DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

27. januar 2000 *

I sag C-23/98,

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Staatssecretaris van Financiën

mod

J. Heerma,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende 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),

har

* Processprog: nederlandsk.

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af P.J.G. Kapteyn som fungerende formand for Sjette Afdeling og dommerne G. Hirsch (refererende dommer) og H. Ragnemalm,

generaladvokat: G. Cosmas
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den nederlandske regering ved kommitteret A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved afdelingschef E. Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. van Vliet, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget, bistået af advokat L. Vandenberghe, Bruxelles,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 18. marts 1999 er afgivet mundtlige indlæg af J. Heerma ved konsulent J. Boele, Accountants en bedrijfsadviseurs ALFA BEAG,

af den nederlandske regering ved konsulent J.S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved H. van Vliet,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. maj 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 12. november 1997, indgået til Domstolen den 28. januar 1998, har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende 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 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem J. Heerma og de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder. Sagen drejer sig om, hvorvidt der skal betales merværdiafgift (herefter »moms«) af udlejning af en fast ejendom, der tilhører Heerma, til et nederlandsk civilt selskab, som han er deltager i.

De relevante retsregler

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges der moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

4 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 4:

»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 blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

3....

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.

5....«

5 I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), fritager medlemsstaterne i princippet bortforpagtning af fast ejendom. Ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), kan medlemsstaterne imidlertid for sådanne transaktioner indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift.

6 I overensstemmelse med de nævnte bestemmelser kan man efter nederlandsk ret vælge at erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning.

Hovedsagen

7 J. Heerma, som drev et landbrug, stiftede pr. 1. januar 1994 et civilt selskab sammen med sin ægtefælle (herefter »det civile selskab Heerma«), i hvilket han indskød driftsmidler i form af løsøre fra sin landbrugsbedrift.

8 Et nederlandsk civilt selskab har ikke status som juridisk person. Det har imidlertid rent faktisk selskabsretlig selvstændighed som en juridisk person og udøver selvstændig økonomisk virksomhed. Det er derfor det civile selskab og ikke de selskabsdeltagere, der driver virksomheden, som i henhold til sjette direktivs artikel 4 må betragtes som afgiftspligtig person.

9 I løbet af 1994 byggede J. Heerma en stald, som han derefter udlejede til det civile selskab Heerma for en periode på seks år med virkning fra den 1. november 1994. Den årlige leje udgjorde 12 000 NLG.

10 J. Heerma og det civile selskab Heerma indgav begæring om at blive undtaget fra momsfritagelsen for den pågældende lejeaftale. De nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder afslog begæringen og afviste klagen over afslaget. Herefter anlagde J. Heerma sag ved Gerechtshof, Leeuwarden, som annullerede myndighedernes afslag på begæringen og afvisning af klagen, og som kendte for ret, at J. Heerma's udlejning af stalden ikke var fritaget for moms.

11 De nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder appellerede dommen til Nederlandenes Hoge Raad. Hoge Raad har bemærket, at det ikke er bestridt, at J. Heerma har foretaget den pågældende udlejning med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter, og at den derfor må anses for økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2. Henset til det i den foreliggende sag bestående interessefællesskab mellem udlejeren og lejeren opstår der efter rettens opfattelse imidlertid det spørgsmål, om sjette direktivs artikel 4, stk. 1, skal fortolkes således, at den pågældende udlejning af en fast ejendom skal anses for selvstændig økonomisk virksomhed, eller om den i den nævnte bestemmelse omhandlede selvstændighed ikke foreligger, hvilket ifølge den forelæggende ret kan medføre, at den udlejende selskabsdeltager må sidestilles med det lejende civile selskab, således at der kun er tale om én afgiftspligtig person i den pågældende bestemmelses forstand.

12 Nederlandenes Hoge Raad har herefter udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 4, stk. 1, fortolkes således, at såfremt en person som sin eneste økonomiske virksomhed udlejer et materielt gode til et civilt selskab, som han er deltager i, skal denne udlejningsvirksomhed, selv om den er en økonomisk virksomhed, anses for ikke at blive udøvet selvstændigt, fordi selskabsdeltageren sammen med selskabet skal anses for én afgiftspligtig person i artikel 4, stk. 1's forstand?«

Det præjudicielle spørgsmål

13 Indledningsvis bemærkes, at J. Heerma, som ikke har stillet stalden til rådighed for det civile selskab Heerma i form af et indskud i selskabet mod at deltage i selskabets vinding og tab, men i form af et lejeforhold, som indebærer, at der betales leje, har foretaget den pågældende disposition mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2.

