



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 17 september 2020¹

Zaak C-288/19

QM

tegen

Finanzamt Saarbrücken

[verzoek van het Finanzgericht des Saarlandes (belastingrechter in eerste aanleg Saarland, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder c) – Verrichting van diensten onder bezwarende titel – Artikel 45 – Plaats van de dienst – Artikel 56 – Plaats van een dienst inzake verhuur van vervoermiddelen – Terbeschikkingstelling van bedrijfswagens aan werknemers”

Inleiding

1. Is de terbeschikkingstelling door een belastingplichtige van een tot zijn bedrijf behorend voertuig voor privédoeleinden van zijn personeel onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”)? Wat zijn de eventuele voorwaarden van een dergelijke belastingheffing en kan een dergelijke handeling als verhuur van een vervoermiddel worden beschouwd? In de onderhavige zaak krijgt het Hof de gelegenheid deze vragen te beantwoorden en tegelijkertijd zijn rechtspraak inzake de terbeschikkingstelling door belastingplichtigen van tot hun bedrijf behorende goederen, de door hen voor privédoeleinden verrichte diensten alsmede inzake de in het licht van deze rechtspraak gehanteerde definitie van verhuur te preciseren.

¹ Oorspronkelijke taal: Pools.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2. Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde², zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van 12 februari 2008³ (hierna: „richtlijn 2006/112”), bepaalt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

3. Artikel 26, lid 1, van de genoemde richtlijn luidt:

„1. Met diensten verricht onder bezwarende titel worden de volgende handelingen gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.”

4. Artikel 45, eerste volzin, van deze richtlijn luidt:

„De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.”

5. Ten slotte bepaalt artikel 56, leden 2 en 3, van richtlijn 2006/112, in de vanaf 1 januari 2013 geldende versie⁴:

„2. De plaats van andere dan kortdurende verhuur van een vervoermiddel aan een niet-belastingplichtige is de plaats waar de afnemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

[...]

² PB 2006, L 347, blz. 1.

³ PB 2008, L 44, blz. 11.

⁴ Zie artikel 4 van richtlijn 2008/8.

3. Voor de toepassing van de leden 1 en 2 wordt onder ‚kortdurende verhuur’ verstaan het ononderbroken bezit of gebruik van het vervoermiddel gedurende een periode van ten hoogste dertig dagen en voor schepen ten hoogste negentig dagen.”

Duits recht

6. Richtlijn 2006/112 is in Duits recht omgezet bij het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting). § 3a van deze wet voorziet in algemene regels voor het vaststellen van de plaats van belastbare handelingen. In afwijking van deze bepalingen worden diensten die door de belastingplichtige om niet worden verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel overeenkomstig § 3f van deze wet, in de versie die van kracht was op de feiten van het hoofdgeding, verricht op de plaats waar hij zijn onderneming drijft.

Feiten, procesverloop en prejudiciële vraag

7. QM is een in Luxemburg gevestigde vennootschap die beleggingsfondsen beheert. Zij heeft bedrijfswagens ter beschikking gesteld van onder meer twee in Duitsland wonende werknemers. Deze werknemers konden deze voertuigen zowel voor beroepsdoeleinden als voor privédoeleinden gebruiken.

8. Aan een van deze werknemers is het voertuig om niet ter beschikking gesteld, terwijl aan de ander kosten ten bedrage van 5 688 EUR per jaar in rekening zijn gebracht, die van zijn loon werden afgetrokken.

9. QM verricht met name van de btw vrijgestelde handelingen en wikkelt deze belasting in het kader van een vereenvoudigde regeling in Luxemburg af. Deze regeling staat niet toe dat de btw over in een eerder handelsstadium verworven goederen en diensten wordt afgetrokken. In het bijzonder heeft QM geen gebruik gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting over de twee in het hoofdgeding aan de orde zijnde voertuigen.

10. In november 2014 heeft QM zich als btw-plichtige ingeschreven in Duitsland en voor de jaren 2013 en 2014 belastingaangiften ingediend waarin zij de terbeschikkingstelling van de genoemde voertuigen in aanmerking heeft genomen. Op basis van deze aangiften heeft het Finanzamt Saarbrücken (belastingdienst Saarbrücken, Duitsland) belastingaanslagen opgelegd. In juli 2015 heeft QM evenwel bezwaar tegen deze aanslagen gemaakt. Dit bezwaar is op 2 mei 2016 afgewezen.

11. Op 2 juni 2016 heeft QM bij de verwijzende rechter een klacht tegen dit besluit ingediend. De vennootschap betoogt dat de terbeschikkingstelling van de voertuigen niet aan belasting onderhevig is aangezien het geen dienst onder bezwarende titel betreft, deze dienst hoe dan ook niet volledig onder bezwarende titel wordt verricht en het geen verhuur van een vervoermiddel in de zin van artikel 56 van richtlijn 2006/112 betreft.

