CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL E. SHARPSTON van 14 juni 2007 [1]

1. Een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid en de particulier die daarvan de enige aandeelhouder, enige directeur en enige werknemer is, worden door de belastingdienst als één enkele btw-plichtige aangemerkt. Daarvoor is vereist dat de particulier met betrekking tot zijn werkzaamheden voor die vennootschap als belastingplichtige kan worden beschouwd. Het Gerechtshof te Amsterdam wenst daarom te vernemen of die werkzaamheden een zelfstandig verrichte „economische activiteit" in de zin van de Zesde btw-richtlijn [2] vormen.

Relevante btw-regels

Gemeenschapsrecht

2. Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding bepaalde artikel 2 van de Zesde richtlijn dat de belasting van toepassing was op „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht". [3]

3. Voor zover hier van belang, bepaalde artikel 4:

„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

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — 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; herhaaldelijk gewijzigd, maar niet wat de hier aangehaalde bepalingen betreft). Op 1 januari 2007 is de Zesde richtlijn ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

3 — Hetzelfde is bepaald in artikel 2, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112.

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.

[...] elke lidstaat [kan] 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.

[...]" [4]

Nederlandse wetgeving

4. Volgens artikel 7, lid 1, van de Wet op de Omzetbelasting 1968 is een ondernemer „ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent". Krachtens artikel 7, lid 2, omvat een „bedrijf" zowel de uitoefening van een beroep als de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

5. Krachtens artikel 7, lid 4, van die wet worden aldus gedefinieerde ondernemers die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven dat zij een eenheid vormen, als één ondernemer aangemerkt. Het besluit om hen als zodanig te behandelen wordt genomen door de bevoegde belastinginspecteur.

Gemeenschapsrechtspraak

6. In de zaak Heerma [5], een prejudiciële verwijzing van de Nederlandse Hoge Raad,

4 — De inhoud van deze bepalingen is overgenomen in de artikelen 9, lid 1, 10 en 11 van richtlijn 2006/112.

5 — Arrest van 27 januari 2000 (C-23/98, Jurispr. blz. I-419).

was een landbouwer met zijn echtgenote een maatschap aangegaan, waarin hij de bedrijfsmiddelen van zijn bedrijf had ingebracht. Later bouwde hij een ligboxenstal, die hij tegen een jaarlijkse pachtprijs aan de maatschap verpachtte. Hij en de maatschap verzochten, voor deze pacht te worden uitgezonderd van de vrijstelling van btw. [6]

7. Het Hof verklaarde voor recht: „Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn [...] moet aldus worden uitgelegd dat, indien een persoon als enige economische activiteit in de zin van deze bepaling heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan een vennootschap als een maatschap naar Nederlands recht, waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur moet worden geacht zelfstandig te worden verricht in de zin van die bepaling."

8. Het kwam tot dat besluit omdat er „tussen de maatschap en de maat geen banden van ondergeschiktheid [bestaan] zoals die bedoeld in artikel 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, die zouden betekenen dat aan de voorwaarde dat de maat zelfstandig handelt, niet is voldaan. Integendeel, bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap handelt de maat op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook indien hij tegelijkertijd de maatschap die de zaak huurt, beheert. Deze verhuur valt immers niet onder het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap." [7]

Nederlandse rechtspraak

9. In een latere zaak [8] baseerde de Hoge Raad zich op het arrest Heerma voor de uitlegging van artikel 7, lid 4, van de Wet op de Omzetbelasting in een situatie waarin een particulier die directeur was van een vennootschap waarvan hij 75 % van de aandelen bezat, zijn managementdiensten aan die vennootschap in rekening bracht. Hij wees erop dat naar Nederlands recht een directeur een werknemer is van de vennootschap, maar dat deze, anders dan een gewone werknemer, jegens de vennootschap niet in een positie van ondergeschiktheid verkeert. Derhalve was hij van oordeel dat de betrokkene bij het verrichten van managementdiensten voor de vennootschap als zelfstandige had gehandeld. Om tot dat oordeel te komen verwees hij ook naar de tekst van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn [9] en naar het arrest van het Hof in de zaak Asscher. [10]

6 — Vrijstelling en optionele uitsluiting daarvan krachtens artikel 13, B, sub b, en 13, C, sub a, van de Zesde richtlijn.

