FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 20. maj 1999 *

I — Indledning

1. Ved denne anmodning om præjudiciel afgørelse, der er forelagt Domstolen i henhold til EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF), har Nederlandenes Hoge Raad forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål om 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 [1] (herefter »sjette direktiv«). Domstolen anmodes især om at fortolke denne bestemmelse og vurdere, om udlejning af en fast ejendom til et civilt selskab foretaget af en deltager i det nævnte selskab udgør »selvstændig udøvelse af økonomisk virksomhed«, således at den pågældende selskabsdeltager, for hvem udlejningen er den eneste økonomiske virksomhed, kan anses for en afgiftspligtig person i direktivets forstand for så vidt angår merværdiafgift (herefter »moms«).

II — De relevante retsregler

2. Anvendelsesområdet for det fælles system, der blev indført ved sjette direktiv, er fastlagt i direktivets artikel 2, hvori det hedder:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

3. Samme direktivs artikel 4, der udgør en del af afsnit IV, der har overskriften »Afgiftspligtige personer«, bestemmer følgende:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en

* Originalsprog: græsk.
1 — EFT L 145, s. 1.

af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed [2].

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 bl.a. 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. ...«

4. I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), er udlejning af fast ejendom principielt fritaget for moms. Ifølge artikel 13, punkt C, litra a), kan medlemsstaterne imidlertid for sådanne transaktioner indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift.

Som nævnt af Kommissionen [3] samt den nederlandske regering [4] giver den nederlandske lovgivning i henhold til ovennævnte bestemmelser i sjette direktiv mulighed for at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom svarende til den udlejning, der er tale om i hovedsagen.

2 — Denne fodnote vedrører alene den græske udgave af dette forslag til afgørelse.

3 — Se punkt 1 i Kommissionens skriftlige indlæg.

4 — Den nederlandske regering har i sit skriftlige indlæg under punkt 5 henvist til artikel 11, stk. 1, litra b), i Wet op de omzetbelasting 1968 (nederlandsk lov af 1968 om omsætningsafgift), som der i øvrigt også henvises til i forelæggelseskendelsen fra den nationale ret.

III — Faktiske omstændigheder

5. J. Heerma, der havde bopæl i Welsrijp, og som drev et landbrug, stiftede pr. 1. januar 1994 sammen med sin ægtefælle selskabet J. Heerma/K. Heerma-Graanstra (herefter »selskabet«) med hjemsted i Welsrijp, i hvilket han indskød driftsmidler i form af løsøre fra sin landbrugsbedrift samt brugsværdien af sine øvrige driftsmidler i bedriften.

6. Omkring juni 1994 byggede Heerma en stald. Vedrørende denne stald blev der mellem Heerma og selskabet den 18. november 1994 indgået en lejeaftale for en periode på seks år fra den 1. november 1994, hvor den årlig leje udgjorde 12 000 NLG. Som anført af den nederlandske regering blev denne lejeaftale godkendt af Grondkamer voor Friesland (Frieslands landbrugskammer) den 23. december 1994.

7. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, indgav Heerma og selskabet den 15. august 1994 i fællesskab til skatteinspektøren en begæring om anvendelse af artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, i den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968 (i 1994-udgaven). Ved denne begæring anmodede Heerma og selskabet om at blive undtaget fra omsætningsafgiftsfritagelsen.

Skatteinspektøren afslog begæringen ved afgørelse af 14. oktober 1994. Denne afgørelse blev påklaget administrativt, og klagen blev ved en ny afgørelse afvist af samme skatteinspektør.

Heerma indbragte herefter klageafgørelsen for Gerechtshof, Leeuwarden, som annullerede klageafgørelsen samt det første afslag og kendte for ret, at Heerma's udlejning af stalden fra den 1. november 1994 ikke var fritaget for omsætningsafgift.

8. Gerechtshof fastslog i sin dom af 4. oktober 1996 nærmere, at der under disse omstændigheder med hensyn til Heerma og dennes udlejning af stalden er tale om en erhvervsdrivende, som udnytter et formueaktiv for varigt at opnå indtægter deraf, som omhandlet i artikel 7 i loven om omsætningsafgift af 1968. Gerechtshof bemærkede endvidere, at den omstændighed, at udlejeren er deltager i et selskab, der optræder som lejer, ikke i den foreliggende sag er til hinder for denne lejeaftale, og at det ikke kan påstås, at Heerma med den pågældende udlejning ikke deltager i økonomisk virksomhed som følge af interessefællesskabet mellem ham og selskabet.