12. Daarop heeft het Finanzgericht des Saarlandes (belastingrechter in eerste aanleg Saarland, Duitsland) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de hiernavolgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 56, lid 2, van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat ‚andere dan kortdurende verhuur van een vervoermiddel aan een niet-belastingplichtige’ zich ook uitstrekt tot de terbeschikkingstelling van een tot het bedrijf van een belastingplichtige behorend voertuig (bedrijfswagen) aan zijn werknemers, wanneer zij daarvoor geen vergoeding betalen die niet (ten dele) in hun arbeidsprestaties bestaat, kortom geen betaling verrichten, geen gedeelte van hun bezoldiging in contanten eraan besteden en ook niet volgens een overeenkomst tussen de partijen, volgens welke het recht op gebruik van de bedrijfswagen gepaard gaat met het afzien van overige voordelen, uit verschillende voordelen kiezen die door de belastingplichtige worden aangeboden?”

13. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 9 april 2019. QM, de Duitse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Als gevolg van de afgelasting van de terechtzitting vanwege de COVID-19-pandemie hebben partijen schriftelijk geantwoord op de aanvullende vragen van het Hof.

Analyse

Opmerkingen vooraf

14. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het begrip „verhuur van een vervoermiddel aan een niet-belastingplichtige” in artikel 56, lid 2, van richtlijn 2006/112 mede ziet op een situatie waarin een belastingplichtige een voertuig zowel voor bedrijfsdoeleinden als voor privédoeleinden om niet ter beschikking van een werknemer stelt.

15. Uit de gegevens in de prejudiciële verwijzing blijkt dat het hoofdgeding betrekking heeft op twee situaties. In de ene situatie wordt er inderdaad een auto om niet ter beschikking gesteld, terwijl de werknemer in de andere situatie een bedrag van 5 688 EUR per jaar betaalt, dat van zijn loon wordt afgetrokken. De bewoordingen van de prejudiciële vraag lijken enkel betrekking te hebben op de eerste situatie, maar ik ben van mening dat, met het oog op een volledig en nuttig antwoord op de vraag van de verwijzende rechter, beide gevallen moeten worden onderzocht. Dit geldt temeer daar de rechtspraak van het Hof inzake het gebruik van tot het bedrijf van een belastingplichtige behorende goederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden enerzijds en de definitie van een huurovereenkomst anderzijds tot uiteenlopende beoordelingen zou kunnen leiden.

Terbeschikkingstelling om niet van een voertuig aan een werknemer

16. In beginsel zijn handelingen die onder bezwarende titel worden verricht aan de btw onderworpen. Deze bezwarende titel kan zijn weerslag vinden in een geldelijke vergoeding of in een andere tegenprestatie.⁵ Wat betreft de betrekkingen tussen belastingplichtigen en hun personeel bevat de rechtspraak van het Hof een aantal aanwijzingen aan de hand waarvan kan worden vastgesteld of een prestatie ten gunste van een werknemer onder bezwarende titel wordt verricht.

⁵ Zie met name arrest van 10 januari 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punten 35 en 36.

17. Anders dan de Duitse regering in haar schriftelijke opmerkingen betoogt, volgt uit deze rechtspraak vrij duidelijk dat in de betrekkingen tussen belastingplichtigen en hun personeel een handeling slechts onder bezwarende titel wordt verricht wanneer een werknemer voor een goed of dienst betaalt, hij afstand doet van een deel van zijn loon of een deel van zijn arbeid kan worden beschouwd als tegenprestatie voor het van de werkgever ontvangen goed of de van de werkgever ontvangen dienst.⁶ In dit verband is het niet van belang dat de door de werkgever ten gunste van de werknemer verrichte prestatie naar nationaal recht ter zake van de inkomstenbelasting wordt geacht deel uit te maken van het inkomen van de werknemer.⁷

18. Het btw-comité heeft een soortgelijk standpunt ingenomen in de richtsnoeren die op de 101e vergadering van 20 oktober 2014 zijn vastgesteld in document H.⁸ Hoewel deze richtsnoeren niet bindend zijn, bevestigen zij een dergelijke lezing van de hierboven genoemde rechtspraak van het Hof.

19. Zoals volgt uit de gegevens in de prejudiciële verwijzing en uit de bewoordingen van de prejudiciële vraag, is de verwijzende rechter in de onderhavige zaak van mening dat met betrekking tot een van de werknemers van QM hoe dan ook niet is voldaan aan de hierboven genoemde voorwaarden op grond waarvan zou kunnen worden geconcludeerd dat er sprake is van een handeling onder bezwarende titel.

20. Derhalve kan niet worden ingestemd met de bewering van de Duitse regering dat „moet worden aangenomen” dat het loon van deze werknemer wordt verminderd met de waarde van het voordeel dat voortvloeit uit het feit dat de werkgever hem het voertuig ter beschikking stelt.

21. Volgens de rechtspraak van het Hof wordt alleen een daadwerkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie als vergoeding van een onder bezwarende titel verrichte prestatie beschouwd en moet daarbij sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen deze prestatie en de ontvangen tegenprestatie.⁹ Het bestaan van een dergelijk verband tussen de door de werknemer verrichte arbeid en het door de werkgever verstrekte voordeel zou in het concrete geval derhalve door de aangezochte rechter moeten worden vastgesteld. In dit verband kan er evenwel geen sprake van zijn dat een arbeidsprestatie als tegenprestatie kan „gelden” of dat daaromtrent een vermoeden bestaat.¹⁰

22. Gelet op het voorgaande moet worden vastgesteld dat er in een situatie als beschreven in de prejudiciële vraag geen sprake is van een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112.