14 I øvrigt har Hoge Raad med henvisning til dommen af 26. september 1996 i sagen Enkler (sag C-230/94, Sml. I, s. 4517) fastslået, at J. Heerma udøvede økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, idet han udlejede stalden med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter.

15 Den nederlandske regering har anført, at der ikke er tale om økonomisk selvstændighed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, når udlejningen af et materielt gode blot er en transaktion i et lukket kredsløb, såsom når en selskabsdeltager i et nederlandsk civilt selskab udlejer et gode til selskabet. Udlejeren, som samtidig er selskabsdeltager, er ifølge regeringen medansvarlig for, at de forpligtelser, der for det lejende selskab følger af lejeforholdet, overholdes.

16 Heroverfor har den tyske regering og Kommissionen anført, at en selskabsdeltager, som udlejer et gode til det selskab, han deltager i, under de konkrete omstændigheder gør det selvstændigt. Kommissionen har nærmere anført, at den omstændighed, at de kontraherende parter, dvs. selskabsdeltageren og selskabet,

ikke har modsatrettede interesser, men derimod sammenfaldende interesser, ikke er tilstrækkelig til, at de må betragtes som én enkelt afgiftspligtig person.

17 En selskabsdeltager, der, som J. Heerma i hovedsagen, udlejer en fast ejendom til et selskab, der er en afgiftspligtig person, og som han er deltager i, handler selvstændigt som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1.

18 Der består for så vidt angår den omtvistede virksomhed ikke mellem selskabet og selskabsdeltageren et arbejdsgiver-arbejdstagerforhold svarende til det i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, omhandlede, som er til hinder for, at betingelsen om selvstændighed kan være opfyldt for selskabsdeltagerens vedkommende. Ved at udleje et materielt gode til selskabet handler selskabsdeltageren tværtimod i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, selv om han samtidig er direktør i det lejende selskab. En sådan udlejning henhører ikke under drift eller repræsentation af selskabet.

19 I modsætning til, hvad den nederlandske regering har anført, er det uden betydning, at selskabsdeltagerens virksomhed kun omfatter udlejning af et materielt gode til det selskab, han deltager i. Denne omstændighed er irrelevant ved vurderingen af, om selskabsdeltageren udøver den pågældende økonomiske virksomhed selvstændigt som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, og kan højst have betydning for selve afgørelsen af, om der er tale om økonomisk virksomhed som omhandlet i samme artikel. Som den forelæggende ret har bemærket, fremgår det imidlertid af præmis 22 i Enkler-dommen, at udlejning af et materielt gode er en udnyttelse af godet, der skal anses for økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, når udlejningen iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

20 I henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, kan medlemsstaterne ganske vist med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd 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 Som generaladvokaten har påpeget i punkt 22 i sit forslag til afgørelse, er der i den foreliggende sag imidlertid ikke anledning til at komme nærmere ind på denne bestemmelse, eftersom de nederlandske myndigheder ikke i hovedsagen har påberåbt sig, at der er tale om en »fiskal enhed« som omhandlet i bestemmelsen.

22 Det forelagte spørgsmål må herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 1, skal fortolkes således, at når en person som sin eneste økonomiske virksomhed i bestemmelsens forstand udlejer et materielt gode til et selskab som f.eks. et nederlandsk civilt selskab, som han er deltager i, skal denne udlejningsvirksomhed anses for at blive udøvet selvstændigt som omhandlet i bestemmelsen.

Sagens omkostninger

23 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske og den tyske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Nederlandenes Hoge Raad ved dom af 12. november 1997, for ret:

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 skal fortolkes således, at når en person som sin eneste økonomiske virksomhed i bestemmelsens forstand udlejer et materielt gode til et selskab som f.eks. et nederlandsk civilt selskab, som han er deltager i, skal denne udlejningsvirksomhed anses for at blive udøvet selvstændigt som omhandlet i bestemmelsen.

Kapteyn Hirsch Ragnemalm

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 27. januar 2000.

R. Grass

Justitssekretær

J.C. Moitinho de Almeida

Formand for Sjette Afdeling