FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON
föredraget den 14 juni 2007 [1]

1. Ett aktiebolag och en enskild person som är ensam aktieägare, ensam företagsledare och enda anställd i bolaget i fråga betraktas av skattemyndigheten som en enda skattskyldig person i mervärdesskattehänseende. Detta är möjligt endast om den enskilda personen i fråga kan betraktas som en skattskyldig person med avseende på det arbete han utför för bolaget. Gerechtshof te Amsterdam vill därför veta om arbetet i fråga är en "ekonomisk verksamhet" som bedrivs självständigt i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet. [2]

Tillämpliga mervärdesskattebestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen stadgades i artikel 2 i sjätte direktivet att mervärdesskatt skulle betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap". [3]

3. Relevanta delar av artikel 4 hade följande lydelse:

"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 verksam-

1 — Originalspråk: engelska.

2 — 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) (ändrat vid ett flertal tillfällen, dock inte med avseende på de här citerade bestämmelserna). Den 1 januari 2007 upphävdes sjätte direktivet och ersattes av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

3 — Samma bestämmelse återges i artikel 2.1 a i direktiv 2006/112.

heter 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.

... 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.

..."[4]

Den nederländska lagstiftningen

4. Enligt artikel 7.1 i lag om omsättningsskatt (Wet op de Omzetbelasting) av år 1968 är en företagare "en person som självständigt bedriver verksamhet". Enligt artikel 7.2 omfattar "verksamhet" såväl utövande av näringsverksamhet eller yrkesverksamhet som utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter.

5. Enligt artikel 7.4 i samma lag skall företagare enligt ovannämnda definition betraktas som en enda företagare, om de är finansiellt, organisatoriskt och ekonomiskt förbundna med varandra på ett sådant sätt att de utgör en enhet. Beslut om huruvida de skall betraktas som en enhet fattas av behörig skattemyndighet.

Gemenskapens rättspraxis

6. I målet Heerma,[5] där en begäran om förhandsavgörande hade framställts av

4 — Dessa bestämmelser återges i allt väsentligt i artiklarna 9.1, 10 och 11 i direktiv 2006/112.

5 — Dom av den 27 januari 2000 i mål C-23/98, Heerma (REG 2000, s. I-419).

nederländska Hoge Raad (högsta domstolen), hade en jordbrukare tillsammans med sin maka bildat ett enskilt bolag, till vilket han från sitt jordbruksföretag tillsköt produktionsmedel. Senare byggde han en ladugård som han hyrde ut till det enskilda bolaget mot årshyra. Han och det enskilda bolaget begärde att undantaget från mervärdesskatteplikt inte skulle tillämpas på uthyrningen i fråga. [6]

7. Domstolen slog fast att "[a]rtikel 4.1 i [sjätte direktivet] skall tolkas så, att när den enda ekonomiska verksamhet som en person bedriver i den mening som avses i denna bestämmelse består i att han hyr ut fast egendom till ett sådant bolag som ett enligt nederländsk rätt bildat enskilt bolag, i vilket han är delägare, skall uthyrningen anses ha ägt rum självständigt i den mening som avses i den bestämmelsen".

8. Som förklaring till detta synsätt konstaterade domstolen att "det nämligen inte [finns] något anställningsförhållande mellan bolaget och delägaren som liknar det förhållande som nämns i artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet och som skulle utesluta att delägaren uppfyller villkoret avseende självständighet. 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. En sådan uthyrning ingår nämligen inte i förvaltningen eller företrädandet av bolaget." [7]

Nederländsk rättspraxis

9. I ett senare mål [8] stödde sig Hoge Raad på domen i det ovannämnda målet Heerma för att tolka artikel 7.4 i lagen om omsättningsskatt i samband med en situation där en enskild person, som var direktör för ett bolag i vilket han ägde 75 procent av aktierna, fakturerade företaget för sina tjänster som direktör. Hoge Raad konstaterade att enligt nederländsk lagstiftning är direktören anställd i bolaget, men till skillnad från en vanlig anställd är han inte i en beroendeställning gentemot det. Av denna anledning ansåg Hoge Raad att personen i fråga ovillkorligen hade handlat självständigt när han tillhandahöll företaget sina tjänster som direktör. Som stöd för detta synsätt hänvisade Hoge Raad också till ordalydelsen i artikel 4.4 i sjätte direktivet [9] samt till domstolens dom i målet Asscher [10].

6 — Undantag och valfrihet att inte omfattas av undantag enligt artikel 13 B b respektive 13 C a i sjätte direktivet.

7 — Punkt 18 i domen.

8 — Dom nr 35 775 av den 26 april 2002, se särskilt punkterna 3.6–3.10.

9 — Särskilt orden "som skapar ett anställningsförhållande".