23. De Duitse regering voert daarentegen het aanvullende argument aan dat het in het onderhavige geval niet relevant is of het voertuig onder bezwarende titel ter beschikking van de werknemer wordt gesteld, aangezien in dit geval artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 moet worden toegepast. Volgens deze bepaling wordt met diensten verricht onder bezwarende titel onder meer ook het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor privédoeleinden van zijn personeel gelijkgesteld. Aangezien de terbeschikkingstelling van een

⁶ Zie met name arresten van 16 oktober 1997, *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491, punten 15-17; 29 juli 2010, *Astra Zeneca UK*, C-40/09, EU:C:2010:450, punten 29-31, en 18 juli 2013, *Medicom en Maison Patrice Alard*, C-210/11 en C-211/11, EU:C:2013:479, punt 30.

⁷ Arrest van 18 juli 2013, *Medicom en Maison Patrice Alard*, C-210/11 en C-211/11, EU:C:2013:479, punt 28.

⁸ *Taxud.c.1(2016)1136484-832 REV*; het document kan worden geraadpleegd op de website van de Commissie.

⁹ Arrest van 10 januari 2019, *A*, C-410/17, EU:C:2019:12, punt 31.

¹⁰ Zie arrest van 18 juli 2013, *Medicom en Maison Patrice Alard*, C-210/11 en C-211/11, EU:C:2013:479, punt 30.

voertuig in een situatie als in het hoofdgeding ongetwijfeld een dienst is¹¹, moet een dergelijke terbeschikkingstelling volgens deze regering overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 26, lid 1, onder b), daarvan, aan de btw worden onderworpen. In dat verband moet deze dienst worden beschouwd als andere dan kortdurende verhuur van een vervoermiddel en is de plaats van deze dienst overeenkomstig artikel 56, lid 2, van deze richtlijn derhalve de plaats waar de afnemer zijn woonplaats heeft. Dit argument moet nader worden onderzocht.

24. Volgens artikel 26, lid 1, van richtlijn 2006/112 moeten twee categorieën situaties worden beschouwd als diensten verricht onder bezwarende titel. Enerzijds betreft dit het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Dit geldt evenwel alleen voor een situatie waarin de btw die bij de verwerving van deze goederen is voldaan, aftrekbaar was [punt a)]. Anderzijds betreft dit het om niet verrichten van diensten voor privédoeleinden van de belastingplichtige of voor privédoeleinden van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden [punt b)]. In deze tweede situatie doet het niet ter zake of de belasting die is betaald bij de verwerving van de goederen of diensten die zijn gebruikt voor het om niet verrichten van diensten voor privédoeleinden van de belastingplichtige of voor privédoeleinden van het personeel aftrekbaar was.

25. De Duitse regering aanvaardt zonder discussie dat artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 van toepassing is wanneer een voertuig door een belastingplichtige kosteloos ter beschikking van een van zijn werknemers wordt gesteld. Deze regering gaat er namelijk van uit dat een dergelijke terbeschikkingstelling neerkomt op verhuur van een vervoermiddel in de zin van artikel 56, lid 2, van deze richtlijn, die in de woonplaats van de afnemer wordt verricht (en belast). En indien deze dienst om niet wordt verricht, moet, gelet op de letterlijke bewoordingen en los van de context ervan, artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 worden toegepast.

26. Daarmee wordt evenwel het paard achter de wagen gespannen. Door uit te gaan van een premisse die hooguit het resultaat ervan zou kunnen zijn, gaat deze redenering namelijk geheel voorbij aan het bestaan van artikel 26, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112 en aan de vraag welke van de twee bepalingen van dit lid [punt a) of b)] van toepassing is wanneer een voertuig door een belastingplichtige om niet ter beschikking van een werknemer wordt gesteld.

27. Deze kwestie is in richtlijn 2006/112 niet ondubbelzinnig geregeld. De letterlijke bewoordingen van deze bepalingen kunnen doen vermoeden dat de werkingssferen ervan elkaar overlappen. Wanneer het niet mogelijk is het gebruik van goederen voor de privédoeleinden van de belastingplichtige of voor de privédoeleinden van zijn personeel te belasten krachtens artikel 26, lid 1, onder a), van deze richtlijn, met name wanneer voor deze goederen geen recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan, kan dit gebruik derhalve steeds worden aangemerkt als een dienst en worden belast krachtens artikel 26, lid 1, onder b), van deze richtlijn.

28. Een dergelijke uitlegging zou mijns inziens evenwel onverenigbaar zijn met het doel van deze regelingen en met het beginsel van fiscale neutraliteit. Bovendien zou een dergelijke uitlegging de regeling van artikel 26, lid 1, onder a), in beginsel uithollen.

¹¹ Overeenkomstig artikel 24, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt elke handeling die geen levering van goederen is als dienst beschouwd.

29. Hoewel het Hof zich in zijn rechtspraak niet heeft uitgesproken over de afbakening van de werkingssferen van deze twee bepalingen¹², heeft het zich namelijk wel uitgesproken over het doel en de functie ervan.