9. Staatssecretaris van Financiën (den nederlandske statssekretær for finansielle spørgsmål) appellerede Gerechtshof's dom. Under appelsagen gør Staatssecretaris van Financiën gældende, at udlejningen af den pågældende faste ejendom i virkeligheden for Heerma udgør leje af egne driftsaktiver, at Heerma's økonomiske virksomhed kun består i udlejning af den faste ejendom til det civile selskab, således at der er tale om transaktioner i et lukket kredsløb, hvorfor der ikke er tale om deltagelse i økonomisk virksomhed og derfor heller ikke om udøvelse af erhvervsvirksomhed.

10. Hoge Raad finder for det første, at det civile selskab, som er et samvirke mellem fysiske personer, og som ikke er en juridisk person, men rent faktisk har samme selvstændighed som et selskab, udøver selvstændig økonomisk virksomhed og derfor må anses for en afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4.

11. Den forelæggende ret har endvidere anerkendt, at udlejning af fast ejendom som omhandlet i det foregående, når henses til Domstolens dom af 26. september 1996 i Enkler-sagen [5], skal anses for økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, da Gerechtshof — hvilket ikke er blevet bestridt under appelsagen — har fastslået, at udlejningen har til formål at opnå indtægter af en vis varig karakter.

12. Den forelæggende ret har imidlertid anført, at appellen rejser det spørgsmål, om artikel 4, stk. 1, henset til det i den foreliggende sag bestående interessefællesskab mellem udlejeren og lejeren skal fortolkes således, at den pågældende udlejning af en fast ejendom skal anses for selvstændig økonomisk virksomhed, eller om den nævnte selvstændighed ikke foreligger, hvilket kan medføre, at den udlejende selskabsdeltager må sidestilles med selskabet, således at der kun er tale om én afgiftspligtig person i den pågældende direktivbestemmelses forstand.

IV — Det præjudicielle spørgsmål

13. Af ovennævnte grunde har den forelæggende ret, Nederlandenes Hoge Raad, i henhold til traktatens artikel 177 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

5 — Sag C-230/94, Sml. I, s. 4517.

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?«

V — Besvarelse af det præjudicielle spørgsmål

14. Den forelæggende ret ønsker med sit præjudicielle spørgsmål at få oplyst, om det forholder sig således, at i tilfælde af, at en deltager i et civilt selskab til dette selskab udlejer et materielt gode, udgør denne udlejning en »økonomisk virksomhed, der udøves selvstændigt« som omhandlet i det sjette direktivs artikel 4, således at såvel selskabet som den udlejende selskabsdeltager kan betragtes som afgiftspligtige, eller om selskabsdeltageren i den foreliggende sag må sidestilles med selskabet, således at virksomheden ikke udøves selvstændigt, og således at det i det væsentlige må antages, at der kun er tale om én afgiftspligtig person.

15. Det skal for det første bemærkes, at som anført af den forelæggende ret og Kommissionen er et civilt selskab som det, der er tale om i hovedsagen, og som ikke er en juridisk person, men et samvirke mellem fysiske personer og derved rent faktisk har samme selvstændighed som et selskab, i stand til at udøve selvstændig økonomisk virksomhed og må derfor anses for en afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4.

Som Kommissionen med rette har bemærket, er denne opfattelse, der er grundfæstet i nederlandsk ret, hverken i strid med bogstaven eller ånden i sjette direktiv. Dels hedder det i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, at som afgiftspligtig person anses *»enhver«*, der selvstændigt udøver en af de i samme artikel nævnte former for økonomisk virksomhed. Dels er det i Domstolens praksis gentagne gange blevet fremhævet, at direktivets artikel 4 har et meget vidt anvendelsesområde [6] i overensstemmelse med formålet med sjette direktiv, der skal sikre en større afgiftsneutralitet ved en bred definition af begrebet »afgiftspligtig person«. Den særlige retlige status, en person normalt har, er ikke det eneste forhold, der påvirker muligheden for at anse den pågældende for »afgiftspligtig«. Derfor er det heller ikke en afgørende betingelse for, at et samvirke mellem personer kan anses for »afgiftspligtigt«, at dette samvirke er en juridisk person. Da dette samvirke af personer, der ikke er en juridisk person,

6 — Jf. bl.a. dom af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17.

efter national ret faktisk kan udøve momspligtig økonomisk virksomhed i medfør af sjette direktivs artikel 4, kan det i praksis anses for »afgiftspligtigt« i lighed med enhver anden person, der er en juridisk person.

