DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

18. oktober 2007 *

I sag C-355/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Gerechtshof te Amsterdam (Nederlandene) ved afgørelse af 28. august 2006, indgået til Domstolen den 30. august 2006, i sagen:

J.A. van der Steen

mod

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris (refererende dommer) og C. Toader,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. juni 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i anledning af en tvist mellem J.A. van der Steen og Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (herefter »skattemyndigheden«) i anledning af afvisning af en klage over en afgørelse fra skattemyndigheden, hvorefter et selskab og sagsøgeren, som var eneste direktør, selskabsdeltager og medarbejder i selskabet, med henblik på opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) ansås for at udgøre én skattemæssig enhed.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, bestemmer, at merværdiafgift (herefter »moms«) pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

4 Sjette direktivs artikel 4 bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af

materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[...]

4. Ved udtrykket »selvstændigt«, som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

Med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd har de enkelte medlemsstater mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

[...]«

Nationale bestemmelser

5 Artikel 7, stk. 1, i lov om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting) af 28. juni 1968 (Staatsblad 1968, nr. 329, herefter »momsloven«) bestemmer:

»En erhvervsdrivende er en person, der driver selvstændig virksomhed.«

6 I medfør af momslovens artikel 7, stk. 2, defineres »virksomhed« især som udøvelse af en profession eller udnyttelse af fast ejendom med henblik på at opnå en fast indkomst.

7 Samme lovs artikel 7, stk. 4, bestemmer følgende:

»Fysiske og juridiske personer som omhandlet i lov om skatter og afgifter til staten, som er erhvervsdrivende i denne artikels forstand, som bor eller som er etableret i Nederlandene eller som har fast forretningssted dér, og som finansielt, økonomisk og organisatorisk er forbundet med hinanden på en sådan måde, at de udgør en enhed, anses for — efter anmodning fra en eller flere af disse, og efter afgørelse truffet af skattemyndigheden, og som kan appelleres — at udgøre én og samme erhvervsdrivende, at regne fra den første dag i den måned, som følger efter den måned, i løbet af hvilken skattemyndigheden har truffet sin afgørelse. Fremgangsmåden for dannelse, ændring eller ophør af den skattemæssige enhed fastsættes ved ministeriel bekendtgørelse.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 J.A. van der Steen drev indtil den 6. marts 1998 en enkeltmandsvirksomhed, der leverede tjenesteydelser i form af rengøring, og han var i egenskab heraf virksomhed i momslovens forstand.

9 Med virkning fra den 6. marts 1998 blev han direktør og eneanpartshaver i anpartsselskabet J.A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (herefter »selskabet«),

som var stiftet den 4. juli 1991, og som overtog de aktiviteter, som tidligere var blevet udøvet af enkeltmandsvirksomheden. Selve selskabet var erhvervsdrivende i momslovens forstand.

10 J.A. van der Steen havde indgået en ansættelsesaftale med selskabet, hvorefter han modtog en fast månedlig løn og årlige feriepenge, som udgjorde 8% af hans årlige løn. Selskabet foretog fradrag i hans løn for indkomstskat og socialsikringsbidrag. Der var ikke andre ansatte i selskabet.

11 Idet selskabet ikke længere kunne betale sin gæld, blev der i løbet af december 2002 indgivet konkursbegæring, og selskabet blev erklæret konkurs den 5. januar 2005.

12 Det fremgår af en skrivelse af 18. december 2002, at J.A. van der Steen har anmodet skattemyndigheden om at få tildelt et momsnummer, som var forskelligt fra selskabets momsnummer, med henblik på at undgå sammen med selskabet at udgøre én skattemæssig enhed i henhold til momsloven.

13 Ved afgørelse af 28. april 2004 besluttede skattemyndigheden, at J.A. van der Steen og selskabet med virkning fra den 1. maj 2004 udgjorde én skattemæssig enhed i henhold til momslovens artikel 7, stk. 4. Skattemyndigheden henviste til støtte for denne afgørelse til dom nr. 35775 af 26. april 2002 fra Hoge Raad der Nederlanden. Efter klage fra J.A. van der Steen fastholdt skattemyndigheden sit standpunkt den 16. august 2004, og henviste i den anledning til en afgørelse fra Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansspørgsmål) af 24. juli 2002, baseret på denne dom.

14 J.A. van der Steen har anlagt sag til prøvelse af disse afgørelser ved Gerechtshof te Amsterdam, som understreger, at disse afgørelser kun er berettigede, hvis J.A. van der Steen opfylder betingelserne for at kunne anses for erhvervsdrivende i momslovens forstand, men spørger, hvorvidt dette er foreneligt med fællesskabsretten.

15 Gerechtshof te Amsterdam er af den opfattelse, at det ikke kan hævdes, at J.A. van der Steen befandt sig i et arbejdstager-arbejdsgiverforhold i forhold til selskabet. Gerechtshof te Amsterdam spørger imidlertid, om J.A. van der Steen i medfør af momslovens artikel 7, stk. 4, som udgør gennemførelsesforanstaltningen i national ret af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, kan anses for at udøve selvstændig virksomhed uden samtidig at anses for at udøve selvstændig økonomisk virksomhed i henhold til direktivets artikel 4, stk. 1.

16 Under disse omstændigheder har Gerechtshof te Amsterdam besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 4, stk. 1, fortolkes således, at såfremt en fysisk persons eneste virksomhed består i udførelsen af alt det arbejde, der er forbundet med et anpartsselskabs virksomhed — hvori han selv er eneste direktør, eneste anpartshaver og eneste »medarbejder« — udgør dette arbejde ikke økonomisk virksomhed, eftersom det ikke udøves inden for rammerne af ledelse og repræsentation af selskabet og dermed ikke i forbindelse med økonomiske transaktioner?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt, med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, en fysisk person, som udfører alt arbejdet i et afgiftspligtigt selskabs navn og for dets regning i henhold til en ansættelseskontrakt, som binder denne person til selskabet, hvori personen i øvrigt er eneste selskabsdeltager, direktør og medarbejder, selv skal anses for afgiftspligtig i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1.

