JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

14 päivänä kesäkuuta 2007 [1]

1. Yksityistä rajavastuuyhtiötä ja yksityistä henkilöä, joka on sen ainoa osakas, ainoa johtaja ja ainoa työntekijä, kohdellaan veroviranomaisessa yhtenä arvonlisäverovelvollisena. Tämä on mahdollista ainoastaan, jos tätä henkilöä voidaan ensin pitää verovelvollisena sen työn perusteella, jota hän tekee yhtiössä. Gerechtshof te Amsterdam (Amsterdamin alueen valitusasteena toimiva tuomioistuin) haluaa tämän vuoksi selvittää, onko tällaista työtä pidettävä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna itsenäisenä taloudellisen toiminnan harjoittamisena. [2]

Asiaa koskevat arvonlisäverosäännökset

Yhteisön lainsäädäntö

2. Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtumahetkellä kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädettiin, että arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". [3]

3. Sen 4 artiklassa säädettiin nyt esillä olevassa asiassa merkityksellisiltä osin seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; direktiiviä on useita kertoja muutettu, ei kuitenkaan tässä lainattujen säännösten osalta). Kuudes direktiivi kumottiin ja korvattiin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

3 – Sama säännös on direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa.

palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

– –

4. Edellä 1 kohdassa käytetty sanonta 'itsenäisesti' sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

– – jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

– –"[4]

Alankomaiden lainsäädäntö

4. Wet op de Omzetbelasting 1968 -nimisen lain (vuoden 1968 liikevaihtoverolaki) 7 §:n 1 momentin mukaan "elinkeinonharjoittaja on jokainen, joka harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti". Sen 7 §:n 2 momentin mukaan liiketoiminnan alaan kuuluvat elinkeinon ja ammatin harjoittaminen sekä omaisuuden hyödyntäminen jatkuvaluontoisessa tulonhankkimistarkoituksessa.

5. Lain 7 §:n 4 momentin mukaan useita näin määriteltyjä elinkeinonharjoittajia, jotka ovat rahoituksellisesti, hallinnollisesti tai taloudellisesti sidoksissa toisiinsa niin, että ne muodostavat yhden yksikön, on pidettävä yhtenä elinkeinonharjoittajana. Tätä koskevan päätöksen tekee toimivaltainen verotarkastaja.

Yhteisön oikeuskäytäntö

6. Asiassa Heerma [5] Hoge Raad der Nederlanden (korkein oikeus) oli pyytänyt ennak-

4 – Säännökset on olennaisilta osiltaan otettu sellaisenaan direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaan, 10 ja 11 artiklaan.

5 – Asia C-23/98, tuomio 27.1.2000 (Kok. 2000, s. I-419).

koratkaisua tapauksessa, jossa maanviljelijä oli perustanut siviiliyhtiön vaimonsa kanssa ja siirtänyt yhtiöönsä tilansa tuotantovälineet. Tämän jälkeen hän rakensi karjasuojan ja vuokrasi sen yhtiölle vuosivuokraa vastaan. Hän ja yhtiö vaativat vapautusta vuokrauksesta maksettavasta arvonlisäverosta. [6]

7. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "[kuudennen direktiivin] 4 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun henkilön harjoittamana ainoana tässä säännöksessä tarkoitettuna taloudellisena toimintana on aineellisen omaisuuden vuokraaminen Alankomaiden oikeuden mukaan perustetun siviiliyhtiön kaltaiselle yhtiölle, jonka yhtiömies hän on, tämän vuokraamisen on katsottava tapahtuneen tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla itsenäisesti".

