DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 18 oktober 2007 *

I mål C-355/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Gerechtshof te Amsterdam (Nederländerna) genom beslut av den 28 augusti 2006, som inkom till domstolen den 30 augusti 2006, i målet

J.A. van der Steen

mot

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris (referent) och C. Toader,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 juni 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan J.A. Van der Steen och Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (nedan kallad skattemyndigheten) avseende avslag på en begäran om omprövning av skattemyndighetens beslut att betrakta ett bolag och klaganden själv som ensam är företagsledare, och såväl aktieägare som anställd av det nämnda bolaget, som ett enda skattesubjekt vid uppbörd av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria

yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

...

4. Användningen av uttrycket 'självständigt' i punkt 1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

..."

Den nationella lagstiftningen

5 I artikel 7.1 i lagen om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr 329) (nedan kallad omsättningsskattelagen) anges följande:

"En företagare är en person som självständigt bedriver verksamhet."

6 Enligt artikel 7.2 omfattar "verksamhet" såväl bedrivande av näringsverksamhet eller utövande av yrkesverksamhet som utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter.

7 I enlighet med artikel 7.4 i den nämnda lagen följer:

"Fysiska personer eller organ i den mening som avses i den allmänna lagen om statlig skatt, vilka är företagare i den mening som avses i denna artikel, som är bosatta eller har sitt säte i Nederländerna eller som har ett fast driftställe där vilka är finansiellt, organisatoriskt och ekonomiskt förbundna med varandra på ett sådant sätt att de utgör en enhet, skall på begäran eller utan begäran från en eller fler av dem, genom ett beslut som fattas av skattemyndigheten och kan överklagas, anses som en enda företagare från och med den första dagen i månaden som följer den månad under vilken skattemyndigheten fattade detta beslut. Villkoren för upprättande, ändring eller upphörande av skattesubjektet kan fastställas genom ministerförordningar."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Klaganden drev fram till den 6 mars 1998 enmansföretag som tillhandahöll städtjänster. I den egenskapen var han företagare i den mening som avses i omsättningsskattelagen

9 Från och med den 6 mars 1998 blev klaganden företagsledare och enda aktieägare till aktiebolaget J.A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (nedan kallat bolaget),

som bildades den 4 juli 1991 och som övertog och fortsatte den verksamhet som bedrivits i enmansföretaget. Bolaget som sådant bedrev således verksamhet i den mening som avses i omsättningsskattelagen.

10 J.A. van der Steen slöt ett anställningsavtal med bolaget enligt vilket han erhöll fast månadslön och årlig semesterersättning utgörande 8 procent av hans årslön. På lönen innehöll bolaget de skatter och socialavgifter som det var skyldigt att innehålla. Bolaget hade inga andra anställda.

11 Bolaget blev sedan insolvent och klaganden begärde därför att bolaget skulle försättas i konkurs under december månad år 2002. Beslut om att bolaget skulle försättas i konkurs fattades den 5 januari 2005.

12 Det framgår av en skrivelse av den 18 december 2002 att J.A. van der Steen bad skattemyndigheten om ett eget registreringsnummer för mervärdesskatt som var separat från bolagets, så att han inte skulle anses utgöra en skattemässig enhet tillsammans med sitt bolag i den mening som avses i omsättningsskattelagen.

13 Genom beslut av den 28 april 2004 fastslog skattemyndigheten att J.A. van der Steen och bolaget från och med den 1 maj 2004 utgjorde en skattemässig enhet i enlighet med artikel 7.4 i omsättningsskattelagen. Till stöd för beslutet hänvisade skattemyndigheten till Hoge Raad der Nederlandens dom nr 35775 av den 26 april 2002. J.A. van der Steen begärde omprövning av beslutet, men skattemyndigheten vidhöll sin position i beslut av den 16 augusti 2004, med hänvisning till ett beslut från Staatssecretaris van Financiën av den 24 juli 2002 som grundade sig på Hoge Raads dom.

14 J.A. van der Steen överklagade skattemyndighetens beslut till Gerechtshof te Amsterdam, som påpekade att en förutsättning för besluten i fråga är att van der Steen bedöms som företagare i enlighet med omsättningsskattelagen, men att den var osäker på huruvida en sådan bedömning är förenlig med gemenskapsrätten.

15 Gerechtshof te Amsterdam ansåg inte att det framgick att J.A. van der Steen stod i ett anställningsförhållande till bolaget. Gerechtshof te Amsterdam frågade sig emellertid huruvida det, genom tillämpning av bestämmelserna i artikel 7.4 i omsättningsskattelagen vilka i sin tur, i den nationella rätten, utgjorde tillämpningsåtgärder för artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, kan anses att klaganden bedriver sin verksamhet självständigt utan att han för den delen anses bedriva ekonomisk verksamhet självständigt i den mening som avses i artikel 4.1 i direktivet.

16 Under dessa omständigheter har Gerechtshof te Amsterdam beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 4.1 i sjätte direktivet tolkas så att, om en fysisk person som enda verksamhet har att faktiskt utföra alla de arbetsuppgifter som omfattas av verksamheten i ett aktiebolag där han själv är ensam i företagsledningen, ensam aktieägare och enda anställd, dessa arbetsuppgifter inte utgör någon ekonomisk verksamhet, eftersom arbetsuppgifterna utförs inom ramen för ledning och företrädarskap för aktiebolaget och således inte är en del av rörelsen?"

Tolkningsfrågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida det vid en tillämpning av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet skall anses att en fysisk person, som utför samtliga arbetsuppgifter i ett skattskyldigt bolags namn och för detta bolags räkning, genom tillämpning av ett anställningsavtal mellan denne och det nämnda bolaget, i vilket den fysiska personen för övrigt ensam är aktieägare, företagsledare och anställd, själv är skattskyldig i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet.

18 Det skall inledningsvis erinras om att med en skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2 i samma direktiv.

19 I artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet föreskrivs att begreppet "självständigt" undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsförhållanden som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

20 I artikel 4.4 andra stycket föreskrivs att varje medlemsstat, med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 i sjätte direktivet, kan betraktas såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

21 I detta avseende är det klargjort att det i en sådan situation som är för handen i tvisten vid den nationella domstolen förekommer ett anställningsförhållande mellan de två berörda rättssubjekten.

22 Det skall för det första framhållas att även om bolagets städverksamhet endast utfördes av J.A. van der Steen, hade städkontrakten däremot ingåtts av bolaget som betalade fast månadslön och årlig semesterersättning till honom. Bolaget innehöll de skatter och socialavgifter på hans lön som det hade skyldighet att innehålla. J.A. van der Steen var följaktligen beroende av bolaget avseende fastställandet av hans lönevillkor.

23 För det andra skall det uppmärksammas att när J.A. van der Steen tillhandahöll sina tjänster såsom anställd agerade han inte i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar utan för bolagets del och under bolagets ansvar.

24 Beträffande lönevillkoren har domstolen för det tredje slagit fast att det inte föreligger något anställningsförhållande, om de berörda står den ekonomiska risken i sin verksamhet (se dom av den 25 juli 1991 i mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, REG 1991, s. I-4247, punkt 13; svensk specialutgåva, volym 11, s. 385).

25 I detta avseende har den hänskjutande domstolen klargjort att J.A. van der Steen inte stod någon ekonomisk risk när han uppträdde som företagsledare och när han bedrev sin verksamhet inom ramen för de uppdrag som bolaget genomförde i förhållande till tredje part.

26 Av detta följer att en anställd som befinner sig i samma situation som klaganden i tvisten vid den nationella domstolen inte kan betraktas som en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet.

27 Domen av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), och domen av den 27 januari 2000 i mål C-23/98, Heerma (REG 2000, s. I-419), föranleder inte någon annan tolkning av den nämnda bestämmelsen.

28 I domen i det ovannämnda målet Heerma fastställde domstolen, efter att ha konstaterat att uthyrningen av en fastighet som den berörde ägde, till ett enskilt bolag i vilket han var delägare, och för vilken fastighet han erhöll hyra, utgjorde en tjänst som sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet, i punkt 17 att en delägare som hyr ut fast egendom till ett bolag som är skattskyldigt och i vilket han är delägare handlar självständigt i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet.

29 I punkt 18 i domen i det nämnda målet klargjorde domstolen nämligen att, vad gäller verksamheten i fråga, det inte finns något anställningsförhållande mellan bolaget och delägaren som liknar det förhållande som nämns i artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet. Vid uthyrandet av den fasta egendomen till bolaget handlar han tvärtom i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar, även om han samtidigt har en ledande ställning i det bolag som är arrendator.

30 I målet vid den nationella domstolen framgår det, att även om J.A. van der Steen är bolagets enda företagsledare och aktieägare utövade han ändå verksamhet inom ramen för ett anställningsavtal. Av detta följer att den situation som J.A. van der Steen befinner sig i inte är densamma som den som beskrivs i domen i det ovannämnda målet Heerma och att, såsom generaladvokaten framhöll i punkt 22 i sitt förslag till avgörande, i den mån det arbete han utförde för bolaget omfattades av anställningsavtalet i fråga faller det, enligt den tydliga ordalydelsen i artikel 4.4 i sjätte direktivet, i princip inte inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

31 Den argumentation som domstolen förde i punkt 26 i domen i det ovannämnda målet Asscher, i vilken den fastslog att en direktör för ett företag i vilket han är ensam aktieägare inte utövar verksamhet i ett anställningsförhållande, vilket gör att han inte kan betraktas som en "arbetstagare" i den mening som avses i artikel 48 i EG–fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) utan som en person som utövar verksamhet som egenföretagare i den mening som avses i artikel 52 i EG–fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), kan emellertid inte användas i förevarande mål, eftersom det inte rör fri rörlighet för personer utan endast omsättningsskatteområdet och syftar till att fastställa kriterier för vilka som är skattskyldiga för omsättningsskatt.

32 Mot bakgrund av det ovanstående skall den fråga som ställts besvaras så, att i enlighet med tillämpningen av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, skall en fysisk person, som utför samtliga arbetsuppgifter i ett skattskyldigt bolags namn och för detta bolags räkning, genom tillämpning av ett anställningsavtal mellan denne och bolaget, i vilket den fysiska personen för övrigt är ensam aktieägare, företagsledare och anställd, inte själv anses skattskyldig i den mening som avses i artikel 4.1 i det nämnda direktivet.

Rättegångskostnader

33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

I enlighet med tillämpningen av artikel 4.4 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall en fysisk person, som utför samtliga arbetsuppgifter i ett skattskyldigt bolags namn och för detta bolags räkning, genom tillämpning av ett anställningsavtal mellan denne och bolaget, i vilket den fysiska personen för övrigt är ensam aktieägare, företagsledare och anställd, inte själv anses skattskyldig i den mening som avses i artikel 4.1 i det nämnda direktivet.

Underskrifter