30. Het Hof heeft met betrekking tot artikel 6, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)¹³, die is geformuleerd in nagenoeg identieke bewoordingen als artikel 26, lid 1, van richtlijn 2006/112, geoordeeld dat dit artikel de gelijke behandeling van de belastingplichtige en van de eindverbruiker beoogt te verzekeren. Deze bepaling beoogt te voorkomen dat een voor privédoeleinden gebruikt bedrijfsgoed en een voor privédoeleinden om niet verrichte dienst onbelast blijven.¹⁴

31. Meer in het bijzonder heeft het Hof met betrekking tot artikel 6, lid 2, onder a), van richtlijn 77/388 [thans artikel 26, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112] geoordeeld dat deze bepaling moet voorkomen dat een voor privédoeleinden gebruikt bedrijfsgoed onbelast blijft en dat ingevolge deze bepaling het privégebruik van een dergelijk goed alleen als een dienst onder bezwarende titel moet worden belast wanneer voor dit goed recht op aftrek van de bij de verkrijging erop drukkende belasting is ontstaan. Een dergelijke belastingheffing over een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op aftrek van de bij de verwerving betaalde belasting is ontstaan, zou immers leiden tot dubbele belastingheffing, wat in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit.¹⁵ Het is in dit verband niet relevant om welke reden de belastingplichtige bij de verkrijging van dat goed geen gebruik van het recht op aftrek van voorbelasting heeft kunnen maken.¹⁶

32. Dat is de situatie van een belastingplichtige, zoals QM, die uitsluitend vrijgestelde activiteiten uitoefent en bij de verwerving van goederen en diensten ten behoeve van die activiteiten geen recht op aftrek van voorbelasting geniet. Vanuit het oogpunt van het btw-stelsel bevindt een dergelijke belastingplichtige zich in een situatie die vergelijkbaar is met die van een consument, dat wil zeggen dat de btw die hem in de eerdere handelsstadia in rekening wordt gebracht, op hem drukt.

33. In een situatie waarin een dergelijke belastingplichtige tot zijn bedrijf behorende goederen om niet voor privédoeleinden gebruikt, zou de toepassing van artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 bijgevolg neerkomen op het omzeilen van de beperking als bedoeld in punt a) van deze bepaling. Daarin is bepaald dat gebruik van een goed voor privédoeleinden alleen als een belaste dienst wordt beschouwd wanneer bij de verwerving van dit goed recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan. Dat impliceert dat dergelijke goederen dubbel worden belast en zou derhalve een schending van het beginsel van neutraliteit van de btw inhouden.

34. Het zou evenmin in overeenstemming zijn met het doel van artikel 26, lid 1, van richtlijn 2006/112, dat er volgens de reeds aangehaalde rechtspraak van het Hof in bestaat te voorkomen dat voor privédoeleinden bestemde goederen en diensten niet worden belast alsmede de gelijke behandeling van consumenten en belastingplichtigen te verzekeren. Wanneer de

¹² De indruk kan zelfs ontstaan dat het opzettelijk heeft nagelaten deze kwestie te beslechten (zie arrest van 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punt 20).

¹³ Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1). Deze richtlijn is ingetrokken bij en vervangen door richtlijn 2006/112.

¹⁴ Arrest van 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punt 25.

¹⁵ Arrest van 25 mei 1993, Mohsche, C-193/91, EU:C:1993:203, punten 8 en 9.

¹⁶ Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer hij dat goed van een niet-belastingplichtige heeft gekocht (zie arrest van 27 juni 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, punt 9).

belastingplichtige bij de verwerving van een goed geen recht op aftrek van voorbelasting heeft genoten, is en blijft de verwerving ervan namelijk aan belasting onderhevig en bevindt de belastingplichtige zelf zich uit het oogpunt van de btw in dezelfde situatie als de consument.

35. Bijgevolg ben ik van mening dat artikel 26, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat punt b) van deze bepaling niet ziet op diensten die erin bestaan dat een belastingplichtige tot zijn bedrijf behorende goederen voor privédoeleinden of voor andere dan bedrijfsdoeleinden ter beschikking stelt. Op dergelijke diensten is namelijk punt a) van deze bepaling van toepassing, volgens hetwelk een dergelijke terbeschikkingstelling als een onder bezwarende titel verrichte dienst wordt beschouwd, maar alleen wanneer de belastingplichtige recht op aftrek van de bij de verwerving van dat goed betaalde voorbelasting heeft genoten.

36. Anders dan de Duitse regering ben ik derhalve van mening dat, wanneer een belastingplichtige een tot zijn bedrijf behorend voertuig ter beschikking van een werknemer stelt en deze werknemer daarvoor geen vergoeding betaalt, geen afstand doet van een deel van zijn loon of van andere voordelen die hem door de belastingplichtige verschuldigd zijn en geen aanvullende arbeid verricht die rechtstreeks verband houdt met de terbeschikkingstelling van dat voertuig, een dergelijke terbeschikkingstelling niet kan worden gelijkgesteld met een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 of van artikel 26, lid 1, onder b), daarvan. De vraag over de toepassing van artikel 56, lid 2, van deze richtlijn is derhalve zonder voorwerp.

37. Derhalve stel ik voor de prejudiciële vraag aldus te beantwoorden dat artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat er geen sprake is van een onder bezwarende titel verrichte dienst in de zin van deze bepalingen wanneer een belastingplichtige een tot zijn bedrijf behorend voertuig ter beschikking van een werknemer stelt voor de privédoeleinden van deze werknemer en deze werknemer geen vergoeding betaalt, geen afstand doet van een deel van zijn loon of van andere voordelen die hem door de belastingplichtige verschuldigd zijn en uit hoofde van de terbeschikkingstelling van dat voertuig evenmin aanvullende arbeid verricht.