16. Det skal ligeledes bemærkes, at såvel den forelæggende ret som de berørte parter med rette har undladt at bestride den »økonomiske karakter« af Heerma's udlejning af den faste ejendom til det civile selskab, han deltager i.

Domstolen, som anlægger en meget vid fortolkning af begreberne »økonomisk virksomhed« og »udnyttelse af materielle eller immaterielle goder« [7], der er benyttet i sjette direktivs artikel 4 [8] — naturligvis forudsat at virksomheden eller udnyttelsen sker »med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter« [9] — finder, 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« [10]. Ved afgørelsen af, om udlejningen af det pågældende materielle gode i den foreliggende sag foretages med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, finder Domstolen således, at det »påhviler ... den nationale ret at vurdere samtlige konkrete omstændigheder« [11] og særlig at vurdere godets art og måden, hvorpå godet udnyttes [12].

7 — Jf. Van Tiem-dommen, der er nævnt i fodnote 6, og hvori Domstolen har fastslået, at »der ved det sjette direktivs artikel 4 er givet merværdiafgiften et meget vidt anvendelsesområde, som omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder« (præmis 17).

8 — Angående forbindelsen mellem disse udtryk og navnlig det forhold, at »udnyttelse af materielle eller immaterielle goder« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, andet punktum, udgør en særlig anvendelse af og ikke en undtagelse fra kriteriet »økonomisk virksomhed«, der er nævnt i samme stykke, første punktum, se Enkler-dommen, der er nævnt i fodnote 5 (præmis 22), samt mit forslag til afgørelse i samme sag (punkt 12, 13 og 14).

9 — Som Domstolen har bemærket i Van Tiem-dommen, der er nævnt i fodnote 6, omfatter »begrebet 'udnyttelse' i overensstemmelse med de krav, der følger af princippet om det fælles merværdiafgiftssystems neutralitet ... samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, hvorved der tilsigtes opnået varige indtægter af det pågældende gode« (præmis 18). Angående nødvendigheden af at undersøge, om denne virksomhed udøves med en vis bestandighed eller vedholdenhed, henviser jeg til mit forslag til afgørelse i forbindelse med Enkler-dommen, der er nævnt i fodnote 5 (punkt 15). Således skal efter Domstolens praksis »den blotte erhvervelse af ejendom og den blotte besiddelse af obligationer, som ikke anvendes til nogen anden virksomhedsaktivitet, samt modtagelse af afkast deraf« ikke anses for økonomisk virksomhed, der indebærer, at den, der udøver sådanne transaktioner, bliver afgiftspligtig, (se dom af 6.2.1997, sag C-80/95, Harnas & Helm, Sml. I, s. 745, præmis 20), lige så lidt som den blotte erhvervelse eller indehavelse af selskabsandele. »Det forhold i sig selv, at der besiddes kapitalinteresser i andre virksomheder, er nemlig ikke en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet.« (Se dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, præmis 13). Domstolen har ligeledes fastslået, at udbyttet, da det ikke er en modydelse for en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, falder uden for momsens anvendelsesområde. (Se herom dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sofitam, Sml. I, s. 3513, præmis 13).

10 — Se Enkler-dommen, der er nævnt i fodnote 5 (præmis 21 og 22). Domstolen har ligeledes fastslået, at »der foreligger ... en udnyttelse af en fast ejendom, såfremt ejeren mod vederlag overdrager arealudnyttelsesretten til ejendommen til en tredjemand for en bestemt periode. Denne betingelse må anses for opfyldt, når arealudnyttelsesretten, som det er tilfældet i hovedsagen, overdrages for en periode på 18 år mod et årligt vederlag«. Se Van Tiem-dommen, der er nævnt i fodnote 6 (præmis 19).

11 — Se Enkler-dommen, der er nævnt i fodnote 5 (præmis 30).

12 — Se Enkler-dommen, der er nævnt i fodnote 5 (præmis 23-29).

