ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

18 oktober 2007 *

In zaak C-355/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Gerechtshof te Amsterdam (Nederland) bij beslissing van 28 augustus 2006, ingekomen bij het Hof op 30 augustus 2006, in de procedure

J. A. van der Steen

tegen

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris (rapporteur) en C. Toader, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: E. Sharpston,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en A. Weimar als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 juni 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) 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 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gesteld in het kader van een geding tussen Van der Steen en de Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (hierna: „Inspecteur") over de ongegrondverklaring van het bezwaar tegen een beschikking waarbij deze laatste heeft bepaald dat hij een vennootschap en verzoeker zelf, enig bestuurder, aandeelhouder en werknemer van die vennootschap, als fiscale eenheid aanmerkte voor de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt de levering van goederen en diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht aan btw.

4 Artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie

van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]

4. De in lid 1 gebezigde term ‚zelfstandig' sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

[...]"

Nationale regeling

5 Artikel 7, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 28 juni 1968 (Stb. 1968, nr. 329, hierna: „Wet OB") bepaalt:

„Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent".

6 Overeenkomstig artikel 7, lid 2, van de Wet OB moet onder „bedrijf" mede worden verstaan de uitoefening van een beroep of de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

7 Artikel 7, lid 4, van deze wet luidt:

„Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die op grond van het bepaalde in dit artikel ondernemer zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek van één of meer van deze natuurlijke personen of lichamen, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur als één ondernemer aangemerkt en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ter zake van de vorming, wijziging en beëindiging van de fiscale eenheid."

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 Van der Steen exploiteerde tot 6 maart 1998 een eenmanszaak die schoonmaakdiensten verrichtte. Als zodanig was hij ondernemer in de zin van de Wet OB.

9 Op 6 maart 1998 is hij directeur en enig aandeelhouder geworden van de op 4 juli 1991 opgerichte besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid J. A. van der

Steen Schoonmaakdiensten BV (hierna: „vennootschap"), die het voorheen door de eenmanszaak uitgeoefende bedrijf heeft overgenomen en voortgezet. De vennootschap was als zodanig een ondernemer in de zin van de Wet OB.

10 Van der Steen had met de vennootschap een arbeidsovereenkomst gesloten op grond waarvan hij een vast maandsalaris en een jaarlijkse vakantie-uitkering ter hoogte van 8 % van zijn jaarsalaris ontving. De vennootschap hield ter zake van dit loon loonbelasting en premies volksverzekeringen in. Hij was de enige werknemer van de vennootschap.

11 In december 2002 bleek de vennootschap niet in staat haar schulden te betalen. Het daarop aangevraagde faillissement is op 5 januari 2005 uitgesproken.

12 Bij brief van 18 december 2002 heeft Van der Steen de Inspecteur verzocht om toekenning van een eigen btw-nummer los van dat van de vennootschap, omdat hij geen fiscale eenheid in de zin van de Wet OB met zijn vennootschap wenste te vormen.

13 Bij beschikking van 28 april 2004 heeft de Inspecteur onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad der Nederlanden van 26 april 2002, nr. 35 775, bepaald dat hij Van der Steen en de vennootschap per 1 mei 2004 als een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet OB aanmerkte. Het daarop ingediende bezwaar heeft de Inspecteur onder verwijzing naar een op voormeld arrest gebaseerd besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juli 2002 bij uitspraak van 16 augustus 2004 afgewezen.

14 Van der Steen is tegen deze beschikking en deze uitspraak in beroep gegaan bij het Gerechtshof te Amsterdam. Volgens deze rechterlijke instantie kan het standpunt van de Inspecteur slechts gerechtvaardigd zijn indien betrokkene de hoedanigheid van ondernemer in de zin van de Wet OB heeft, maar zij vraagt zich af of een dergelijke vaststelling met het gemeenschapsrecht verenigbaar is.

15 Het Gerechtshof te Amsterdam is van oordeel dat niet kan worden gezegd dat Van der Steen ten opzichte van de vennootschap in een verhouding van ondergeschiktheid stond. Het vraagt zich echter af of op grond van artikel 7, lid 4, van de Wet OB, dat aan artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn uitvoering geeft in nationaal recht, betrokkene kan worden geacht zijn activiteiten zelfstandig te hebben verricht, zonder dat evenwel sprake was van het zelfstandig verrichten van economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 1, van deze richtlijn.

16 In die omstandigheden heeft het Gerechtshof te Amsterdam de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Dient artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat indien een natuurlijk persoon als enige activiteit heeft het feitelijk uitvoeren van alle werkzaamheden die voortvloeien uit de activiteiten van een besloten vennootschap waarvan hijzelf enig bestuurder, enig aandeelhouder en enig ‚personeelslid' is, deze werkzaamheden geen economische activiteiten zijn omdat zij binnen het kader van het beheer en de vertegenwoordiging van de besloten vennootschap en derhalve niet in het economisch verkeer zijn verricht?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of voor de toepassing van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn een natuurlijke persoon die in naam en voor rekening van een belastingplichtige vennootschap alle werkzaamheden van deze laatste verricht ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst die hem aan deze vennootschap, waarvan hij overigens enig aandeelhouder, bestuurder en personeelslid is, bindt, zelf moet worden beschouwd als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn.

