# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON
fremsat den 14. juni 2007 [1]

1. Et anpartsselskab og den privatperson, som er eneste anpartshaver, eneste direktør og eneste medarbejder i selskabet, behandles af skattemyndighederne, for så vidt angår beregning af moms, som én skattemæssig enhed. Dette er kun muligt, hvis privatpersonen i relation til det arbejde, han udfører for selskabet, i første omgang er at betragte som afgiftspligtig. Gerechtshof Amsterdam ønsker derfor at få oplyst, om et sådant arbejde udgør en selvstændigt udført »økonomisk virksomhed« i henhold til sjette momsdirektiv [2].

## Relevant momslovgivning

*Fællesskabsbestemmelser*

2. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen fastsatte sjette direktivs artikel 2, at merværdiafgift pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« [3].

3. Artikel 4 bestemte, for så vidt som det er relevant:

»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

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), ændret flere gange, men ikke hvad angår de i denne dom nævnte bestemmelser. Den 1.1.2007 blev sjette direktiv ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

3 — Samme bestemmelse findes i artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.

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.

[...] de enkelte medlemsstater [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.

[...]« [4].

*Nederlandsk lovgivning*

4. I henhold til artikel 7, stk. 1, i Wet op de Omzetbelasting (lov om omsætningsafgift) 1968 defineres en erhvervsdrivende som »en person, der driver selvstændig virksomhed«. I medfør af artikel 7, stk. 2, omfatter »virksomhed« såvel udøvelsen af et erhverv eller en profession som udnyttelse af fast ejendom med henblik på at opnå en fast indkomst.

5. I medfør af samme lovs artikel 7, stk. 4, anses erhvervsdrivende, som defineret ovenfor, som er finansielt, organisatorisk og økonomisk forbundet med hinanden på en sådan måde, at de udgør en enhed, for at udgøre én og samme erhvervsdrivende. Det er den kompetente skattemyndighed, der afgør, hvorvidt erhvervsdrivende skal anses for at udgøre én og samme enhed.

*Domstolens retspraksis*

6. I Heerma-sagen [5], der vedrørte en anmodning om præjudiciel afgørelse fra Nederlan-

4 — Bestemmelser, der i vid udstrækning er gengivet i artikel 9, stk. 1, artikel 10 og 11 i direktiv 2006/112.

5 — Dom af 27.1.2000, sag C-23/98, Sml. I, s. 419.

denes Hoge Raad, havde en landmand med sin ægtefælle stiftet et civilt selskab, i hvilket han indskød driftsmidler fra sin bedrift. Han opførte senere en stald, som han udlejede til det civile selskab for en årlig leje. J. Heerma og det civile selskab indgav begæring om at blive undtaget fra momsfritagelsen for den pågældende lejeaftale [6].

7. Domstolen udtalte, 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«.

8. Domstolen noterede sig i denne forbindelse, at der »ikke mellem selskabet og selskabsdeltageren [består] 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« [7].

6 — Fritagelse og valgmulighed i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a).

*Nederlandsk retspraksis*

9. I en senere sag [8] støttede Hoge Raad sig til Heerma-dommen i forbindelse med fortolkning af artikel 7, stk. 4, i Wet op de Omzetbelasting i en sag, hvor en person, som var direktør i et selskab, i hvilket han ejede 75% af aktierne, fakturerede selskabet sine tjenesteydelser inden for administration af selskabet. Hoge Raad bemærkede, at en direktør i henhold til nederlandsk lovgivning var at betragte som en medarbejder i selskabet, men at han, i modsætning til en almindelig medarbejder, ikke befandt sig i noget underordnelsesforhold vis-a-vis selskabet. Det være sagt, fandt Hoge Raad, at den pågældende person havde handlet selvstændigt, da han udbød sine tjenesteydelser inden for administration til selskabet. For at nå frem til denne konklusion støttede Hoge Raad sig også til ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, [9] og på Domstolens dom i Asscher-sagen [10].