8. Päätyäkseen tähän kantaan se totesi, että "yhtiön ja yhtiömiehen välillä ei ole kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun työnantajan ja työntekijän välisen suhteen kanssa analogista suhdetta, jonka takia yhtiömiehen osalta ei täyttyisi riippumattomuutta koskeva edellytys. Päinvastoin yhtiömies toimii omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan vuokratessaan aineellista omaisuutta yhtiölle, vaikka hän olisi samanaikaisesti vuokraajana olevan yhtiön johdossa. Tällainen vuokraaminen ei – – kuulu yhtiön johtamiseen tai edustamiseen". [7]

Alankomaiden oikeuskäytäntö

9. Tämän jälkeen käsittelemässään asiassa [8] Hoge Raad tukeutui asiassa Heerma annettuun tuomioon tulkitakseen Wet op de Omzetbelastingin 7 §:n 4 momenttia tilanteessa, jossa yksityinen henkilö, joka oli johtajana yhtiössä, jonka osuuksista oli hänen hallussaan 75 prosenttia, laskutti johtamispalveluistaan yhtiötä. Hoge Raad katsoi, että Alankomaiden oikeuden mukaan johtaja oli yhtiön työntekijä, mutta tavallisesta työntekijästä poiketen johtaja ei ollut alistussuhteessa yhtiöön. Tällä perusteella se katsoi, että kyseessä oleva henkilö oli välttämättä ollut itsenäisen toimijan asemassa suorittaessaan yhtiölle johtamispalveluja. Se perusti kantansa kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan sanamuotoon [9] ja yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Asscher antamaan tuomioon. [10]

6 – Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ja 13 artiklan C kohdan b alakohdan mukainen vapautus ja valinnanvarainen verottomuus.

7 – Tuomion 18 kohta.

8 – Tuomio nro 35 775, 26.4.2002; ks. erityisesti kohdat 3.6–3.10.

9 – Erityisesti ilmaisun "luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen" osalta.

10 – Asia C-107/94, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089).

10. Asiassa Asscher oli kysymys henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevista perustamissopimuksen säännöksistä ja niiden vaikutuksesta tuloverosäännöksiin. Yhteisöjen tuomioistuin totesi antamassaan tuomiossa [11], että sellaisen (Alankomaiden) yhtiön johtajan harjoittamaa toimintaa, jonka ainoa osakas tämä on, ei suoritettu "sellaisessa [alistus]suhteessa, että häntä voitaisiin pitää perustamissopimuksen [EY 39] artiklassa tarkoitettuna työntekijänä, vaan häntä on pidettävä [EY 43] artiklassa tarkoitettuna itsenäisenä ammatinharjoittajana". Asiassa ei ollut kyse työsuhteen käsitteestä arvonlisäverotuksessa.

Oikeudenkäynti pääasiassa ja ennakkoratkaisukysymykset

11. Van der Steen hoiti yhdenmiehen siivouspalveluyritystä, minkä perusteella hänet katsottiin Wet op de Omzetbelastingissa tarkoitetuksi elinkeinonharjoittajaksi.

12. Hän perusti myöhemmin yksityisen rajavastuuyhtiön J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (jäljempänä yhtiö), jonka ainoana johtajana ja osakkaana oli hän itse. Aikaisempi liiketoiminta siirrettiin sitten yhtiölle, joka oli Wet op de Omzetbelastingissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja. Van der Steen teki kaikki yhtiön liiketoimintaan kuuluvat työt yhtiön kanssa tekemänsä suullisen työsopimuksen perusteella. [12] Yhtiö maksoi hänelle kuukausipalkkaa ja vuosittaisen lomakorvauksen, joista se vähensi asiaankuuluvat verot ja sosiaaliturvamaksut. Yhtiöllä ei ollut muita työntekijöitä.

13. Yhtiö todettiin sittemmin maksukyvyttömäksi. Sen liiketoiminta siirtyi toiselle yhtiölle. [13] Van der Steenin työsuhde omassa yhtiössään päättyi, ja hänet otettiin jälkimmäisen yhtiön palvelukseen.