Som nævnt af den forelæggende ret har den nationale ret, der var kompetent til at tage stilling til de faktiske forhold (dvs. Gerechtshof, Leeuwarden, hvis konstateringer af de faktiske omstændigheder som anført i forelæggelseskendelsen ikke bliver prøvet under appelsagen for den forelæggende ret), i den foreliggende sag fundet, at den udlejning, der er tale om i hovedsagen, er foretaget med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter. Det må derfor antages, at det er med rette, at den forelæggende ret samt alle berørte parter anser denne udlejning af en stald, som der er indgået aftale om for en periode på seks år mod en årlig leje på 12 000 NLG, udgør en økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2.

17. Af det ovenfor anførte fremgår det, at det væsentligste spørgsmål i den foreliggende sag i virkeligheden er spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende økonomiske virksomhed er udøvet »selvstændigt« i sjette direktivs artikel 4's forstand.

18. Betydningen af udtrykket »selvstændigt« præciseres ikke nærmere i sjette direktivs artikel 4, stk. 1. Følgende forhold bør dog lægges til grund: For det første viser ordlyden af hele dette stykke, at »selvstændigt« ikke generelt angiver den retlige ordning, udøveren af en økonomisk virksomhed er underkastet, eller udøverens erhverv, men derimod de særlige vilkår, hvorunder virksomheden udøves; for det andet, da »selvstændig« udøvelse af den økonomiske virksomhed er en betingelse for, at en person kan anses for »afgiftspligtig«, er rækkevidden af ordet »selvstændigt«, i øvrigt i lighed med rækkevidden af det mere generelle begreb »afgiftspligtig«, ikke påvirket af formålet med eller resultaterne af denne virksomhed [13]; endelig må det i overensstemmelse med formålet med sjette direktiv, som tager sigte på at sikre en større afgiftsneutralitet, antages, at udtrykket »selvstændig« udøvelse af den økonomiske virksomhed kan fortolkes bredt i lighed med selve det mere generelle begreb »afgiftspligtig« [14].

19. At begreberne skal fortolkes bredt, fremgår endvidere af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, som giver en negativ definition af udtrykket »selvstændigt« i samme artikels stk. 1. Først nævnes en situation, der udelukker retlig uafhængighed (første afsnit), og derefter en situation, som undtagelsesvis giver mulighed for at betragte to personer, som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person (andet afsnit).

13 — Se herom Enkler-dommen, der er nævnt i fodnote 5, præmis 25: »... som det fremgår af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, er formålet med og resultatet af den pågældende virksomhed i sig selv uden betydning for fastlæggelsen af sjette direktivs anvendelsesområde«.

14 — Se punkt 15 i dette forslag til afgørelse.

20. På denne baggrund må det, førend den økonomiske virksomhed, der er tale om i hovedsagen, analyseres ud fra de generelle bemærkninger vedrørende sjette direktivs artikel 4, stk. 1, undersøges, om denne virksomhed kan være omfattet af de to afsnit i artikel 4, stk. 4.

21. I sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, defineres udtrykket »selvstændigt« negativt, idet det »[undtager] 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 [, fra beskatningen]« [15].

Det er klart, at en selskabsdeltager i et civilt selskab, som udlejer en fast ejendom til dette selskab, ikke er lønmodtager, og at lejekontrakten ikke skaber et »arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar«. Derfor er det eneste spørgsmål, der skal undersøges i den foreliggende sag, spørgsmålet om, hvorvidt lejekontrakten mellem en selskabsdeltager i et civilt selskab og dette selskab i den foreliggende sag udgør et retligt forhold, som i alle tilfælde skaber et underordnelsesforhold, som ved sin rækkevidde kan sammenlignes med det forhold, der skabes ved en arbejdsaftale mellem en person og dennes arbejdsgiver [16].

15 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«) bestemmer i bilag A, nr. 2, ad artikel 4: »Begrebet 'selvstændig' skal især undtage arbejdstagere, der ved en arbejdskontrakt er forpligtede over for deres arbejdsgiver, fra beskatningen«.
Det skal bemærkes, at ordet »især« er udeladt i sjette direktiv, uden at dette dog under nogen omstændigheder betyder, at den negative definition af udtrykket »selvstændigt« i direktivet har mistet sin vejledende karakter.