7 — Dommens præmis 18.

8 — Dom nr. 35 775 af 26.4.2002, jf. særligt præmis 3.6-3.10.

9 — Særligt ordene »som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold«.

10 — Dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Sml. I, s. 3089.

10. Asscher-sagen vedrørte traktatens bestemmelser om fri bevægelighed for personer og disse bestemmelsers betydning for bestemmelser vedrørende indkomstskat. I dommen [11] udtalte Domstolen, at en person, som var direktør i et (nederlandsk) selskab, i hvilket han også var eneste selskabsdeltager, »ikke [var] beskæftiget i et underordnelsesforhold« og derfor »ikke [kunne] anses for »arbejdstager« i henhold til [...] artikel [39 EF], men [måtte] antages at udøve selvstændig erhvervsvirksomhed, som omhandlet i [...] artikel [43 EF]«. Sagen vedrørte ikke fastlæggelse af arbejdstagerbegrebet med henblik på beregning af moms.

## Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11. J.A. van der Steen drev en enmandsvirksomhed, der leverede tjenesteydelser i form af rengøring, og han var i egenskab heraf erhvervsdrivende i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Wet op de Omzetbelasting.

12. Han stiftede herefter et anpartsselskab ved navn J.A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (herefter »selskabet«) med ham selv som eneste direktør og eneanpartshaver. Selskabet, som var at betragte som erhvervsdrivende i medfør af Wet op de Omzetbelasting, overtog hans forretning. Han fortsatte med at udføre al virksomheden arbejde, idet han havde indgået en mundtlig ansættelsesaftale med selskabet [12]. Selskabet betalte ham en fast månedlig løn og årlige feriepenge, hvorfra der blev trukket de relevante skatter og socialsikringsbidrag. Der var ikke andre ansatte.

13. Selskabet blev senere erklæret konkurs. Virksomheden blev overtaget af et andet selskab [13]. J.A. van der Steens ansættelse i sit eget selskab ophørte, og han blev ansat i det andet selskab.

14. I forbindelse med behandlingen af momsregnskaberne for J.A. van der Steen og det insolvente selskab besluttede skattemyndighed, at de to udgjorde en skattemæssig enhed i medfør af artikel 7, stk. 4, i Wet op de Omzetbelasting. Myndigheden henviste i denne forbindelse til Hoge Raads dom nr. 35 775 og til afgørelse fra Staatssecretaris van Financiën [14] baseret på denne dom. Sidstnævnte afgørelse fastslår især, at »direktøren for et selskab, i hvilket han ejer mere end halvdelen af selskabsandelene, er at anse for en erhvervsdrivende i medfør af

11 — Præmis 26.

12 — Hvis dette rent faktisk er sandt, må man blot håbe, at han var alene på dette tidspunkt, da indgåelse af en sådan kontrakt må have virket temmelig bizar for en tilfældig udenforstående.

13 — Forelæggelseskendelsen giver ingen detaljerede oplysninger herom, men det lader til at være underforstået, at J.A. van der Steen hverken var selskabsdeltager i eller direktør for dette selskab. Det er under alle omstændigheder ikke af relevans for sagen.

14 — Afgørelse DBG2002/3677M af 24.7.2002.

artikel 7 i Wet op de Omzetbelasting med hensyn til virksomhed, som han udfører for selskabet mod vederlag. I denne forbindelse gør det ingen forskel, hvorvidt denne virksomhed udføres på grundlag af en arbejdskontrakt indgået med selskabet eller ej«.

15. J.A. van der Steen har anfægtet skattemyndighedens afgørelse ved Gerechtshof Amsterdam, som har påpeget, at det er en forudsætning for sidstnævnte afgørelse, at J.A. van der Steen er at anse for en erhvervsdrivende med henblik på beregning af moms, men at det er usikkert, hvorvidt en sådan vurdering er forenelig med fællesskabsretten.