Terbeschikkingstelling onder bezwarende titel van een voertuig aan een werknemer

38. Zoals ik vooraf heb opgemerkt, heeft de prejudiciële vraag weliswaar uitdrukkelijk alleen betrekking op het geval van een om niet verrichte terbeschikkingstelling van een voertuig aan een werknemer maar betreft het hoofdgeding twee gevallen en worden aan de werknemer in het tweede geval voor het hem ter beschikking gestelde voertuig kosten in rekening gebracht, die op zijn loon worden ingehouden. Volledigheidshalve moet mijns inziens ook deze tweede situatie worden onderzocht.

39. Wanneer de werknemer van de belastingplichtige uit hoofde van de terbeschikkingstelling van het voertuig voor zijn privédoeleinden een vergoeding betaalt, is er mijns inziens sprake van een onder bezwarende titel verrichte dienst in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112. Derhalve hoeft niet te worden verwezen naar artikel 26, lid 1, onder a), van deze richtlijn. Laatstgenoemde bepaling ziet mijns inziens op gevallen waarin tot het bedrijf van een belastingplichtige behorende goederen om niet ter beschikking worden gesteld.

40. Dat heeft twee gevolgen. Enerzijds is het voorbehoud van artikel 26, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112, dat erin voorziet dat deze bepaling slechts van toepassing is op goederen bij de verwerving waarvan voor de belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting is

ontstaan, niet van toepassing. Wanneer een belastingplichtige een goed, bijvoorbeeld een tot zijn bedrijf behorend voertuig, ter beschikking van een van zijn werknemers stelt en dit geschiedt in het kader van een arbeidsverhouding, moet deze mijns inziens worden geacht als belastingplichtige te handelen. Een dergelijke handeling is derhalve in beginsel aan belasting onderhevig. Daarentegen verwerft de belastingplichtige in beginsel tegelijkertijd het recht op aftrek van de bij de verwerving van dat goed betaalde voorbelasting en, ingeval hij geen belaste activiteit in de betrokken lidstaat uitoefent, zoals QM, het recht op teruggaaf daarvan.

41. Anderzijds moet in een dergelijke situatie in beginsel het bedrag als maatstaf van heffing worden aangehouden dat de belastingplichtige uit hoofde van de terbeschikkingstelling van het goed daadwerkelijk van zijn werknemer ontvangt, en niet de kosten van de verwerving van dat goed, zoals in de praktijk bij een om niet verrichte terbeschikkingstelling het geval is.

42. Uiteraard dienen de bevoegde nationale autoriteiten vast te stellen of de door de werknemer gedragen kosten daadwerkelijk een betaling voor de terbeschikkingstelling van het goed vormen. Het gemeenschappelijke btw-stelsel heeft namelijk niet tot doel alle kasstromen te belasten. De belasting geldt voor handelingen, dat wil zeggen leveringen van goederen en diensten, die onder bezwarende titel worden verricht. De met deze handelingen gepaard gaande kasstromen vormen slechts de maatstaf van heffing van deze handelingen, omdat ervan wordt uitgegaan dat zij de waarde ervan weerspiegelen. Zij moeten evenwel het karakter van een gelijkwaardige tegenprestatie hebben, willen de handelingen waarmee deze kasstromen gepaard gaan, kunnen worden beschouwd als handelingen onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van richtlijn 2006/112.¹⁷

43. In de onderhavige zaak zet QM in antwoord op een vraag van het Hof uiteen dat de betrokken werknemer een deel van de kosten van de terbeschikkingstelling van het voertuig draagt omdat de kosten van de verweving (leasing) ervan door de vennootschap hoger zijn dan het bedrag waarin daartoe in de vennootschapsbegroting is voorzien. De werknemer compenseert derhalve dit verschil. Mijns inziens rijst de vraag of er in een dergelijke situatie sprake is van wederzijdse en gelijkwaardige prestaties en of de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde van de aan de afnemer verleende dienst in de zin van de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof vormt. Om deze twijfel weg te nemen moet evenwel de rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en zijn werknemer worden onderzocht, hetgeen de taak van de verwijzende rechter is.

44. Indien deze rechter tot de conclusie komt dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde vervoermiddel onder bezwarende titel in de zin van de btw-bepalingen ter beschikking van de werknemer is gesteld, rijst de vraag naar de plaats van deze dienst. Aangezien de werknemer van de belastingplichtige gewoonlijk een niet-belastingplichtige is, moet in dit geval in beginsel artikel 45 van richtlijn 2006/112 worden toegepast. Daarin is bepaald dat de plaats van de dienst de plaats van vestiging van de dienstverrichter is, de plaats waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of zijn woonplaats. Indien de terbeschikkingstelling betrekking heeft op een vervoermiddel, moet evenwel de vraag worden beantwoord of een dergelijke terbeschikkingstelling kan worden beschouwd als andere dan kortdurende verhuur in de zin van artikel 56, lid 2, van deze richtlijn. In een dergelijk geval is de plaats van de dienst namelijk de woonplaats van de werknemer als afnemer van de dienst.

