

Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

17 november 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 26, lid 1, onder b) – Verrichting van diensten om niet – Terbeschikkingstelling om niet van vouchers aan het personeel van de onderneming van de belastingplichtige in het kader van een beloningsregeling – Handelingen die met diensten onder bezwarende titel worden gelijkgesteld – Draagwijdte – Beginsel van fiscale neutraliteit”

In zaak C-607/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 11 november 2020, ingekomen bij het Hof op 17 november 2020, in de procedure

GE Aircraft Engine Services Ltd

tegen

The Commissioners for His Majesty's Revenue & Customs,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, L. Bay Larsen, vicepresident van het Hof, waarnemend voor een rechter van de Eerste kamer, P. G. Xuereb (rapporteur), A. Kumin en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: T. ?apeta,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 24 november 2021,

gelet op de opmerkingen van:

- GE Aircraft Engine Services Ltd, vertegenwoordigd door L. Allen, barrister, en W. Shah, solicitor,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitis, X. Lewis en V. Uher als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 januari 2022,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen GE Aircraft Engine Services Ltd (hierna: „GEAES”) en de Commissioners for His Majesty’s Revenue and Customs (belasting- en douanedienst, Verenigd Koninkrijk) (hierna: „belastingdienst”) over een aanslag voor de periode van december 2013 tot oktober 2017 voor niet-aangegeven belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de waarde van vouchers die GEAES in het kader van een beloningsregeling aan zijn werknemers had verstrekt.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Terugtrekkingsakkoord

3 Bij besluit (EU) 2020/135 van 30 januari 2020 betreffende de sluiting van het Akkoord inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (PB 2020, L 29, blz. 1; hierna: „terugtrekkingsakkoord”) heeft de Raad van de Europese Unie namens de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie het terugtrekkingsakkoord goedgekeurd, dat aan dat besluit is gehecht.

4 Artikel 86 van het terugtrekkingsakkoord heeft als opschrift „Bij het Hof van Justitie van de Europese Unie aanhangige zaken” en bepaalt in de leden 2 en 3:

„2. Het Hof van Justitie van de Europese Unie blijft bevoegd bij wijze van prejudiciële beslissing een uitspraak te doen naar aanleiding van verzoeken van rechterlijke instanties van het Verenigd Koninkrijk die voor het eind van de overgangperiode zijn ingediend.

3. Voor de toepassing van dit hoofdstuk worden procedures geacht bij het Hof van Justitie van de Europese Unie te zijn ingesteld en worden verzoeken om een prejudiciële beslissing geacht te zijn ingediend op het tijdstip dat de indiening van de procesinleiding is geregistreerd ter griffie van het Hof van Justitie [...].”

5 Overeenkomstig artikel 126 van het terugtrekkingsakkoord is de overgangperiode ingegaan op de datum van inwerkingtreding van dit akkoord en geëindigd op 31 december 2020.

Btw-richtlijn

6 In artikel 26, lid 1, van de btw-richtlijn wordt bepaald:

„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.”

Recht van het Verenigd Koninkrijk

7 De bepalingen van artikel 26 van de btw-richtlijn zijn in het recht van het Verenigd Koninkrijk omgezet bij artikel 3 van de Value Added (Supply of Services) Order 1992 [verordening van 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (dienstverrichtingen)], waarin het volgende wordt bepaald:

„[...] [W]anneer [een ondernemer] voor hem verrichte diensten gebruikt voor privédoeleinden of voor andere dan bedrijfsdoeleinden dan wel deze diensten aan iemand anders ter beschikking stelt voor gebruik, [wordt hij] voor de toepassing van de wet gelijkgesteld met een persoon die deze diensten verricht in het kader van of voor de bevordering van zijn bedrijfsvoering.”

Hoofding en prejudiciële vragen

8 GEAES is een vennootschap naar het recht van Engeland en Wales die behoort tot het internationale concern General Electric (hierna: „GE”) en actief is in het Verenigd Koninkrijk op het gebied van de vervaardiging van vliegtuigmotoren.