16. Gerechtshof har derfor anmodet om en præjudiciel afgørelse af følgende 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?«

17. Den nederlandske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg, som begge går ud på, at en person i en sådan situation ikke udfører selvstændig økonomisk virksomhed. J.A. van der Steen har ikke afgivet nogen indlæg. Ingen af parterne har anmodet om et retsmøde, og der er ikke blevet holdt noget retsmøde.

## Bedømmelse

18. Som påpeget af Kommissionen, stifter en iværksætter generelt et selskab med det formål at skabe en separat juridisk person, der kan adskilles fra ham selv [15]. Dette er især nyttigt, da det begrænser hans personlige ansvar for virksomheden [16].

19. Hvor der findes to særskilte juridiske personer, er det klart, at de kan handle

15 — De retsforskrifter, der regulerer sådanne selskaber, er i en vis udstrækning harmoniseret ved Rådets 12. direktiv 89/667/EØF af 21.12.1989 på selskabsrettens område om enkeltmandsselskaber med begrænset ansvar (EFT L 395, s. 40).

16 — Se til sammenligning samme direktivs artikel 7, hvorefter »en medlemsstat [ikke] behøver [...] at tillade enkeltmandsselskaber, hvis statens lovgivning giver individuelle virksomhedsindehavere mulighed for at stifte en virksomhed, hvis hæftelse er begrænset til en kapital, som er forbeholdt en bestemt erhvervsudøvelse«.

uafhængig af hinanden, og at de kan indgå i forskellige retsforhold med hinanden.

20. I Heerma-sagen f.eks. var landmanden og det civile selskab to særskilte juridiske personer, og det var muligt for landmanden at udleje sin faste ejendom til selskabet. Her udøvede landmanden ifølge Domstolen en i momssammenhæng selvstændig økonomisk virksomhed.

21. I den foreliggende sag udgjorde J.A. van der Steen og selskabet to forskellige juridiske personer, og J.A. van der Steen var i stand til at indgå — og indgik — en ansættelsesaftale med selskabet.

22. I det omfang det arbejde, som han udførte for selskabet, faldt inden for ansættelseskontrakten, er det i princippet undtaget fra momsens anvendelsesområde i medfør af de klare bestemmelser i sjette direktivs artikel 4, stk. 4.

23. I den henseende adskiller hans situation sig fra J. Heermas situation, idet bortforpagtning og udlejning af fast ejendom er former for virksomhed, som rent faktisk falder inden for momsbestemmelsernes anvendelsesområde, og som rent faktisk er udtrykkeligt omtalt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a) [17].

24. På baggrund heraf lader det til, at skattemyndighedens afgørelse, som anfægtes af J.A. van der Steen, ikke er udtryk for en korrekt fortolkning af fællesskabsretten. I det omfang den er baseret på en afgørelse fra Staatssecretaris van Financiën og en dom fra Hoge Raad, er sidstnævnte måske heller ikke udtryk for en korrekt fortolkning.

25. Fordelene ved at undtage ansættelsesforhold fra momsbestemmelsernes anvendelsesområde er åbenbare. Hvis de ikke blev undtaget, ville alle medarbejdere være nødsaget til at blive momsregistrerede, og afgiften ville blive afkrævet af alle lønninger. Arbejdsgivere, der foretager afgiftspligtige transaktioner, ville ganske vist have mulighed for at fradrage momsen, men der ville hvile en betragtelig byrde på dem, der foretager de fritagne transaktioner, medmindre der indføres en kompensationsmekanisme, og en sådan mekanisme ville i sig selv være byrdefuld. Når ansættelsesforhold derimod undtages fra momsens anvendelsesområde, vil omkostningerne ved sådanne ansættelsesforhold udgøre en del af den merværdi, som

17 — Artikel 135, stk. 1, litra l), og artikel 135, stk. 2, i direktiv 2006/112.

tilføres de udgående transaktioner. Den er dermed automatisk en del af afgiftsgrundlaget, når sådanne transaktioner afgiftspålægges, men har ingen betydning, med henblik på beregning af moms, for udgående transaktioner, som er momsfritaget. Ud over at der derved spares betydeligt administrativt arbejde, sikres afgiftens neutralitet såvel som dens generelle anvendelse på afgiftspligtige transaktioner.