14. Arvonlisäverotilitysten tarkastusta suorittaessaan verotarkastaja katsoi van der Steenin ja maksukyvyttömäksi todetun yhtiön osalta, että näitä kahta oli Wet op de Omzetbelastingin 7 §:n 4 momentin nojalla pidettävä yhtenä verotuksellisena yksikkönä. Verotarkastaja viittasi tässä yhteydessä Hoge Raadin tuomioon nro 35 775 ja Staatssecretaris van Financiënin (valtiovarainsihteeri) päätökseen, [14] joka pohjautui tuohon tuomioon. Jälkimmäisessä päätöksessä todetaan muun muassa, että "sellaisen yhtiön johtaja, jonka osuuksista hän omistaa yli puolet, on

11 – Tuomion 26 kohta.

12 – Jos tämä on kirjaimellisesti totta, voidaan vaan toivoa, että hän oli yksin kyseisellä hetkellä, koska tällaisen sopimuksen tekeminen olisi saattanut vaikuttaa jossain määrin oudolta satunnaisen paikallaolijan silmissä.

13 – Ennakkoratkaisupyynnössä ei ole tähän liittyviä yksityiskohtia, mutta näyttää siltä, että van der Steen ei ollut osakkaana eikä johtajana tässä yhtiössä. Tällä seikalla ei kuitenkaan ole merkitystä esillä olevassa asiassa.

14 – Päätös nro DBG2002/3677M, 24.7.2002.

katsottava niiden toimien osalta, jotka johtaja suorittaa yhtiölle vastiketta vastaan, [Wet op de Omzetbelastingin] 7 §:ssä tarkoitetuksi elinkeinonharjoittajaksi. Tässä yhteydessä on merkityksetöntä, suoritetaanko nämä toimet yhtiön kanssa tehdyn työsopimuksen perusteella vai ei".

15. Van der Steenin valitus tästä verotarkastajan päätöksestä on nyt Gerechtshof te Amsterdamin käsiteltävänä. Tämä tuomioistuin toteaa, että tämän päätöksen ennakkoedellytyksenä on, että van der Steen voidaan katsoa arvonlisäverotuksessa elinkeinonharjoittajaksi, mutta se ei ole varma siitä, onko tämä arvio yhteisön oikeuden mukainen.

16. Gerechtshof te Amsterdam on tämän johdosta pyytänyt ennakkoratkaisua seuraavaan kysymykseen:

"Onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että jos luonnollisen henkilön harjoittama toiminta muodostuu ainoastaan kaikkien sellaisen rajavastuuyhtiön toimintaan kuuluvien työtehtävien suorittamisesta, jonka ainoa johtaja, ainoa osakas ja ainoa 'työntekijä' hän on, ei tämä työ ole taloudellista toimintaa, koska se kuuluu rajavastuuyhtiön johtamiseen ja edustamiseen eikä sitä suoriteta näin ollen taloudellisessa vaihdannassa."

17. Alankomaiden hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjalliset huomautuksensa ja katsoneet kumpikin, että kuvatun kaltaisessa tilanteessa oleva henkilö ei harjoita elinkeinoa itsenäisesti. Van der Steen ei ole esittänyt huomautuksia. Asianosaiset eivät ole vaatineet suullista käsittelyä, eikä sitä ole toimitettu.

Arviointi

18. Kuten komissio on todennut, silloin kun yrittäjä perustaa yhtiön harjoittaakseen liiketoimintaansa, on tarkoituksena yleensä tästä henkilöstä erillisen oikeushenkilön perustaminen. [15] Tästä on hyötyä erityisesti henkilön henkilökohtaisen vastuun rajoittamiselle liiketoiminnan osalta. [16]

19. Silloin kun on olemassa kaksi oikeudellisesti erillistä yksikköä, on selvää, että ne

15 – Tällaisia yhtiöitä koskevat säännökset on jossain määrin yhdenmukaistettu yhdenmiehen rajavastuuyhtiöistä 21.12.1989 annetulla kahdennellatoista neuvoston yhtiöoikeudellisella direktiivillä 89/667/ETY (EYVL L 395, s. 40).