9 GE heeft een programma opgezet met de naam *Above & Beyond* dat bedoeld was om blijk te geven van waardering voor de beste en productiefste werknemers en hen te belonen. In het kader van dat programma kon elke werknemer krachtens de programmavooraarden een collega voordragen die volgens hem bijzondere waardering verdiende voor uitstekend werk. Het programma kende met het oog daarop verschillende niveaus van onderscheidingen.

10 Volgens dat beloningssysteem ontving een werknemer die was genomineerd voor een onderscheiding van het hoogste niveau onder bepaalde voorwaarden een vergoeding in geld, een werknemer die was genomineerd voor een onderscheiding van een tussenliggend niveau ontving vouchers en een werknemer die was genomineerd voor een onderscheiding van het laagste niveau kreeg als blijk van waardering een certificaat.

11 In het geval van een onderscheiding in de vorm van vouchers moest de werknemer op een website met een lijst van deelnemende detailhandelaren een detailhandelaar kiezen waar hij zijn voucher kon inwisselen.

12 Deze website werd beheerd door een vennootschap die de vouchers rechtstreeks van deze detailhandelaren kocht en ze vervolgens doorverkocht aan General Electric USA. General Electric USA heeft ze vervolgens vervreemd aan een andere groepsmaatschappij van GE, eveneens gevestigd in de Verenigde Staten, namelijk GE HQ, die ze weer verkocht aan andere groepsmaatschappijen van GE, onder meer aan GEAES.

13 GEAES en negentien andere groepsmaatschappijen van GE hebben van de belastingdienst een aanslag in de btw ontvangen voor de transactie bestaande in het aanbieden van de vouchers aan de werknemers die waren geselecteerd in het kader van het programma *Above & Beyond*. Deze dienst heeft namelijk overwogen dat GEAES en de andere groepsmaatschappijen van GE de belasting over de waarde van deze vouchers moesten aangeven.

14 GEAES en de negentien andere betrokken groepsmaatschappijen van GE hebben tegen deze aanslag beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk). Het beroep van GEAES is aangewezen als proefzaak voor alle twintig procedures.

15 De verwijzende rechter merkt op dat het hoofding uitsluitend betrekking heeft op de

onderscheidingen van de tussenniveaus van de in punt 10 van het onderhavige arrest beschreven indeling. De partijen zijn het met name oneens over de vraag of de verstrekking om niet door GEAES van vouchers aan werknemers een handeling is die moet worden gelijkgesteld aan een verrichting van diensten onder bezwarende titel in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn en of over deze handeling dus btw in rekening moet worden gebracht.

16 De verwijzende rechter wijst erop dat de verstrekking van de vouchers aan de werknemers in het kader van het programma *Above & Beyond* volgens GEAES geen belaste dienst in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn vormt, want dit programma houdt verband met de economische activiteiten van de vennootschap en het voordeel ervan voor de werknemers is van secundair belang. Er moet namelijk onderscheid worden gemaakt tussen het economische doel dat deze vennootschap met de verstrekking van de vouchers om niet nastreeft en het gebruik dat de werknemers ervan maken voor privédoeleinden.

17 Een dergelijke uitlegging is volgens GEAES in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof, inzonderheid de arresten van 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), en 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 Volgens de belastingdienst daarentegen worden de vouchers om niet en voor persoonlijk gebruik buiten het kader van de bedrijfsactiviteiten van GEAES aan de werknemers verstrekt, zodat is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Het is in dit verband niet relevant dat GEAES met de verstrekking van de vouchers aan het personeel een bedrijfsdoel nastreeft.

19 De verwijzende rechter merkt bovendien op dat GEAES bij de aankoop van de vouchers van GE HQ btw daarover aangeeft op basis van de verleggingsregeling en de overeenkomstige voorbelasting aftrekt.

20 De verwijzende rechter onderstreept ook dat de detailhandelaar bij wie de onderscheiden werknemers bij de afsluitende transactie de vouchers van het programma *Above & Beyond* gebruikt om goederen en diensten te kopen, de belasting aangeeft die verschuldigd is over de waarde van deze vouchers.