¹⁷ Zie in die zin arrest van 10 januari 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

45. Richtlijn 2006/112 bevat geen definitie van het begrip „verhuur”. Op dit punt verwijst zij evenmin naar het nationale recht van de lidstaten. Derhalve moet deze term als een autonoom Unierechtelijk begrip worden uitgelegd.

46. Het Hof heeft zich evenwel uitgesproken over de betekenis van dit begrip. Hoewel deze rechtspraak betrekking heeft op het verhuren van onroerende goederen in het kader van de btw-vrijstelling voor een dergelijke activiteit, ben ik van mening dat zij ook kan worden toegepast op het verhuren van roerende goederen, waaronder voertuigen. Het kader dat door het Hof voor het begrip „verhuur” is vastgesteld, gaat namelijk niet verder dan de gebruikelijke betekenis van dit woord in de rechtstaal.

47. Volgens deze rechtspraak moet voor de vaststelling van het bestaan van een verhuurdienst aan alle voorwaarden voor een dergelijke handeling zijn voldaan, dat wil zeggen dat de eigenaar van het huurgoed de huurder tegen betaling van een huurprijs voor een overeengekomen tijdsduur het recht verleent om het huurgoed te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten.¹⁸ Derhalve moet worden onderzocht of aan deze voorwaarden is voldaan wanneer een belastingplichtige onder bezwarende titel een tot zijn bedrijf behorend voertuig ter beschikking van een werknemer stelt.

48. Om te beginnen zij opgemerkt dat het Hof in het arrest *Medicom en Maison Patrice Alard*¹⁹ weliswaar melding maakt van de eigenaar van het huurgoed, maar hieronder iedere verhuurder moet worden verstaan. De omstandigheid dat QM niet de eigenaar maar de leasener van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde voertuig is, staat er derhalve niet aan in de weg dat de terbeschikkingstelling van dit voertuig door deze vennootschap als een huurovereenkomst wordt beschouwd.

49. Voorts moet, ingeval er sprake is van de terbeschikkingstelling van een voertuig onder bezwarende titel, de voorwaarde van betaling van een huurprijs mijns inziens in beginsel worden geacht te zijn vervuld.

50. Wat de duur van de huurovereenkomst betreft, ben ik niet van mening dat deze duur op een concrete datum of op een bepaald aantal tijdseenheden (dagen, maanden of jaren) moet worden vastgesteld. De duur van de huurovereenkomst kan ook worden vastgesteld aan de hand van een bepaalde gebeurtenis of voorwaarde, bijvoorbeeld de duur van de arbeidsverhouding van de betrokken werknemer of de looptijd van de door de belastingplichtige gesloten en op het voertuig betrekking hebbende leaseovereenkomst.²⁰ Bovendien wordt in de rechtstradities van de lidstaten niet algemeen aangenomen dat een huurovereenkomst voor bepaalde tijd moet worden gesloten; zij kan ook voor onbepaalde tijd gelden²¹, met de mogelijkheid voor partijen om de overeenkomst op te zeggen, bijvoorbeeld in het geval van beëindiging van de arbeidsverhouding.

51. Dergelijke wijzen van omschrijving van de duur van de huurovereenkomst voldoen mijns inziens ook aan de voorwaarde van „overeengekomen tijdsduur”. Deze voorwaarde heeft namelijk uitsluitend tot doel een onderscheid te maken tussen verhuur en de overdracht van een eigendomsrecht of van soortgelijke zakelijke rechten. Vanuit het oogpunt van het btw-stelsel beoogt deze voorwaarde een onderscheid te maken tussen diensten en goederenleveringen.

¹⁸ Zie in die zin arrest van 18 juli 2013, *Medicom en Maison Patrice Alard*, C-210/11 en C-211/11, EU:C:2013:479, punt 26.

¹⁹ Arrest van 18 juli 2013 (C-210/11 en C-211/11, EU:C:2013:479).

²⁰ Soortgelijke oplossingen komen ook voor op andere gebieden dan arbeidsverhoudingen. Het is bijvoorbeeld een wijdverbreide praktijk om een decoder te verhuren voor de duur van een overeenkomst inzake de levering van televisiesignalen per kabel of satelliet.

²¹ Zie bijvoorbeeld artikel 659 van het Poolse burgerlijk wetboek.

52. Anders dan QM in haar opmerkingen ben ik derhalve niet van mening dat het feit dat de terbeschikkingstelling van het voertuig aan de werknemer wordt beperkt door de duur van de arbeidsverhouding zich ertegen verzet dat een dergelijke terbeschikkingstelling als verhuurdienst wordt aangemerkt.

53. Uiteraard is het van belang of de door partijen geplande duur van gebruik van het voertuig meer dan dertig dagen bedraagt, aangezien de toepassing van artikel 56, lid 1 of lid 2, van richtlijn 2006/112 daarvan afhangt, en dus ook de vaststelling van de plaats waar de handeling in voorkomend geval wordt belast. Wat dat betreft, moet een overeenkomst voor onbepaalde tijd mijns inziens worden geacht te zijn gesloten voor een periode van meer dan dertig dagen.

54. Wat ten slotte de voorwaarde van gebruik met uitsluiting van andere personen betreft, zij opgemerkt dat dit een kenmerk is dat gewoonlijk verband houdt met het eigendomsrecht en bepaalde andere zakelijke rechten. Het vloeit voort uit de werking erga omnes van deze zakelijke rechten.