16 – Vrt. tämän direktiivin 7 artiklaan, jonka mukaan "jäsenvaltion ei tarvitse sallia yhdenmiehenyhtiöiden perustamista, jos sen lainsäädännössä säädetään, että yksittäinen yrittäjä voi perustaa yrityksen, jossa vastuu on rajoitettu tiettyä toimintaa varten varattuun määrään, sillä edellytyksellä, että on annettu säännökset tällaisia yrityksiä koskevista takeista, jotka vastaavat tässä direktiivissä ja muissa 1 artiklassa tarkoitettuihin yhtiöihin sovellettavissa yhteisön säännöksissä säädettyjä takeita".

voivat toimia toisistaan riippumatta itsenäisesti ja että ne voivat luoda välilleen erilaisia oikeudellisia suhteita.

20. Esimerkiksi asiassa Heerma maanviljelijä ja henkilöyhtiö olivat erillisiä yksikköjä, ja maanviljelijällä oli näin mahdollisuus tehdä yhtiön kanssa sopimus hänelle kuuluvan kiinteän omaisuuden vuokraamisesta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tässä yhteydessä maanviljelijän oli katsottava harjoittaneen arvonlisäverosäännösten soveltamisen kannalta taloudellista toimintaansa itsenäisesti.

21. Esillä olevassa asiassa van der Steen ja yhtiö olivat erillisiä yksikköjä ja van der Steenillä oli mahdollisuus tehdä työsopimus yhtiön kanssa, minkä hän tekikin.

22. Siltä osin kuin hänen yhtiölle tekemänsä työ kuuluu työsopimuksen alaan, se jää periaatteessa arvonlisäveron soveltamisen ulkopuolelle kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa olevan selvän säännöksen perusteella.

23. Tässä suhteessa hänen tilanteensa poikkeaa selvästi Heerman tilanteesta, koska kiinteän omaisuuden vuokraus ovat toimintaa, joka kuuluu arvonlisäveron alaisuuteen, ja ne on nimenomaisesti mainittu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa ja 13 artiklan C kohdan a alakohdassa. [17]

24. Tällä perusteella verotarkastajan päätös, jonka van der Steen on riitauttanut, ei anna oikeata kuvaa yhteisön oikeuden tulkinnasta. Siltä osin kuin se perustuu Staatssecretaris van Financiënin päätökseen ja Hoge Raadin tuomioon, voidaan ajatella myös jälkimmäisen ilmentävän tätä virheellistä tulkintaa.

25. Etu siitä, että työsuhde jätetään arvonlisäveron ulkopuolelle, on ilmeinen. Ellei sitä jätettäisi sen ulkopuolelle, työntekijöistä pitäisi tehdä arvonlisäveroilmoitus ja tämä vero pitäisi kantaa kaikista palkoista. Työnantajat, jotka tuottaisivat verollisia tuotteita, voisivat hyväksytysti vähentää tämän arvonlisäveron, mutta se rasittaisi huomattavalla tavalla niitä, jotka tuottavat verovapaita tuotteita, ellei kompensoivaa mekanismia otettaisi käyttöön, ja tällainen mekanismi olisi sellaisenaan jo rasite. Sitä vastoin vaikka työsuhde jää arvonlisäveron ulkopuolelle, työsuhteesta aiheutuvat kulut ovat osa tuotettujen tavaroiden arvonlisää. Se on näin

17 – Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan 1 ja 2 alakohta.

automaattisesti mukana veron perustassa silloin, kun näistä tuotteista kannetaan vero, mutta se ei vaikuta arvonlisäveron muodossa verovapaisiin tuotteisiin. Sen lisäksi, että säästetään huomattava määrä hallinnollista työtä, varmistetaan näin veron neutraalisuus ja se, että vero kannetaan yleisesti verollisista tuotteista.

26. Tämän johdosta ei ole toivottavaa, että toimintaa, joka kuuluu työsopimuksen alaan, kohdeltaisiin itsenäisenä verollisena toimintana.