18 Indledningsvis bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1, anses en person, som selvstændigt udøver en af de i samme artikels stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed, for afgiftspligtig person.

19 Sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, præciserer, at ved udtrykket »selvstændigt« undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

20 Artikel 4, stk. 4, andet afsnit, fastsætter, at medlemsstaterne, med forbehold af det i sjette direktivs artikel 29 nævnte samråd, har mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

21 Det bemærkes i denne forbindelse, at i en situation som den, der foreligger i tvisten i hovedsagen, bør eksistensen af et arbejdstager-arbejdsgiverforhold mellem de to berørte personer være tilladt.

22 Det bemærkes for det første, at selv om selskabets rengøringsvirksomhed udelukkende blev udført af J.A. van der Steen, blev rengøringskontrakterne til gengæld indgået af selskabet, som betalte J.A. van der Steen en månedlig løn og årlige feriepenge. Selskabet foretog også fradrag i lønnen for indkomstskat og socialsikringsbidrag. J.A. van der Steen var derfor afhængig af selskabet med hensyn til fastsættelsen af hans aflønningsvilkår.

23 For det andet bemærkes, at J.A. van der Steen, da han udførte sine tjenesteydelser som ansat, ikke handlede i eget navn, for egen regning eller på eget ansvar, men derimod for selskabets regning og på selskabets ansvar.

24 For det tredje har Domstolen fastslået, at hvad angår aflønningsvilkårene er der ikke tale om noget arbejdstager-arbejdsgiverforhold, når de pågældende selv bærer den økonomiske risiko ved deres virksomhed (jf. dom af 25.7.1991, sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Sml. I, s. 4247, præmis 13).

25 Den forelæggende ret præciserer i denne forbindelse, at J.A. van der Steen ikke bar nogen økonomisk risiko, når han fungerede som direktør for selskabet, og når han udøvede sin virksomhed inden for rammerne af de transaktioner, som blev gennemført af selskabet i forhold til tredjemænd.

26 Det følger heraf, at en lønmodtager, som befinder sig i samme situation som sagsøgeren i hovedsagen, ikke kan anses for en afgiftspligtig person i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1.

27 Dommen af 27. juni 1996, Asscher (sag C-107/94, Sml. I, s. 3089), og af 27. januar 2000, Heerma (sag C-23/98, Sml. I, s. 419), kan ikke resultere i en anderledes fortolkning af nævnte bestemmelse.

28 I Heerma-dommen fastslog Domstolen således i præmis 17 — efter at have konstateret, at en persons udlejning af et materielt gode til et civilt selskab, som han var deltager i, og for hvilken han modtog en leje, udgjorde en ydelse, for hvilken der betaltes vederlag i henhold til sjette direktivs artikel 2 — at en selskabsdeltager, som udlejer en fast ejendom til et selskab, der er en afgiftspligtig person, og som han deltager i, handler selvstændigt som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1.

29 Ligeledes har Domstolen i samme doms præmis 18 præciseret, at der for så vidt angår den omtvistede virksomhed ikke mellem selskabet og selskabsdeltageren består et arbejdstager-arbejdsgiverforhold svarende til det i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, omhandlede. Ved at udleje et materielt gode til selskabet handler selskabsdeltageren derimod i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, selv om han samtidig er direktør i det udlejende selskab.

30 Det er i hovedsagen ubestridt, at selv om J.A. van der Steen var den eneste direktør og eneste selskabsdeltager i selskabet, udøvede han ikke desto mindre sin virksomhed inden for rammerne af en ansættelseskontrakt. Det følger heraf, at J.A. van der Steens situation ikke svarer til den situation, som er beskrevet i Heerma-dommen, og — som generaladvokaten har anført i punkt 22 i forslaget til afgørelse — i det omfang, at det arbejde, som den pågældende udførte til fordel for selskabet, henhørte under anvendelsesområdet for ansættelseskontrakten, var det i princippet undtaget fra moms i medfør af de klare bestemmelser i sjette direktivs artikel 4, stk. 4.

31 Desuden kan Domstolens argumentation i præmis 26 i Asscher-dommen, hvori Domstolen har fastslået, at en direktør for et selskab, hvori han er eneste selskabsdeltager, ikke er beskæftiget i et underordnelsesforhold, og derfor ikke kan anses for »arbejdstager« i henhold til EF-traktatens artikel 48 (efter ændring nu artikel 39 EF), men må antages at udøve selvstændig erhvervsvirksomhed, som omhandlet i EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), ikke overføres til den foreliggende sag, som ikke vedrører den frie bevægelighed for personer, og som udelukkende vedrører momsområdet og definitionen af momspligtige personer.

32 I lyset af ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er en fysisk person, som udfører alt arbejdet i et afgiftspligtigt selskabs navn og for dets regning i henhold til en ansættelseskontrakt, som binder denne person til selskabet, hvori personen i øvrigt er eneste selskabsdeltager, direktør og medarbejder, ikke selv afgiftspligtig i henhold til nævnte direktivs artikel 4, stk. 1.

Sagens omkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Med henblik på anvendelsen af artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er en fysisk person, som udfører alt arbejdet i et afgiftspligtigt selskabs navn og for dets regning i henhold til en ansættelseskontrakt, som binder denne person til selskabet, hvori personen i øvrigt er eneste selskabsdeltager, direktør og medarbejder, ikke selv afgiftspligtig i henhold til nævnte direktivs artikel 4, stk. 1.

Underskrifter