55. Het Hof heeft deze voorwaarde voor het eerst als een noodzakelijk kenmerk van verhuur in de zin van de btw-bepalingen aangemerkt in het arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506). Deze zaak had betrekking op de vraag of de vrijstelling van belasting voor „verpachting en verhuur van onroerende goederen” in de zin van artikel 13, B, eerste alinea, onder b), van richtlijn 77/388²² tevens geldt voor de vestiging van een recht van vruchtgebruik van een onroerend goed. Deze vraag is gerezen in de context van het voorkomen van misbruik bestaande in de kunstmatige vestiging van een dergelijk recht teneinde een onverschuldigd recht op aftrek van voorbelasting over de levering van een dergelijk onroerend goed te verkrijgen.²³

56. In die omstandigheden heeft advocaat-generaal Jacobs vastgesteld dat een huurovereenkomst onder meer wordt gekenmerkt door het feit dat de huurder het recht verkrijgt om het voorwerp van de huurovereenkomst als zijn eigendom in gebruik te nemen en andere personen al dan niet (tot het onroerende goed) toe te laten.²⁴ Advocaat-generaal Jacobs lijkt zich daarbij te hebben laten leiden door de betekenis van de term „lease”, die ook in de genoemde bepaling van de richtlijn wordt gebruikt en die in het Angelsaksische recht ook kan verwijzen naar rechten die vergelijkbaar zijn met beperkte zakelijke rechten in *civil law*-stelsels.²⁵

57. In voornoemd arrest heeft het Hof dit iets anders geformuleerd en vastgesteld dat het wezenlijke kenmerk van een handeling bestaande in de vestiging van een zakelijk recht van vruchtgebruik op een onroerend goed, *dat zij gemeen heeft met verhuur*, is dat aan de houder voor een overeengekomen tijdsduur tegen vergoeding het recht wordt verleend, een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en *ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten*.²⁶

58. Hieruit volgt enerzijds dat het Hof het zakelijke recht van vruchtgebruik aldus heeft gekenmerkt maar daarbij slechts terloops heeft vermeld dat huurovereenkomsten soortgelijke kenmerken hebben. Anderzijds houdt de uitsluiting van andere personen volgens het Hof

²² Deze regel is thans opgenomen in artikel 135, lid 1, onder l), van richtlijn 2006/112.

²³ Zie arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punt 31.

²⁴ Conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:115, punten 79 en 84.

²⁵ Zie de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:115, punten 60 en 74.

²⁶ Arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punt 55.

verband met het recht om als eigenaar van het goed gebruik te maken en is een dergelijke uitsluiting niet inherent aan andere handelingen met betrekking tot het voorwerp van vruchtgebruik (of, in voorkomend geval, met betrekking tot het huurgoed).

59. Pas in latere arresten heeft het Hof deze voorwaarde uitdrukkelijk in verband gebracht met huurovereenkomsten in de zin van de bepalingen inzake de btw-vrijstelling en daarbij tegelijkertijd de formulering van het arrest „Goed Wonen” vereenvoudigd. Volgens deze nieuwe formulering houdt de verhuur van onroerende goederen in de zin van de bepalingen inzake de btw-vrijstelling in wezen in dat de eigenaar van een onroerend goed de huurder tegen betaling van een huurprijs voor een overeengekomen tijdsduur het recht verleent zijn goed in gebruik te nemen en andere personen daarvan uit te sluiten.²⁷

60. Ik ben er evenwel niet van overtuigd dat het Hof aldus bijzonder strenge eisen heeft willen stellen aan huurovereenkomsten in de zin van de btw-bepalingen. Deze eisen gaan niet verder dan het gewoonlijk in dit soort overeenkomsten aan de huurder toegekende recht om het huurgoed in gebruik te nemen en tegen inmenging in dat recht (en in de uitoefening ervan) door derden zonder recht te beschermen. Dat sluit de rechten waarover de eigenaar van het huurgoed (of, ruimer, de verhuurder) van rechtswege of krachtens een tussen de partijen gesloten overeenkomst beschikt evenwel niet uit. Het sluit evenmin uit dat de huurder bepaalde met het huurgoed verband houdende verplichtingen kan hebben, bijvoorbeeld op grond van een tussen hem en de verhuurder tot stand gekomen arbeidsverhouding.

61. Hoewel ik dus geneigd ben te oordelen dat de hierboven genoemde rechtspraak ook van toepassing kan zijn bij de uitlegging van het begrip „verhuur van vervoermiddelen” in de zin van artikel 56 van richtlijn 2006/112, zoals ik al heb aangegeven, ben ik het niet eens met de stelling van QM dat de uit deze rechtspraak voortvloeiende criteria, en met name het criterium van gebruik van het huurgoed met uitsluiting van andere personen, eraan in de weg staan dat er in het geval van terbeschikkingstelling van een voertuig aan een werknemer in een situatie als in het hoofdgeding wordt aangenomen dat sprake is van een huurovereenkomst.

62. De vennootschap betoogt namelijk dat de werknemer, aangezien het voertuig ook voor beroepsdoeleinden ter beschikking wordt gesteld, dat niet met uitsluiting van andere personen gebruikt, aangezien het gebruik van een voertuig *voor de beroepsdoeleinden van de werknemer* (impliciet: in het belang van de werkgever) in wezen betekent dat het wordt gebruikt *door de werkgever*.