16 — Angående definitionen af disse forhold, se dom af 25.7.1991, sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Sml. I, s. 4247, der vedrører den virksomhed, der udøves af de personer, der i Spanien har til opgave at opkræve lokale afgifter. I denne dom har Domstolen erkendt, at der, hvad for det første angår arbejdsvilkårene, ikke foreligger et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold, idet den person, der udøver økonomisk virksomhed, inden for lovgivningens rammer selv sørger for og råder over det personale og materiel, der kræves til virksomhedens udøvelse (præmis 11), og at der, hvad for det andet angår aflønningsvilkårene, ikke foreligger et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold, idet den pågældende person selv bærer den økonomiske risiko ved sin virksomhed, og endelig at det afgørende kriterium er det ansvar, som følger af de kontraktforhold, som denne person har indgået i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed, samt det ansvar for skade, som påføres tredjemand. Som generaladvokat Tesauro har anført i sit forslag til afgørelse i forbindelse med nævnte dom, skal »begrebet en selvstændig ... anses for at omfatte en arbejdstager, som ikke organisatorisk er integreret i en virksomhed, som har en rimelig organisatorisk frihed for så vidt angår det personale og udstyr, der skal anvendes i den pågældende virksomhed, og som bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med denne virksomhed« (punkt 6).
Se ligeledes dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 14: »... må det dog konstateres, at notarer, fogeder og stævningsmænd ikke befinder sig i noget hierarkisk underordnelsesforhold til det offentlige, da de ikke er integreret i den offentlige forvaltning. De udøver deres virksomhed for egen regning og under eget ansvar, tilrettelægger inden for visse lovfastsatte grænser frit det daglige arbejde og oppebærer selv de gebyrer, som udgør deres indtægt. Den omstændighed, at de er undergivet disciplinærkontrol under det offentliges tilsyn, et forhold, som genfindes i andre lovregulerede erhverv, samt den omstændighed, at deres vederlag er fastsat ved lov, er ikke tilstrækkeligt til, at de må anses for at stå i et retligt underordnelsesforhold til en arbejdsgiver i den i artikel 4, stk. 4, forudsatte betydning«.

Uafhængigt af, om det er tilladeligt eller ej således at anvende nævnte bestemmelse analogt på lejekontrakten [17], står det endvidere, som Kommissionen og den tyske regering med rette har nævnt, klart, at den lejekontrakt, der er tale om i hovedsagen, ikke indebærer, at der mellem de kontraherende parter har bestået et underordnelsesforhold i lighed med et arbejdskontraktforhold eller et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

Den lejekontrakt, der er tale om i hovedsagen, synes nemlig at skabe et retligt forhold, inden for hvis rammer Heerma udøver økonomisk virksomhed i form af udlejning for egen regning og under eget ansvar, og hverken modtager ordrer eller instrukser fra det selskab, der er lejer, og påtager sig den økonomiske risiko og ansvaret for udlejningen. Desuden kan det ikke af sagens akter udledes, at det retlige forhold, der følger af, at udlejeren i sin egenskab af selskabsdeltager er knyttet til lejeren, under de omstændigheder, hvorunder den pågældende økonomiske virksomhed udøves, dvs. som led i en lejekontrakt [18], skaber et retligt underordnelsesforhold, i den betydning der er forudsat i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit.

Det fremgår således af det ovenfor anførte, at der ikke kan være tale om at henføre de særlige omstændigheder ved den foreliggende sag under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit.

22. I sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, hedder det: »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.« [19]. Kongeriget Nederlandene har i øvrigt allerede opfyldt

17 — Umiddelbart kunne man tro, at en sådan analog anvendelse var udelukket, fordi den hypotese om ikke-selvstændig udøvelse af en økonomisk virksomhed, der er fastsat i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, som i det væsentlige udgør en negativ definition af begrebet afgiftspligtig, skal fortolkes snævert. Jeg finder dog, at nævnte analoge anvendelse med rette kan påberåbes som en selvstændig fortolkning af begrebet »selvstændigt«, der er indeholdt i artikel 4, stk. 1. Den negative definition, der er nævnt ovenfor, synes nemlig at have vejledende karakter. Se fodnote 15.