21 Volgens deze rechter vormt het aanbieden van deze vouchers een verrichting van een dienst om niet en moet derhalve worden vastgesteld of deze dienst wordt verricht voor eigen privédoeleinden van de belastingplichtige of voor privédoeleinden van zijn personeel of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Hij meent inzonderheid dat er redelijke twijfels zijn over de uitlegging van de uitdrukking „voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn en over de toepassing van deze bepaling in omstandigheden als van het hoofdgeding.

22 Daarop heeft de First-tier Tribunal (Tax Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Vormt de uitgifte van voor besteding bij externe detailhandelaren bestemde vouchers aan werknemers door een belastingplichtige in het kader van een beloningsprogramma voor goed presterende werknemers een dienst, voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden’ in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn?

2) Maakt het voor het antwoord op de eerste vraag verschil of de belastingplichtige een bedrijfsdoel nastreeft met de uitgifte van de vouchers aan het personeel?

3) Maakt het voor het antwoord op de eerste vraag verschil of de aan personeelsleden uitgegeven vouchers voor eigen gebruik zijn bestemd en voor privédoeleinden van de personeelsleden kunnen worden gebruikt?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

23 Om te beginnen moet worden vastgesteld dat uit artikel 86, lid 2, van het op 1 februari 2020 in werking getreden terugtrekkingsakkoord volgt dat het Hof bevoegd blijft om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen naar aanleiding van verzoeken van rechterlijke instanties van het Verenigd Koninkrijk die zijn ingediend vóór het einde van de overgangperiode, dat is vastgesteld op 31 december 2020, wat het geval is met het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing.

24 Met zijn drie vragen, die tezamen moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een dienstverrichting die erin bestaat dat een onderneming vouchers aan werknemers verstrekt in het kader van een programma dat bedoeld is om blijk te geven van waardering voor de beste en productiefste werknemers en hen te belonen, binnen de werkingssfeer ervan valt.

25 Allereerst zij eraan herinnerd dat artikel 26, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalde handelingen waarvoor de belastingplichtige geen werkelijke tegenprestatie ontvangt, gelijkstelt met onder bezwarende titel verrichte diensten. Deze bepaling beoogt te verzekeren dat een belastingplichtige die een goed onttrekt of een dienst voor privédoeleinden van hemzelf of van zijn personeel verricht, hetzelfde wordt behandeld als een eindgebruiker die een goed of dienst van hetzelfde type afneemt. Daartoe verhindert artikel 26, lid 1, onder a), van deze richtlijn dat een belastingplichtige die de btw over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed heeft kunnen aftrekken, geen btw betaalt wanneer hij dit goed voor privédoeleinden van hemzelf of van zijn personeel aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, en dus ongerechtvaardigde voordelen geniet in vergelijking met een eindgebruiker die het goed koopt en hierover btw voldoet. Om dezelfde reden verhindert artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn dat een belastingplichtige, of diens personeelsleden, geen belasting hoeft te betalen over diensten van de belastingplichtige waarover een privépersoon wel btw zou hebben moeten betalen (zie in die zin arrest van 20 januari 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Om te bepalen of een verrichting die erin bestaat dat een onderneming vouchers aan werknemers verstrekt in het kader van een programma dat bedoeld is om blijk te geven van waardering voor de beste en productiefste werknemers en hen te belonen, een verrichting van diensten in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn vormt, moeten alle omstandigheden van dat programma in aanmerking worden genomen, met name de aard en de doelstellingen ervan.

27 In casu volgt uit het dossier waarover het Hof beschikt in wezen dat het programma *Above & Beyond*, en in het bijzonder de onderscheidingen van een tussenniveau van de indeling die in punt 10 van dit arrest is beschreven, door GEAES was opgezet om de prestaties van zijn werknemers te verhogen en er zodoende toe bij te dragen dat de onderneming winstgevender zou worden. De invoering van het programma was dus ingegeven door overwegingen omtrent de bedrijfsvoering en het streven naar hogere winst. Het daaruit voortvloeiende voordeel voor de werknemers was enkel bijkomstig ten opzichte van de doeleinden van de onderneming. Door de werknemers te motiveren had het programma namelijk positieve effecten op de prestaties en de winstgevendheid van de onderneming.