26. Det er følgelig ikke ønskeligt, at virksomhed, som falder inden for en arbejdskontrakt, skal behandles som en selvstændig afgiftspligtig virksomhed.

27. Årsagen til, at Hoge Raad og Staatssecretaris van Financiën indtog det standpunkt, som danner grundlag for den anfægtede afgørelse, lader til at være to afgørelser fra Domstolen — Heerma-dommen og Asscher-dommen [18] — og forholdet mellem et selskab og dets direktører i henhold til nederlandsk ret.

28. Jeg mener ikke, at de to citerede domme understøtter et sådant standpunkt. Heerma-dommen vedrørte ikke en ansættelseskontrakt, men en tydeligvis selvstændig og afgiftspligtig virksomhed bestående i udlejning af fast ejendom. Asscher-dommen sondrede mellem et ansættelsesforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed på grundlag af tilstedeværelsen af eller mangelen på et »underordnelsesforhold«, men dette var, som påpeget af Kommissionen, i en helt anden sammenhæng, nemlig for at afgøre, hvilken traktatbestemmelse der fandt anvendelse på området for den frie bevægelighed.

29. Det er straks vanskeligere for Domstolen at udtale sig om nederlandsk ret med hensyn til forholdet mellem et selskab og dets direktører [19]. Ifølge Hoge Raads dom nr. 35 775 [20] lader det til, at tjenesteydelser, som en direktør udfører for selskabet i sin egenskab af direktør, *kan* anses for at være udført i et ansættelsesforhold. Hvis dette er tilfældet, kan denne dom tages til indtægt for, at sådanne tjenesteydelser, med henblik på beregning af moms, ikke automatisk skal anses for at være udført i et ansættelsesforhold. En sådan fortolkning er ikke nødvendigvis i strid med udelukkelsen af *egentlige* ansættelsesforhold fra momsbestemmelsernes anvendelsesområde. Det behøver ikke at betyde andet end, at hvor en tjenesteydelse ellers ville falde inden for ansættelseskontrakten, skal den ikke desto mindre, med henblik på beregning af moms, undersøges for at fastslå, hvorvidt den i virkeligheden blev udført som led i udøvelsen af selvstændig virksomhed.

18 — Jf. punkt 6-8 og fodnote 5 og 10 ovenfor.

19 — Jf. ikke desto mindre for så vidt angår socialsikringsområdet, dom af 10.6.1986, sag 79/85, Segers, Sml. s. 2375, og af 19.3.2002, forenede sager C-393/99 og C-394/99, Hervein m. fl., Sml. I, s. 2829.

20 — Særlig præmis 3.8.

30. Det være sagt, er der, som påpeget af Kommissionen, i den foreliggende sag intet i sagens akter, der kan give grund til at antage, at de tjenesteydelser, som J.A. van der Steen har udført for selskabet, ikke blev udført i henhold til en egentlig ansættelseskontrakt.

31. Det er naturligvis altid en mulighed — uafhængig af andre aspekter ved parternes forhold — at det, der lader til at være en egentlig ansættelseskontrakt, ved nærmere eftersyn viser sig at være noget andet. Igen er der imidlertid ikke noget i sagens akter, der giver grundlag for at antage, at dette er tilfældet for J.A. van der Steens kontrakt. Tværtimod taler det faktum, at han modtog en fast månedlig løn, som var pålagt indkomstskat og sociale sikringsbidrag, i høj grad imod en sådan fortolkning.

32. Jeg er derfor af den opfattelse, at tjenesteydelser, der udføres for et selskab af en person, som befinder sig i samme stilling som J.A. van der Steen, som beskrevet i forelæggelseskendelsen, falder uden for momsens anvendelsesområde i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, og at en sådan person ikke er momspligtig i medfør af artikel 4, stk. 1, med hensyn til sådanne tjenesteydelser.