27. Syyt, jotka johtivat siihen, että Hoge Raad ja Staatssecretaris van Financiën omaksuivat kannan, johon riitautettu päätös perustuu, näyttävät seuraavan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Heerma ja asiassa Asscher antamista tuomioista [18] ja siitä, minkä luonteinen yhtiön ja sen johtajien välinen suhde on Alankomaiden oikeudessa.

28. En usko, että nämä kaksi tuomiota tukevat tätä käsitystä. Asiassa Heerma annettu tuomio ei koskenut työsopimusta, vaan kyse oli selvästi itsenäisestä ja selvästi verollisesta kiinteän omaisuuden vuokrauksesta. Asiassa Asscher annetussa tuomiossa erotettiin toisistaan työsuhde ja itsenäinen ammatinharjoittaminen sen perusteella, oliko kyse alistussuhteesta vai ei, mutta tämä tapahtui täysin toisessa asiayhteydessä, kuten komissio on todennut, sillä asiassa oli ratkaistavana se, mitä vapaata liikkuvuutta koskevaa perustamissopimuksen määräystä voitiin soveltaa.

29. Yhteisöjen tuomioistuimen on hankalampi omaksua käsitys siitä, millainen on yhtiön ja sen johtajien suhde Alankomaiden oikeudessa. [19] Hoge Raadin asiassa nro 35 775 antaman tuomion perusteella [20] vaikuttaa siltä, että yhtiön johtajan yhtiölle johtajan asemassa suorittamat palvelut voivat olla *tarkoitettu* suoritettaviksi työsopimuksen perusteella. Jos näin on, tuomiota on pidettävä perusteena sille ajatukselle, että arvonlisäveron kannalta tällaisia palveluja ei voida automaattisesti katsoa tarkoitetun suoritettaviksi tällä tavalla. Tämä ajatus ei ole välttämättä ristiriidassa todellisen työsuhteen sulkemiselle arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. Se voi myös merkitä ainoastaan sitä, että silloin kun palvelu on voitu muuten tarkoittaa suoritettavaksi työsopimussuhteessa, on arvonlisäverotuksen kannalta kuitenkin tutkittava, oliko suoritus kuitenkin tapahtunut osana itsenäistä toimintaa.

18 – Ks. edellä 6–8 kohta ja alaviitteet 5 ja 10.

19 – Ks. kuitenkin sosiaaliturvaan liittyvien kysymysten osalta asia 79/85, Segers, tuomio 10.7.1986 (Kok. 1986, s. 2375) ja yhdistetyt asiat C-393/99 ja C-394/99, Hervein ym., tuomio 19.3.2002 (Kok. 2002, s. I-2829).

20 – Erityisesti kohdassa 3.8.

30. Tämä huomioon ottaen on todettava komission tavoin, ettei esillä olevan asian asiakirja-aineistossa ole mitään, mikä osoittaisi van der Steenin yhtiölle suorittamien palvelujen tulleen suoritetuiksi muulla tavoin kuin oikean työsopimuksen perusteella.

31. Aina on tietysti mahdollista – täysin riippumatta muista asianosaisten välisissä suhteissa vaikuttavista tekijöistä – että mikä nyt näyttää oikealta työsopimukselta, onkin lähemmin tarkasteltuna jokin muu järjestely. Mutta, kuten jo todettiin, van der Steenin sopimuksen osalta ei asiakirja-aineistossa ole mitään, joka osoittaisi tilanteen olevan tämä. On pikemminkin ajateltava, että koska hän sai ennalta vahvistettua kuukausipalkkaa, josta kannettiin tulovero ja sosiaaliturvamaksut, osoittaa tämä päinvastaisen tulkinnan suuntaan.

32. Tästä syystä on katsottava, että palvelut, jotka on suorittanut yhtiölle van der Steenin asemassa oleva henkilö, kuten ennakkoratkaisupyynnössä on kuvattu, jäävät arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan nojalla ja että tällainen henkilö ei tämäntyyppisten palvelujen osalta ole sen 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen.