7 — Punt 18.

8 — Arrest nr. 35 775 van 26 april 2002; zie met name punten 3.6 tot en met 3.10.

9 — Met name de woorden „waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat".

10 — Arrest van 27 juni 1996 (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089).

10. De zaak Asscher betrof de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van personen en de gevolgen daarvan voor de bepalingen inzake inkomstenbelasting. In het arrest [11] overwoog het Hof dat een persoon die directeur is van een (Nederlandse) vennootschap waarvan hij de enige aandeelhouder is „zijn werkzaamheid niet [uitoefent] in het kader van een positie van ondergeschiktheid", zodat „hij niet [kan] worden aangemerkt als ‚werknemer' in de zin van artikel [39 EG], maar als een persoon die een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent in de zin van artikel [43 EG]". Deze zaak had geen betrekking op het begrip arbeid in loondienst in de context van de btw.

Procesverloop en prejudiciële vraag

11. Van der Steen exploiteerde een eenmanszaak die schoonmaakdiensten verrichtte; als zodanig was hij ondernemer in de zin van de Wet op de Omzetbelasting.

12. Naderhand richtte hij de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (hierna: „vennootschap") op, waarvan hij de enige directeur en de enige aandeelhouder was. De vennootschap, die ondernemer was in de zin van de Wet op de Omzetbelasting, nam zijn bedrijf over. Hij bleef alle werkzaamheden van het bedrijf verrichten, op grond van een (mondelinge) arbeidsovereenkomst die hij met de vennootschap had gesloten. [12] De vennootschap betaalde hem maandelijks een vast salaris en eenmaal per jaar een vakantie-uitkering, waarvan de relevante belastingen en socialezekerheidspremies waren afgetrokken. Er waren geen andere personeelsleden.

13. Later werd de vennootschap insolvent. Het bedrijf werd overgenomen door een andere vennootschap. [13] De arbeidsrelatie tussen Van der Steen en zijn eigen vennootschap hield op te bestaan, en hij werd vervolgens werknemer van de tweede vennootschap.

14. Bij de vereffening van de btw-rekeningen van Van der Steen en de insolvente vennootschap besliste de belastinginspecteur dat de twee een fiscale eenheid vormden in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet op de Omzetbelasting. Hij verwees daarbij naar arrest nr. 35 775 van de Hoge Raad en naar een op dat arrest gebaseerd besluit van de Staatssecretaris van Financiën. [14] In dat besluit staat met name dat „de directeur van een vennootschap, waarvan hij meer dan de helft van de aandelen bezit, voor de jegens de vennootschap tegen vergoeding verrichte

11 — Punt 26.

12 — Als dat echt waar is, kan ik alleen maar hopen dat hij toen helemaal alleen was, aangezien de wijze waarop een dergelijke overeenkomst wordt gesloten, voor een toevallige voorbijganger wel heel bizar moet lijken.

13 — De verwijzingsbeschikking bevat dienaangaande geen gegevens, maar impliciet blijkt dat Van der Steen aandeelhouder noch directeur van die vennootschap was. Deze kwestie is voor de onderhavige zaak echter hoe dan ook niet relevant.

14 — Besluit DBG2002/3677M van 24 juli 2002.

werkzaamheden kwalificeert als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting [...]. Het maakt daarbij geen verschil of de desbetreffende werkzaamheden al dan niet worden verricht op grond van een met de vennootschap aangegane arbeidsovereenkomst."