10 — Dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089).

10. Målet Asscher gällde fördragets bestämmelser om fri rörlighet för personer och deras inverkan på bestämmelserna om inkomstskatt. Domstolen konstaterade i sin dom [11] att en person som är direktör för ett (nederländskt) företag i vilket han är ensam aktieägare inte utövar "verksamhet i en beroende ställning", och därför inte skall anses "som någon "arbetstagare" i den mening som avses i artikel [39 EG] utan som en person som utövar verksamhet som egenföretagare i den mening som avses i artikel [43 EG]". Målet gällde inte begreppet "anställning" i mervärdesskattesammanhang.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11. J.A. van der Steen drev ett enmansbolag som tillhandahöll städtjänster och var således företagare i den mening som avses i lagen om omsättningsskatt.

12. Han bildade senare aktiebolaget J.A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (nedan kallat bolaget), med sig själv som enda person i företagsledningen och ensam aktieägare. Bolaget, som var företagare i den mening som avses i lagen om omsättningsskatt, tog över hans verksamhet. Efter att ha slutit ett muntligt anställningsavtal med bolaget fortsatte han att utföra alla uppgifter som rörde verksamheten. [12] Bolaget betalade honom fast månadslön och årlig semesterersättning, från vilket bolaget drog av nödvändiga skatter och socialavgifter. Bolaget hade inga andra anställda.

13. Senare blev bolaget insolvent. Verksamheten togs över av ett annat bolag. [13] J.A. van der Steens anställning i det egna bolaget upphörde, och han anställdes i stället av det andra bolaget.

14. Under arbetet med att balansera J.A. van der Steens och det insolventa bolagets mervärdesskattekonton beslutade skattemyndigheten att de båda utgjorde en skattemässig enhet enligt artikel 7.4 i lagen om omsättningsskatt. Skattemyndigheten hänvisade därvid till Hoge Raads dom nr 35 775 och till beslutet från Staatssecretaris van Financiën [14] som grundade sig på den domen. I det sistnämnda beslutet anges framför allt att "den som leder ett bolag där han äger mer än hälften av aktierna räknas

11 — Se punkt 26.

12 — Om detta är bokstavligt sant, kan man bara hoppas att han var ensam vid tillfället i fråga, eftersom förfaringssättet för att ingå ett sådant avtal skulle ha verkat ganska bisarrt för en tillfällig åskådare.

13 — Begäran om förhandsavgörande innehåller inga närmare uppgifter, men det verkar underförstått att J.A. van der Steen varken var aktieägare eller direktör i detta bolag. Detta saknar hur som helst betydelse för förevarande mål.

14 — Beslut DBG2002/3677M av den 24 juli 2002.

som företagare i den mening som avses i artikel 7 i lagen om omsättningsskatt för det arbete han utfört för bolaget mot ersättning. Det gör därvid ingen skillnad huruvida arbetet i fråga har utförts på grundval av ett anställningsavtal som har ingåtts med bolaget."

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

16. Gerechtshof hänsköt därför följande fråga till domstolen för förhandsavgörande:

"Skall artikel 4.1 i sjätte direktivet tolkas så, att om en fysisk person som enda aktivitet har utfört alla de faktiska arbetsuppgifter som omfattas av verksamheten i ett aktiebolag där han själv är ensam i företagsledningen, ensam aktieägare och enda anställd utgör dessa arbetsuppgifter inte en ekonomisk verksamhet, eftersom de utförs inom ramen för ledning och representation av aktiebolaget och således inte är en del av den ekonomiska samfärdseln?"

17. Den nederländska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden, och har båda hävdat att en person i den beskrivna situationen inte kan anses bedriva en ekonomisk verksamhet självständigt. J.A. van der Steen har inte inkommit med några yttranden. Ingen av parterna har begärt muntlig förhandling, och någon sådan har inte heller hållits.

Bedömning

18. När en företagare bildar ett företag för att bedriva verksamhet är syftet, som kommissionen har påpekat, i allmänhet att etablera en separat juridisk person, som skiljer sig från den egna personen. [15] Detta är särskilt lämpligt för att begränsa hans personliga ansvar med avseende på verksamheten. [16]

19. När det finns två separata juridiska enheter, är det klart att de kan handla

15 — Bestämmelserna om sådana bolag har i viss utsträckning harmoniserats genom rådets tolfte direktiv 89/667/EEG av den 21 december 1989 på bolagsrättens område om enmansbolag med begränsat ansvar (EGT L 395, s. 40; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 103).

16 — Jämför artikel 7 i direktivet i fråga, där det anges att om "lagstiftningen i en medlemsstat [ger] ensamföretagare möjlighet att upprätta företag med ett ansvar som är begränsat till tillgångar som har anslagits till en bestämd verksamhet, behöver medlemsstaten inte tillåta enmansbolag".

oberoende av varandra och att de kan ingå olika slag av rättsliga förbindelser med varandra.