18 Allereerst moet eraan worden herinnerd dat artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn als belastingplichtige aanmerkt een persoon die zelfstandig een van de in lid 2 van dat artikel omschreven economische activiteiten verricht.

19 Artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn verduidelijkt dat de term „zelfstandig" van belastingheffing uitsluit werknemers in loondienst en andere personen, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

20 Lid 4, tweede alinea, van dit artikel bepaalt dat de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 van de Zesde richtlijn bedoelde raadpleging, personen die in het binnenland zijn gevestigd en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige mogen aanmerken.

21 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat in een situatie zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, sprake is van een verhouding van ondergeschiktheid tussen de twee betrokken personen.

22 In de eerste plaats immers werden de schoonmaakwerkzaamheden van de vennootschap weliswaar enkel door Van der Steen verricht, maar werden de schoonmaakcontracten daarentegen gesloten door de vennootschap, die de betrokkene een vast maandsalaris en een jaarlijkse vakantievergoeding uitkeerde. De vennootschap hield loonbelasting en premies volksverzekeringen in. Van der Steen was dus van de vennootschap afhankelijk voor de bepaling van zijn bezoldigingsvoorwaarden.

23 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat Van der Steen bij de verrichting van zijn diensten als werknemer niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid handelde, maar voor rekening en onder verantwoordelijkheid van de vennootschap.

24 Wat in de derde plaats de bezoldigingsvoorwaarden betreft heeft het Hof geoordeeld dat er geen sprake is van een verhouding van ondergeschiktheid wanneer de betrokkenen het economische risico van hun werkzaamheden dragen (zie arrest van 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Jurispr. blz. I-4247, punt 13).

25 De verwijzende rechter preciseert in dit verband dat Van der Steen geen enkel economisch bedrijfsrisico droeg voor het optreden als bestuurder van de vennootschap en het uitvoeren van de werkzaamheden in het kader van de door de vennootschap jegens derden verrichte handelingen.

26 Hieruit volgt dat een werknemer in loondienst in de situatie van verzoeker in het hoofdgeding niet kan worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn.

27 De arresten van 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089), en 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, Jurispr. blz. I-419), leiden niet tot een andersluidende uitlegging van die bepaling.

28 In het reeds aangehaalde arrest Heerma heeft het Hof, na te hebben vastgesteld dat de verhuur van een onroerende zaak door de betrokkene aan een maatschap waarvan hij deel uitmaakte, voor welke verhuur hij huur ontving, een verrichting onder bezwarende titel was in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn, in punt 17 geoordeeld dat een maat die een onroerende zaak verhuurt aan de belastingplichtige rechtspersoon waarin hij deelneemt, zelfstandig handelt in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn.

29 In punt 18 van dit arrest heeft het Hof eveneens verduidelijkt dat wat de betrokken activiteit betrof, er tussen de maatschap en de maat geen verhouding van ondergeschiktheid analoog aan die bedoeld in artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bestond. Integendeel, bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap handelde de maat in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook indien hij tegelijkertijd de maatschap die de zaak huurde, beheerde.

30 In het hoofdgeding staat vast dat Van der Steen weliswaar enig bestuurder en enig aandeelhouder van de vennootschap was, maar dat hij zijn werkzaamheden niettemin in het kader van een arbeidsovereenkomst verrichtte. Hieruit volgt dat de situatie van Van der Steen niet dezelfde is als die welke in het arrest Heerma, reeds aangehaald, is omschreven en dat, zoals de advocaat-generaal in punt 22 van haar conclusie heeft opgemerkt, voor zover de werkzaamheden die hij voor de vennootschap verrichtte binnen de werkingssfeer van die arbeidsovereenkomst vielen, zij volgens de duidelijke bewoordingen van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn in beginsel niet aan btw onderworpen waren.

31 Voor het overige kan de redenering van het Hof, dat in punt 26 van het reeds aangehaalde arrest Asscher heeft geoordeeld dat een directeur van een vennootschap waarvan hij enig aandeelhouder is, zijn werkzaamheden niet in het kader van een positie van ondergeschiktheid verricht, zodat hij niet kan worden aangemerkt als „werknemer" in de zin van artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG), maar moet worden beschouwd als een persoon die een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent in de zin van artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG), niet worden toegepast op de thans aan de orde zijnde zaak. Deze heeft geen betrekking op het vrije verkeer van personen, maar betreft enkel de btw, meer bepaald de definitie van de hoedanigheid van btw-plichtige.

32 Gelet op het voorgaande moet de gestelde vraag aldus worden beantwoord dat voor de toepassing van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, een natuurlijke persoon die in naam en voor rekening van een belastingplichtige vennootschap alle werkzaamheden van deze laatste verricht ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst die hem aan die vennootschap, waarvan hij overigens enig aandeelhouder, bestuurder en personeelslid is, bindt, zelf niet een belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van genoemde richtlijn is.

Kosten

33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 van Justitie (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Voor de toepassing van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) 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, is een natuurlijke persoon die in naam en voor rekening van een belastingplichtige vennootschap alle werkzaamheden van deze laatste verricht ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst die hem aan die vennootschap, waarvan hij overigens enig aandeelhouder, bestuurder en personeelslid is, bindt, zelf niet een belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van genoemde richtlijn.

ondertekeningen