28 Daarnaast belichamen de vouchers het recht van de onderscheiden werknemers op goederen of diensten van een van de deelnemende detailhandelaren (zie naar analogie arrest van 27 maart 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, punt 12). Volgens het systeem dat door GEAES was opgezet door middel van het programma *Above & Beyond* is een dergelijke voucher die een werknemer krijgt in het kader van dat programma naar zijn aard niets anders dan een document dat de verplichting belichaamt die de deelnemende detailhandelaren op zich hebben genomen om deze voucher te aanvaarden in plaats van geld, tegen de nominale waarde ervan (zie naar analogie arrest van 24 oktober 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Tot slot mengt GEAES zich als werkgever niet in de keuze van producten of diensten die de werknemers bij de genoemde detailhandelaren afnemen.

30 Derhalve moet worden vastgesteld dat de vouchers, indien enkel wordt gekeken naar het gebruik ervan, beschouwd moeten worden als een product dat de privédoeleinden van de werknemers dient.

31 Niettemin moet worden opgemerkt dat deze vouchers niet worden toegekend naargelang de privédoeleinden van de werknemers; zij kunnen zich er ook op geen enkele manier van verzekeren dat zij die vouchers daadwerkelijk zullen krijgen. Zoals blijkt uit punt 9 van dit arrest kunnen vouchers enkel worden toegekend op voordracht van andere werknemers van de onderneming, op basis van criteria die strikt werkgerelateerd zijn, en slechts indien de genomineerde werknemers een onderscheiding verdienen van het tussenniveau in het beloningssysteem dat is uiteengezet in punt 10 van dit arrest.

32 Overigens staat vast dat de vouchers door GEAES worden verstrekt zonder dat de onderscheiden werknemers een vergoeding of tegenprestatie van welke aard dan ook verstrekken, en dat de kosten ervan worden gedragen door GEAES zelf. Deze dienstverrichting levert GEAES derhalve een voordeel op in de vorm van het vooruitzicht van een hogere omzet dankzij werknemers die meer gemotiveerd zijn en dus beter presteren (zie naar analogie arrest van 27 maart 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, punt 13). Het persoonlijke voordeel ervan voor de werknemers is dus slechts bijkomstig ten opzichte van de doeleinden van de onderneming.

33 Gelet op het voorgaande en onder voorbehoud van de controles door de verwijzende rechter moet worden opgemerkt dat de verstrekking om niet van vouchers door GEAES aan werknemers die zijn onderscheiden in het kader van het programma *Above & Beyond* ertoe strekt de prestaties van de werknemers te verbeteren en zodoende ervoor te zorgen dat de onderneming goed loopt en winstgevend is, zodat moet worden overwogen dat deze dienst niet wordt verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden en derhalve niet wordt bestreken door artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.

34 Deze overweging vindt overigens steun in het feit dat het Hof in een situatie met een dienstverrichting die vergelijkbaar is met die in het hoofdgeding heeft overwogen dat deze dienst was verricht ten behoeve van de onderneming, aangezien de dienst tot doel had de door de betrokken vennootschap verkochte hoeveelheid producten te verhogen (zie in die zin arrest van 27 april 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, punt 19).

35 Gelet op de in punt 20 van dit arrest genoemde omstandigheid dat de deelnemende detailhandelaren de btw aangeven die verschuldigd is over de betrokken vouchers, moet tot slot worden overwogen dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet is geschonden, voor zover de dienstverrichting die erin bestaat dat GEAES vouchers aan werknemers verstrekt in het kader van

een programma dat met name bedoeld is om blijk te geven van waardering voor de beste en productiefste werknemers en hen te belonen, niet binnen de werkingssfeer van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn valt.

36 Gelet op een en ander moet op de vragen worden geantwoord dat artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een dienstverrichting die erin bestaat dat een onderneming vouchers aan werknemers verstrekt in het kader van een programma dat bedoeld is om blijk te geven van waardering voor de beste en productiefste werknemers en hen te belonen, niet binnen de werkingssfeer ervan valt.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

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 moet aldus worden uitgelegd dat een dienstverrichting die erin bestaat dat een onderneming vouchers aan werknemers verstrekt in het kader van een programma dat bedoeld is om blijk te geven van waardering voor de beste en productiefste werknemers en hen te belonen, niet binnen de werkingssfeer ervan valt.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.