63. Deze stelling kan niet worden aanvaard. De omstandigheid dat de mogelijkheid om het voertuig te gebruiken de werknemer in staat stelt zijn beroepsverplichtingen na te komen en dat dit onder andere de reden was waarom de werkgever hem het voertuig ter beschikking heeft gesteld, doet niet af aan het feit dat hij in het kader van de met de werkgever gesloten overeenkomst bij uitsluiting over dat concrete voertuig beschikt. Ook het feit dat de werkgever de werknemer instructies kan geven waarvan de uitvoering het gebruik van het hem ter beschikking gestelde voertuig vereist, doet daaraan niet af.²⁸ Dat zou ook het geval kunnen zijn indien de werknemer de eigenaar van dat voertuig was. De zaak zou wel anders liggen indien de

²⁷ Zie arresten van 9 oktober 2001, *Mirror Group*, C-409/98, EU:C:2001:524, punt 31; 8 mei 2003, *Seeling*, C-269/00, EU:C:2003:254, punt 49, en 18 juli 2013, *Medicom en Maison Patrice Alard*, C-210/11 en C-211/11, EU:C:2013:479, punt 26.

²⁸ Op soortgelijke wijze komt de recentelijk (dat wil zeggen in het voorjaar van 2020) vaak voorkomende verplichting van de werknemer om vanuit zijn woning op afstand te werken niet neer op een inmenging in het bezit van de woning van de werknemer door de werkgever.

werkgever over een voertuigenpark beschikte dat het personeel naar behoefte (en naargelang van de beschikbaarheid van de betrokken voertuigen) zou kunnen gebruiken maar geen van deze voertuigen permanent aan een bepaalde werknemer zou zijn toegewezen.

64. Evenmin is de omstandigheid dat de belastingplichtige het voertuig ter beschikking van de werknemer stelt op grond van een arbeidsovereenkomst en niet op grond van een afzonderlijke civielrechtelijke overeenkomst relevant voor de beoordeling van de vraag of er sprake is van verhuur in de zin van artikel 56 van richtlijn 2006/112. In het kader van het btw-stelsel wordt een handeling namelijk gedefinieerd aan de hand van de functionele en niet de formeelrechtelijke vorm. Indien de handeling voldoet aan de functionele criteria voor verhuur van een vervoermiddel, is het derhalve niet van belang welk soort overeenkomst is gesloten.²⁹

65. Bijgevolg ben ik van mening dat er sprake is van verhuur van een vervoermiddel in de zin van artikel 56, lid 2, van richtlijn 2006/112 wanneer een belastingplichtige een tot zijn bedrijf behorend voertuig voor een periode van meer dan dertig dagen onder bezwarende titel ter beschikking stelt voor de privédoeleinden van een van zijn werknemers.

66. Deze oplossing is tevens in overeenstemming met het doel van richtlijn 2008/8, namelijk het heffen van belasting op de plaats waar de dienst werkelijk wordt verbruikt.³⁰ In het geval van vervoermiddelen die voor privédoeleinden ter beschikking van de werknemers van een belastingplichtige worden gesteld, moet namelijk de woonplaats van deze werknemers worden beschouwd als de plaats waar de dienst werkelijk wordt verbruikt.

67. Derhalve stel ik voor om het antwoord op de prejudiciële vraag aldus aan te vullen dat, indien de verwijzende rechter vaststelt dat de terbeschikkingstelling door een belastingplichtige van een tot zijn bedrijf behorend voertuig voor de privédoeleinden van een van zijn werknemers voor een periode van meer dan dertig dagen wordt verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 en van de rechtspraak van het Hof over deze bepaling, artikel 56, lid 2, van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een dergelijke terbeschikkingstelling onder het begrip „andere dan kortdurende verhuur van een vervoermiddel” valt.

Conclusie

68. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Finanzgericht des Saarlandes te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van 12 februari 2008, moeten aldus worden uitgelegd dat er geen sprake is van een onder bezwarende titel verrichte dienst in de zin van deze bepalingen wanneer een belastingplichtige een tot zijn bedrijf behorend voertuig ter beschikking van een werknemer stelt voor de privédoeleinden van deze werknemer en deze werknemer geen vergoeding betaalt, geen afstand doet van een deel van zijn loon of van andere voordelen die hem door de belastingplichtige verschuldigd zijn en uit hoofde van de terbeschikkingstelling van dat voertuig evenmin aanvullende arbeid verricht.

²⁹ Zie naar analogie, in het kader van de verschillen tussen vruchtgebruik en verhuur van een onroerend goed, arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punt 58.

³⁰ Overweging 3 van richtlijn 2008/8.

- 2) Indien de verwijzende rechter vaststelt dat de terbeschikkingstelling door een belastingplichtige van een tot zijn bedrijf behorend voertuig voor de privédoeleinden van een van zijn werknemers voor een periode van meer dan dertig dagen wordt verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 en van de rechtspraak van het Hof over deze bepaling, moet artikel 56, lid 2, van deze richtlijn aldus worden uitgelegd dat een dergelijke terbeschikkingstelling onder het begrip ‚andere dan kortdurende verhuur van een vervoermiddel’ valt.”