15. Het beroep van Van der Steen tegen de beschikking van de inspecteur is thans aanhangig bij het Gerechtshof te Amsterdam, dat erop wijst dat voor die beschikking vereist is dat Van der Steen moet worden aangemerkt als btw-plichtige, maar betwijfelt of zulks verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

16. Het Gerechtshof verzoekt dan ook om een antwoord op de volgende prejudiciële vraag:

„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?"

17. De Nederlandse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend, waarin zij betogen dat een persoon die zich in de beschreven situatie bevindt, niet zelfstandig economische activiteiten verricht. Van der Steen heeft geen opmerkingen ingediend. Niemand heeft verzocht om een terechtzitting, die dan ook niet is gehouden.

Beoordeling

18. Wanneer een ondernemer een vennootschap opricht om zijn bedrijf te voeren, is het doel daarvan, zoals de Commissie opmerkt, doorgaans de oprichting van een afzonderlijke rechtspersoon, los van zijn eigen persoon. [15] Dat is bijzonder nuttig om zijn persoonlijke aansprakelijkheid met betrekking tot het bedrijf te beperken. [16]

19. Wanneer er twee afzonderlijke rechtspersonen bestaan, is het duidelijk dat zij

15 — De wettelijke bepalingen met betrekking tot dergelijke vennootschappen zijn ten dele geharmoniseerd door de Twaalfde richtlijn (89/667/EEG) van de Raad van 21 december 1989 inzake het vennootschapsrecht betreffende eenpersoonsvennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (PB L 395, blz. 40).

16 — Cf. artikel 7 van laatstgenoemde richtlijn: „Een lidstaat is bevoegd de eenpersoonsvennootschap niet toe te laten wanneer zijn wetgeving ten behoeve van de individuele ondernemers voorziet in de mogelijkheid van de oprichting van een onderneming met beperkte aansprakelijkheid met een voor een bepaalde activiteit bestemd vermogen".

onafhankelijk van elkaar kunnen optreden, en dat zij met elkaar verschillende soorten rechtsbetrekkingen kunnen aangaan.

20. In de zaak Heerma bijvoorbeeld waren de landbouwer en de maatschap afzonderlijke entiteiten, en kon de landbouwer aan de maatschap een onroerend goed verhuren waarvan hij eigenaar was. Het Hof was van oordeel dat hij daardoor zelfstandig een economische activiteit verrichtte in de zin van de btw.

21. In de onderhavige zaak waren Van der Steen en de vennootschap afzonderlijke entiteiten, en Van der Steen kon met de vennootschap een arbeidsovereenkomst sluiten — wat hij ook heeft gedaan.

22. Voor zover de werkzaamheden die hij voor de vennootschap verrichtte, binnen de werkingssfeer van die arbeidsovereenkomst vielen, vallen zij volgens de duidelijke bewoordingen van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn in beginsel buiten de werkingssfeer van de btw.

23. In dat opzicht verschilt zijn situatie van die van Heerma, aangezien de verhuur en verpachting van onroerende goederen activiteiten zijn die binnen de werkingssfeer van de btw vallen en die zelfs uitdrukkelijk worden genoemd in artikel 13, B, sub b, en 13, C, sub a, van de Zesde richtlijn. [17]

24. Op grond daarvan lijkt de door Van der Steen aangevochten beschikking van de belastinginspecteur het gemeenschapsrecht niet juist te hebben uitgelegd. Voor zover zij is gebaseerd op een besluit van de Staatssecretaris van Financiën en een arrest van de Hoge Raad, kan ook dit laatste een onjuiste uitlegging opleveren.