33. Alankomaiden hallitus ja komissio ovat esittäneet tämän lisäksi useita muita huomioita.

34. Ensin ne esittävät, että kyseessä oleva henkilö ei toimi "omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan" [21] suorittaessaan palvelujaan työntekijänä. Hän toimi yhtiön nimissä, sen lukuun ja sen vastuulla.

35. Toiseksi ne katsovat, että henkilö ei työntekijän asemassa kanna itsenäistä taloudellista riskiä. [22] Riskin kantaa yhtiö, joka tekee sopimukset asiakkaiden kanssa ja tuottaa niille taloudelliset palvelut.

36. Kolmanneksi asiassa ei – ei ainakaan siinä liiketoimien ketjussa, jossa arvonlisäveroa sovelletaan – tapahdu vastasuoritusta, jossa palvelun suorittajan saama vastike vastaa todellisuudessa arvoltaan vastaanottajalle suoritettua palvelua. [23] Kyseessä oleva henkilö saa etukäteen vahvistetun palkkasumman ja lomarahan riippumatta todellisuudessa suoritetuista palveluista. [24]

21 – Asia Heerma, tuomion 18 kohta.

22 – Asia C-202/90, Recaudadores de Tributos, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-4247, 13 kohta); asia C-210/04, FCE Bank, tuomio 23.3.2006 (Kok. 2006, s. I-2803, 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

23 – Asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-743, 14 kohta); asia C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3293, 39 kohta).

24 – Mikään ei osoita, että tämä seikka olisi vaikuttanut esillä olevassa asiassa yhtiön maksukyvyttömyyteen, mutta se, että se on saattanut vaikuttaa siihen, korostaa edelleen saadun palkan ja annetun arvon välillä olevaa eroa.

37. Näin voidaan olla vakuuttuneita siitä, että jos van der Steenin asemassa oleva henkilö ei ole arvonlisäverovelvollinen työsopimuksen perusteella suorittamistaan palveluista, ei häntä voida kohdella yhtiön kanssa kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuna yhtenä verovelvollisena tai näin myöskään Wet op de Omzetbelastingin 7 §:n 4 kohdassa tarkoitettuna yhtenä elinkeinonharjoittajana.

38. Edellä esitetyt huomiot eivät tietenkään merkitse sitä, ettei henkilö, joka on yhtiön ainoa osakas, ainoa johtaja ja ainoa työntekijä, voisi olla myös osaltaan arvonlisäverovelvollinen sellaisen muun taloudellisen toiminnan osalta, joka jää työsopimussuhteen alan ulkopuolelle. Kun tällaiseen toimintaan kuuluu yhtiön kanssa suoritettavia liiketoimia, voi olosuhteista riippuen olla mahdollista, että henkilöä ja yhtiötä kohdellaan yhtenä verovelvollisena. Tällaisia tosiseikkoja ei kuitenkaan ole ennakkoratkaisupyynnössä esitetty.

Ratkaisuehdotus

39. Edellä esitetyn perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi vastata Gerechtshof te Amsterdamin kysymyksiin seuraavasti:

Luonnollinen henkilö, joka suorittaa palveluja verovelvolliselle työsopimuksen perusteella, ei ole itse tässä yhteydessä kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, koska hän ei harjoita taloudellista toimintaa itsenäisesti. Tällaiset palvelut on päinvastoin jätetty tämän

direktiivin 4 artiklan 4 kohdan nojalla arvonlisäveron soveltamisen ulkopuolelle. Tältä osin merkitystä ei ole sillä, onko työnantaja oikeushenkilö, jonka osakas ja/tai johtaja tai jopa ainoa osakas ja ainoa johtaja työntekijä on samalla, edellyttäen, että kummallakin osapuolella on oma oikeushenkilöllisyys ja kelpoisuus tehdä työsopimuksia keskenään ja ne ovat tehneet tällaisen sopimuksen, jonka perusteella palvelut on suoritettu.