejning af fast ejendom i henhold til bestemmelserne om momsfrigørelse grundlæggende i, at ejeren af fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejerens brugsretten til sin ejendom med udelukkelse af andre personer²⁷.

60. Jeg mener dog ikke, at Domstolen således forsøgte at opstille særligt høje krav til en lejekontrakt i relation til bestemmelserne om momsfrigørelse. Disse krav går ikke ud over lejers sædvanlige – i disse typer af aftaler – ret til at bruge genstanden til leje og beskyttelse mod indblanding i denne ret (og dens udøvelse) af uberettiget tredjepart. Dette udelukker dog ikke de rettigheder, som tilkommer ejeren af lejeaftalens genstand (eller i bredere forstand udlejerens) enten direkte efter loven eller på grundlag af en aftale indgået mellem parterne. Det udelukker heller ikke, at lejerens kan have visse forpligtelser, der vedrører lejemålet, pålagt ham på et andet grundlag, f.eks. på grundlag af et ansættelsesforhold mellem ham og udlejerens.

61. Selv om jeg er tilbøjelig til at konkludere, som jeg allerede har nævnt, at den ovenfor nævnte retspraksis også kan finde anvendelse på fortolkningen af begrebet »udlejning af et transportmiddel« som omhandlet i artikel 56 i direktiv 2006/112, er jeg ikke enig i QM's anbringende, hvorefter de kriterier, der følger af denne retspraksis, og især kriteriet om at anvende genstanden for lejen med udelukkelse af andre fra at udnytte denne ret, udelukker eksistensen af en lejeaftale i tilfælde af, at køretøjet stilles til rådighed for en medarbejder i en situation som den i hovedsagen omhandlede.

62. Selskabet har gjort gældende, at da køretøjet også stilles til rådighed til erhvervmæssige formål, anvender medarbejderen det ikke med udelukkelse af andre personer fra retten, da brugen af køretøjet *af medarbejderen til erhvervmæssige formål* (implicit: i arbejdsgiverens interesse) faktisk betyder *arbejdsgiverens brug af køretøjet*.

63. Det er vanskeligt at tilslutte sig et sådant anbringende. Den omstændighed, at muligheden for at anvende køretøjet gør det lettere for medarbejderen at udføre sine arbejdsopgaver, og at dette bl.a. var formålet med, at arbejdsgiveren stillede køretøjet til rådighed for den pågældende, ændrer ikke det faktum, at denne medarbejder, i henhold til aftalen med arbejdsgiveren, eksklusivt råder over dette bestemte køretøj. Tilsvarende ændrer det ikke ved, at arbejdsgiveren kan give medarbejderen instrukser, hvis udførelse kræver anvendelse af det køretøj, der er stillet til medarbejderens rådighed²⁸. Det samme ville være tilfældet, hvis medarbejderen var køretøjets ejer. Det ville dog være anderledes, hvis arbejdsgiveren havde en flåde af køretøjer, som medarbejderne kunne benytte efter behov (afhængigt af tilgængeligheden af disse køretøjer), men ingen af disse køretøjer ville permanent blive tildelt en bestemt medarbejder.

26 – Dom af 4.10.2001, »Goed Wonen« (C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 55).

27 – Jf. dom af 9.10.2001, Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, præmis 31), af 8.5.2003, Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254, præmis 49), og af 18.7.2013, Medicom og Maison Patrice Alard (C-210/11 og C-211/11, EU:C:2013:479, præmis 26).

28 – Tilsvarende var en medarbejders forpligtelse til at udføre fjernarbejde, der blev praktiseret for nylig (dvs. i foråret 2020), ikke ensbetydende med, at arbejdsgiveren krænker medarbejderens ejendom, der udgør den pågældendes bopæl.

64. Ligeledes uden betydning for vurderingen af, om der foreligger udlejning som omhandlet i artikel 56 i direktiv 2006/112, er den omstændighed, at den afgiftspligtige stiller et køretøj til rådighed for den ansatte i henhold til en ansættelseskontrakt og ikke i henhold til en særskilt civilretlig kontrakt. I momssystemet anvendes en funktionel definition af en transaktion og ikke den, der følger af transaktionens formelle form. Hvis transaktionen derfor opfylder de funktionelle kriterier for leje af et transportmiddel, er den anvendte aftaleform uden betydning²⁹.

65. På baggrund af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at når en afgiftspligtig person stiller et køretøj, der ejes af den pågældendes virksomhed, til rådighed for sin medarbejder til privat brug i en periode på mere end 30 dage, udgør dette udlejning af et transportmiddel som omhandlet i artikel 56, stk. 2, i direktiv 2006/112.

66. En sådan løsning vil også være i overensstemmelse med formålet med direktiv 2008/8, hvorefter beskatningsstedet bør være det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted³⁰. For transportmidler, der stilles til rådighed af afgiftspligtige personer til deres medarbejders private formål, skal disse medarbejders bopæl betragtes som stedet, hvor det faktiske forbrug af ydelsen finder sted.

67. Jeg foreslår derfor at supplere besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål med, at hvis den nationale domstol fastslår, at en afgiftspligtig persons tilrådighedsstillelse af et køretøj, der ejes af den pågældendes virksomhed, til en medarbejders private formål i en periode længere end 30 dage mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 og Domstolens praksis vedrørende denne bestemmelse, skal artikel 56, stk. 2, i dette direktiv fortolkes således, at begrebet »udlejning af et transportmiddel, som ikke er korttidsudlejning« også gælder en sådan tilrådighedsstillelse.

Forslag til afgørelse

68. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål, som Finanzgericht des Saarlandes (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Saarland, Tyskland) har forelagt, besvares således:

- »1) Bestemmelserne i artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 26, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved direktiv 2008/8/EU af 12. februar 2008, skal fortolkes således, at i en situation, hvor en afgiftspligtig person vederlagsfrit stiller et køretøj, der ejes af den pågældendes virksomhed, til rådighed for sin medarbejder, hvor denne medarbejder ikke afstår fra en del af sin løn eller fra andre fordele, som skal betales af den afgiftspligtige, og den pågældende heller ikke udfører ekstra arbejde for at have fået stillet køretøjet til rådighed for sig, kan denne tilrådighedsstillelse ikke anses for at være levering af ydelser mod vederlag.
- 2) Når en national ret fastslår, at køretøjet, som ejes af den afgiftspligtige persons virksomhed, er stillet til rådighed til privat brug for en medarbejder i en periode på mere end 30 dage mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 og i Domstolens praksis vedrørende denne bestemmelse, skal artikel 56, stk. 2, i dette direktiv fortolkes således, at begrebet »udlejning af et transportmiddel, som ikke er korttidsudlejning«, ligeledes gælder en sådan tilrådighedsstillelse.«

29 – Jf. analogt med hensyn til forskellene mellem ususfructusret og udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom dom af 4.10.2001, »Goed Wonen« (C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 58).

30 – Tredje betragtning til direktiv 2008/8.