25. Uitsluiting van arbeid in loondienst uit de werkingssfeer van de btw biedt duidelijke voordelen. Zo dit niet was uitgesloten, zou iedere werknemer een btw-nummer moeten hebben en zou de belasting moeten worden geheven over alle salarissen. Werkgevers die belastbare goederen of diensten leveren, zouden die btw weliswaar kunnen aftrekken, maar er zou een aanmerkelijke last rusten op degenen die vrijgestelde leveringen verrichten, tenzij een compensatieregeling werd ingevoerd, die zelf bezwarend zou zijn. Wanneer arbeid in loondienst echter van de werkingssfeer van de btw is uitgesloten, vormen de kosten daarvoor een onderdeel van de waarde die aan de geleverde goederen of diensten wordt toegevoegd. Zij worden

17 — Artikel 135, lid 1, sub l, en lid 2, van richtlijn 2006/112.

dan automatisch opgenomen in de belastinggrondslag wanneer die leveringen worden belast, maar hebben in termen van btw geen gevolgen voor de vrijgestelde leveringen. Naast een aanzienlijke besparing van administratief werk, worden ook de belastingneutraliteit en de algemene toepassing van de belasting op belastbare leveringen gewaarborgd.

26. Het is dus niet wenselijk dat een activiteit die binnen de werkingssfeer van een arbeidsovereenkomst valt, wordt behandeld als een zelfstandige belastbare activiteit.

27. De redenen die ten grondslag liggen aan de opvatting van de Hoge Raad en de Staatssecretaris van Financiën waarop de litigieuze beschikking is gebaseerd, lijken voort te vloeien uit twee arresten van het Hof — Heerma en Asscher [18] — en uit de aard van de verhouding tussen een vennootschap en haar directeuren naar Nederlands recht.

28. Ik geloof niet dat die twee arresten die opvatting schragen. De zaak Heerma had geen betrekking op een arbeidsovereenkomst maar op de duidelijk zelfstandige en duidelijk belastbare activiteit van het verhuren of verpachten van onroerende goederen. In het arrest Asscher werd tussen het al dan niet in loondienst zijn onderscheid gemaakt op grond van het bestaan van een band van „ondergeschiktheid", maar zoals de Commissie opmerkt, gebeurde dat in de geheel andere context van de vaststelling welk verdragsartikel betreffende vrij verkeer van toepassing was.

29. Het Hof kan zich moeilijker uitspreken over de verhouding tussen een vennootschap en haar directeuren naar Nederlands recht. [19] Blijkens arrest nr. 35 775 van de Hoge Raad [20] kunnen diensten die een directeur in zijn hoedanigheid van directeur verricht voor de vennootschap, worden *geacht* te zijn verricht op grond van een arbeidsovereenkomst. Als dat het geval is, kan het arrest een grondslag opleveren voor de stelling dat dergelijke diensten, wat de btw betreft, niet automatisch kunnen worden geacht aldus te zijn verricht. Die stelling druist niet noodzakelijkerwijs in tegen de uitsluiting van *daadwerkelijke* arbeid in loondienst uit de werkingssfeer van de btw. Het kan eenvoudigweg betekenen dat wanneer een dienst anderszins zou zijn geacht binnen de werkingssfeer van een arbeidsovereenkomst te vallen, hij wat de btw betreft toch moet worden onderzocht, teneinde uit te maken of hij in feite niet is verricht bij de uitoefening van een zelfstandige activiteit.

18 — Zie punten 6 tot en met 8 en voetnoten 5 en 10 supra.

19 — Zie in de context van de sociale zekerheid evenwel de arresten van 10 juli 1986, Segers (79/85, Jurispr. blz. 2375), en 19 maart 2002, Hervein e.a. (C-393/99 en C-394/99, Jurispr. blz. I-2829).

20 — Met name punt 3.8.

30. Zoals de Commissie opmerkt, is er in de stukken van deze zaak evenwel niets dat erop wijst dat Van der Steen ooit diensten ten behoeve van de vennootschap heeft verricht in een andere context dan die van een echte arbeidsovereenkomst.

31. Ongeacht de andere aspecten van de verhouding tussen partijen is het natuurlijk altijd mogelijk dat wat een echte arbeidsovereenkomst lijkt, bij nader inzien een andere soort regeling blijkt te zijn. Maar ook dienaangaande wijst niets in het dossier erop dat zulks bij de overeenkomst van Van der Steen het geval was. Dat hij maandelijks een vast salaris ontving waarop loonbelasting en socialezekerheidspremies waren ingehouden, is integendeel een sterk argument tegen die uitlegging.