20. I till exempel det ovannämnda målet Heerma var jordbrukaren och det enskilda bolaget separata enheter, och jordbrukaren kunde till det enskilda bolaget hyra ut fast egendom som tillhörde honom. Domstolen har slagit fast att han när han gjorde detta bedrev en självständig ekonomisk verksamhet i mervärdesskattehänseende.

21. I förevarande mål är J.A. van der Steen och bolaget separata enheter, och van der Steen kunde ingå anställningsavtal med bolaget, vilket han också gjorde.

22. 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.

23. I detta avseende skiljer sig omständigheterna i förevarande mål från omständigheterna i det ovannämnda målet Heerma, eftersom utarrendering och uthyrning av fast egendom är verksamheter som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt och uttryckligen nämns i artikel 13 B b och 13 C a i sjätte direktivet. [17]

24. Mot den bakgrunden förefaller det som om skattemyndighetens beslut, mot vilket J. A. van der Steen har invänt, inte speglar en korrekt tolkning av gemenskapsrätten. I den mån beslutet är grundat på ett beslut av Staatssecretaris van Financiën och en dom från Hoge Raad är det möjligt att även dessa speglar en felaktig tolkning.

25. Fördelarna med att undanta anställning från tillämpningsområdet för mervärdesskatt är uppenbara. Om anställning inte var undantaget skulle alla anställda vara tvungna att registrera sig för mervärdesskatt och skatten i fråga skulle behöva tas ut på alla löner. Arbetsgivare som tillverkar skattepliktiga varor skulle visserligen kunna dra av mervärdesskatten, men det skulle innebära en avsevärd börda för dem som tillverkar varor som är undantagna från mervärdesskatt, om inte ett kompensationssystem infördes, och ett sådant system skulle i sig innebära en börda. När anställning

17 — Artikel 135.1.l och 135.2 i direktiv 2006/112.

däremot är undantaget från tillämpningsområdet för mervärdesskatt utgör kostnaden för anställningen en del av mervärdet på utgående leveranser. Den inkluderas på så sätt automatiskt i beräkningsunderlaget för beskattning av sådana varor, men har ingen inverkan ur mervärdesskattehänseende på utgående leveranser som är undantagna från mervärdesskatt. Förutom att detta innebär avsevärt mindre administrativt arbete, garanteras att skatten är neutral och att den tillämpas allmänt på skattepliktiga varor.

26. Det är följaktligen inte önskvärt att en verksamhet som omfattas av ett anställningsavtal betraktas som en självständig skattepliktig verksamhet.

27. Det synsätt som antagits av Hoge Raad och Staatssecretaris van Financiën, och på vilket det omtvistade beslutet grundar sig, förefaller att ha föranletts av två av domstolens domar, nämligen domarna i de ovannämnda målen Heerma och Asscher, [18] samt av förhållandet mellan ett bolag och dess företagsledning enligt nederländsk rätt.

28. Jag anser inte att de två domarna i fråga stöder det ovannämnda synsättet. Domen i det ovannämnda målet Heerma gällde inte ett anställningsavtal utan en uppenbart självständig och skattepliktig verksamhet som bestod i att arrendera ut och hyra ut fast egendom. I domen i målet Asscher gjordes åtskillnad mellan anställning och egenföretagande på grundval av huruvida det förelåg en beroendeställning eller inte, men detta var, såsom kommissionen har påpekat, i ett helt annat sammanhang, där det gällde att fastställa vilken artikel i fördraget som var tillämplig inom området fri rörlighet.

29. Det är svårare för domstolen att uttala sig om förhållandet mellan ett bolag och dess företagsledning enligt nederländsk rätt. [19] Av Hoge Raads dom nr 35 775 [20] förefaller det som om tjänster som en direktör tillhandahåller bolaget i egenskap av direktör kan *anses* tillhandahållas inom ramen för ett anställningsavtal. Om så är fallet, kan det av domen i fråga anses framgå att sådana tjänster, i mervärdesskattehänseende, inte automatiskt bör anses tillhandahållas inom ramen för ett anställningsavtal. Detta behöver inte nödvändigtvis vara oförenligt med att *faktisk* anställning är undantagen från tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Det behöver endast innebära att när en tjänst i övrigt anses omfattas av ett anställningsavtal, bör den icke desto mindre granskas ur mervärdesskattehänseende för att avgöra om den inte egentligen har tillhandahållits genom utövande av en självständig verksamhet.

18 — Se punkterna 6–8 ovan samt fotnoterna 5 och 10 ovan.