33. En række yderligere betragtninger er blevet fremsat af den nederlandske regering og af Kommissionen.

34. For det første, at den pågældende person ikke handler »i eget navn, for egen regning og på eget ansvar« [21], når han som medarbejder udfører tjenesteydelser. Han handler i selskabets navn, for selskabets regning og på selskabets ansvar.

35. For det andet, at han som medarbejder ikke bærer nogen selvstændig økonomisk risiko [22]. Risikoen bæres af selskabet, som indgår kontrakter med kunder og udfører økonomiske tjenesteydelser for disse.

36. For det tredje — i det mindste på niveauet for den enkelte transaktion, hvor momssystemet fungerer — at der ikke er tale om nogen gensidig udveksling af ydelser, hvorefter det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren [23]. De pågældende personer modtager en fast løn og feriepenge, uafhængig af den tjenesteydelse, der rent faktisk udføres [24].

21 — Heerma-sagen, præmis 18.

22 — Dom af 25.7.1991, sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Sml. I, s. 4247, præmis 13, og af 23.3.2006, sag C-210/04, FCE Bank, Sml. I, s. 2803, præmis 33 ff.

23 — Dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14, og af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, Sml. I, s. 3293, præmis 39.

24 — Der er intet, der tyder på, at en sådan faktor bidrog til selskabets konkurs i den foreliggende sag, men det faktum, at den ville have været i stand til at bidrage hertil, understreger sondringen mellem erlagt vederlag og faktisk modværdi.

37. Dette bekræfter yderligere min opfattelse om, at eftersom en person i J.A. van der Steens stilling ikke er afgiftspligtig med hensyn til tjenesteydelser, der udføres af ham i henhold til en ansættelseskontrakt, kan han ikke i den henseende sammen med selskabet anses for »én enkelt afgiftspligtig person« i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, og dermed som én enkelt erhvervsdrivende i medfør af artikel 7, stk. 4, i Wet op de Omzetbelasting.

38. Det er klart, at ingen af de ovenstående betragtninger udelukker den mulighed, at en person, som er eneste selskabsdeltager, eneste direktør og eneste medarbejder i et selskab, også kan være selvstændigt afgiftspligtig med hensyn til anden økonomisk virksomhed, der falder uden for ansættelseskontrakten. Hvor sådan virksomhed involverer selskabet, er det muligt, alt afhængig af omstændighederne, at personen og selskabet skal anses for én enkelt afgiftspligtig person. Dette er imidlertid ikke tilfældet for de faktiske omstændigheder som beskrevet i forelæggelseskendelsen.

## Forslag til afgørelse

39. Set i lyset af de foregående betragtninger, foreslår jeg, at det spørgsmål, der er blevet forelagt Domstolen af Gerechtshof te Amsterdam, besvares således:

»En fysisk person, som udfører tjenesteydelser for en afgiftspligtig person i henhold til en ansættelseskontrakt, er i den sammenhæng ikke selv afgiftspligtig i medfør af artikel 4, stk. 1, i Rådet sjette direktiv 77/388/EØF, idet en sådan person ikke udfører selvstændig økonomisk virksomhed. Sådanne tjenesteydelser er tværtimod ude-

lukket fra momsbestemmelsernes anvendelsesområde i medfør af samme direktivs artikel 4, stk. 4. Det er i denne forbindelse uden betydning, om arbejdsgiveren er en juridisk person, hvori den ansatte også er selskabsdeltager og/eller direktør, eller endog eneste selskabsdeltager og eneste direktør, forudsat, at de to parter udgør særskilte juridiske personer, som er i stand til at indgå en indbyrdes ansættelseskontrakt og rent faktisk har indgået en sådan kontrakt, i henhold til hvilken tjenesteydelserne udføres.«