32. Ik meen dan ook dat diensten die ten behoeve van een vennootschap worden verricht door een persoon die zich bevindt in de positie van Van der Steen, zoals die in de verwijzingsbeschikking is beschreven, krachtens artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn buiten de werkingssfeer van de btw vallen, en dat een dergelijke persoon met betrekking tot die diensten geen belastingplichtige is in de zin van artikel 4, lid 1.

33. De Nederlandse regering en de Commissie hebben nog een aantal andere overwegingen geformuleerd.

34. In de eerste plaats handelt de betrokkene niet „op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid" [21] wanneer hij als werknemer diensten verricht. Hij handelt namens, voor rekening en onder verantwoordelijkheid van de vennootschap.

35. In de tweede plaats draagt de betrokkene in zijn hoedanigheid van werknemer geen zelfstandig economisch risico. [22] Dat risico wordt gedragen door de vennootschap die overeenkomsten sluit met klanten, en die voor hen economische diensten verricht.

36. In de derde plaats zijn er — althans op het niveau van de opeenvolgende verrichtingen waarop de btw van toepassing is — geen wederzijdse prestaties waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de daadwerkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. [23] De betrokkene ontvangt een vast salaris en een vakantie-uitkering, ongeacht de diensten die hij daadwerkelijk verricht. [24]

21 — Arrest Heerma, punt 18.

22 — Arresten van 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, Jurispr. blz. I-4247, punt 13), en 23 maart 2006, FCE Bank (C-210/04, Jurispr. blz. I-2803, punten 33 e.v.).

23 — Arresten van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14), en 21 maart 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 39).

24 — Niets wijst erop dat deze factor in casu heeft bijgedragen tot de insolventie van de vennootschap, maar het feit dat zulks mogelijk was, bewijst dat er een verschil is tussen het ontvangen salaris en de waarde van de verrichte diensten.

37. Ik word aldus gesterkt in mijn mening dat aangezien iemand die in de situatie van Van der Steen verkeert, niet belastingplichtig is voor de diensten die hij op grond van de arbeidsovereenkomst verricht, hij ook niet tezamen met de vennootschap als „één belastingplichtige" in de zin van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn kan worden beschouwd, en bijgevolg evenmin als één ondernemer in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet op de Omzetbelasting.

38. Geen van bovenstaande overwegingen heeft uiteraard invloed op de mogelijkheid dat een persoon die de enige aandeelhouder, enige directeur en enige werknemer van een vennootschap is, ook belastingplichtig kan zijn in de context van andere economische activiteiten die buiten de werkingssfeer van de arbeidsovereenkomst vallen. Wanneer dergelijke activiteiten transacties met de vennootschap inhouden, kan het naargelang van de omstandigheden mogelijk zijn dat de particulier en de vennootschap als één belastingplichtige worden behandeld. Dat zijn evenwel niet de feiten die in de verwijzingsbeschikking worden beschreven.

Conclusie

39. Op grond van een en ander geef ik het Hof in overweging de vraag van het Gerechtshof te Amsterdam te beantwoorden als volgt:

„Een natuurlijk persoon die op grond van een arbeidsovereenkomst diensten verricht voor een belastingplichtige is in die context zelf geen belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG), aangezien hij niet zelfstandig een economische activiteit verricht. Dergelijke diensten zijn integendeel

op grond van artikel 4, lid 4, van die richtlijn uitgesloten van de werkingssfeer van de btw. Het is in dat verband niet relevant of de werkgever een rechtspersoon is waarvan de werknemer ook een aandeelhouder en/of directeur, of zelfs de enige aandeelhouder en de enige directeur is, mits de twee partijen een afzonderlijke rechtspersoonlijkheid hebben en bekwaam zijn met elkaar een arbeidsovereenkomst te sluiten, en ook een dergelijke overeenkomst hebben gesloten op grond waarvan de diensten worden verricht."