19 — Se emellertid, när det gäller social trygghet, dom av den 10 juli 1986 i mål 79/85, Segers (REG 1986, s. 2375), och av den 19 mars 2002 i de förenade målen C-393/99 och C-394/99, Hervein m.fl. (REG 2002, s. I-2829).

20 — Se särskilt punkt 3.8.

30. Med detta sagt finns det, som kommissionen har påpekat, inget i förevarande mål som antyder att J.A. van der Steens tjänster till bolaget tillhandahölls på något annat sätt än genom ett verkligt anställningsavtal.

31. Det är naturligtvis alltid möjligt — oavsett övriga aspekter av förhållandet mellan parterna -– att vad som ser ut som ett verkligt anställningsavtal vid en närmare granskning visar sig vara ett annat slag av överenskommelse. Det finns dock som sagt inget som antyder att så är fallet när det gäller J.A. van der Steens avtal. Det faktum att han fick en fast månadslön från vilken skatt och socialavgifter drogs av talar tvärtom emot en sådan tolkning.

32. Jag anser därför att tjänster som tillhandahålls ett bolag av en person i J.A. van der Steens ställning, såsom den beskrivs i begäran om förhandsavgörande, inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt artikel 4.4 i sjätte direktivet, och att en sådan person med avseende på sådana tjänster inte är en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1.

33. Den nederländska regeringen och kommissionen har gjort ett antal ytterligare påpekanden.

34. För det första handlar personen i fråga inte "i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar" [21] när han tillhandahåller tjänster som anställd. Han handlar i bolagets namn, för bolagets räkning och på bolagets ansvar.

35. För det andra tar personen i fråga i egenskap av anställd ingen egen ekonomisk risk. [22] Risken tas av bolaget, som ingår avtal med kunderna och tillhandahåller dem ekonomiska tjänster.

36. För det tredje finns det inte något ömsesidigt utbyte som innebär att ersättningen till den som tillhandahåller tjänsten utgör ett faktiskt vederlag för den tjänst som kommer köparen till godo — åtminstone inte transaktion för transaktion betraktat, vilket är den relevanta nivån när det gäller mervärdesskatt. [23] Personen i fråga har fast lön och semesterersättning, oavsett vilka tjänster som faktiskt tillhandahålls. [24]

21 — Se domen i det ovannämnda målet Heerma, punkt 18.

22 — Dom av den 25 juli 1991 i mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla (REG 1991, s. I-4247; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-385), punkt 13, och av den 23 mars 2006 i mål C-210/04, FCE Bank (REG 2006, s. I-2803), punkt 33 och följande punkter.

23 — Dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743), punkt 14, och av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club (REG 2002, s. I-3293), punkt 39.

24 — Det finns i förevarande mål inget som tyder på att denna omständighet bidrog till bolagets insolvens, men det faktum att den kunde ha gjort det understryker distinktionen mellan erhållen lön och insats för verksamheten.

37. Det ovanstående stärker mig i uppfattningen att, eftersom en person i J.A. van der Steens ställning inte är skattskyldig när det gäller tjänster som tillhandahålls inom ramen för anställningsavtalet, kan han inte i detta hänseende tillsammans med bolaget anses utgöra "en enda skattskyldig person" i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, och de kan således inte heller anses som en enda företagare i den mening som avses i artikel 7.4 i lagen om omsättningsskatt.

38. Inget av det som anförts ovan påverkar naturligtvis möjligheten att en person som är ensam aktieägare, ensam i företagsledningen och enda anställd i ett bolag ändå kan vara skattskyldig inom ramen för annan ekonomisk verksamhet som inte omfattas av anställningsavtalet. När sådan verksamhet involverar mellanhavanden med bolaget kan det beroende på omständigheterna hända att den enskilda personen och bolaget skall betraktas som en enda skattskyldig person. Omständigheterna i förevarande mål är emellertid inte sådana, enligt vad som angetts i begäran om förhandsavgörande.

Förslag till avgörande

39. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att domstolen skall besvara den fråga som ställts av Gerechtshof te Amsterdam på följande sätt:

En fysisk person som tillhandahåller en skattskyldig person tjänster inom ramen för ett anställningsavtal är i det sammanhanget inte själv en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG, eftersom han inte självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Sådana tjänster är tvärtom

undantagna från tillämpningsområdet för mervärdesskatt i enlighet med artikel 4.4 i det direktivet. Det är därvid oväsentligt huruvida arbetsgivaren är en juridisk person i vilken den anställde också är aktieägare och/eller ingår i företagsledningen eller till och med är ensam aktieägare och ensam utgör företagsledningen, förutsatt att de två parterna är separata rättssubjekt, som mellan sig kan ingå ett anställningsavtal och de facto har ingått ett sådant avtal, inom ramen för vilket tjänsterna tillhandahålls.