18 — Som nævnt ovenfor afhænger graden af uafhængighed for en person, der udøver selvstændig virksomhed, når denne person hævder at være »afgiftspligtig«, ikke af den almindelige lovgivning, personen er underkastet, men alene af de særlige vilkår, hvorunder nævnte virksomhed udøves. Se punkt 18 ovenfor.

19 — I andet direktiv hed det i bilag A, nr. »2. *ad artikel 4*«, fjerde afsnit, andet punktum: »Det nævnte begreb ['selvstændig'] tillader desuden de enkelte medlemsstater at behandle personer, der i retlig forstand er uafhængige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er knyttet til hinanden, som en enkelt afgiftspligtig i stedet for som flere afgiftspligtige. En medlemsstat, der påtænker at anvende en sådan ordning, skal indlede den i artikel 16 omhandlede konsultation.«

samrådsbetingelsen og kan generelt gøre brug af den mulighed, der er fastsat i denne artikel [20].

Ifølge Kommissionen er der to grunde til, at omstændighederne i den foreliggende sag ikke kan medføre udnyttelse af denne mulighed, nemlig dels at det civile selskab ikke er en juridisk person og således ikke er retligt uafhængigt, dels at den nederlandske forvaltning ikke har påberåbt sig, at der er tale om en fiskal enhed i nævnte artikels forstand.

Hvad angår det første aspekt af disse bemærkninger fra Kommissionen finder jeg det ikke hensigtsmæssigt at gøre gældende, at selskabet ikke er juridisk person, og heraf udlede, at selskabet i den foreliggende sag ikke er retligt uafhængigt. Hvis det civile selskab efter nederlandsk ret er en enhed, der kan indgå en gyldig lejekontrakt [21], har selskabet den fornødne retlige uafhængighed til, at man på et gyldigt formelt grundlag kan rejse spørgsmålet om, hvorvidt det er sandsynligt, at der består en finansiel, økonomisk og organisatorisk forbindelse.

Det andet aspekt, Kommissionen tager op i disse bemærkninger, er derimod mere interessant. At den nederlandske forvaltning ikke har påberåbt sig, at der er tale om en fiskal enhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, synes i virkeligheden af to grunde at bekræfte, at den nævnte bestemmelse ikke kan anvendes. Hvad for det første angår bevisførelsen påhviler det den nederlandske forvaltning at påberåbe sig og godtgøre opfyldelsen af betingelserne for den undtagelse, der er indført ved den pågældende fællesskabsbestemmelse. For det andet er det efter nederlandsk ret nødvendigt for, at to personer kan anses for én enkelt afgiftspligtig person, fordi de udgør en fiskal enhed, at denne fiskale enhed fremgår af en formel retsakt, som er udstedt af skattemyndighederne. Den fiskale enhed kan ikke være resultat af en efterfølgende fortolkning af de vilkår, hvorunder de pågældende personer udøver en økonomisk virksomhed [22].

Af det ovenfor anførte udleder jeg, at den situation, der er årsag til hovedsagen, heller ikke er omfattet af den særlige undtagelse i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit. Jeg vil derfor gennemgå omstændighederne i hovedsagen ud fra en generel fortolkning af udtrykket »selvstændigt«, således som udtrykket er anvendt i direktivets artikel 4, stk. 1.

23. I forbindelse med denne fortolkning, der bygger på ånden bag og formålet med

20 — Se generaladvokat Van Gerven's forslag til afgørelse i forbindelse med dommen i sagen Polysar Investments Netherlands, der er nævnt i fodnote 9. Se tillige Kommissionens første beretning af 13.9.1983 til Rådet om funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem, dok. KOM(83) 426 endelig udg., s. 10 og 11.
Angående den samme mulighed i henhold til andet direktiv, se dom af 12.6.1979, forenede sager 181/78 og 229/78, Van Paassen og Denkavit Dienstbetoon, Sml. s. 2063.

21 — Se punkt 10 ovenfor.

22 — Se bl.a. A. Boomsma et alii (edited by), Ernst & Young, *VAT in Europe*, London, Sweet & Maxwell, 1989, s. 146.

den undtagelse, der er indført ved sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit [23], har Kommissionen bl.a. bemærket, at Heerma og selskabet ikke kan betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, da intet tyder på, at bestemmelserne i sjette direktiv er blevet tilsidesat, eller at lovgivningen er blevet misbrugt med henblik på afgiftssvig eller -unddragelse [24].

24. Hvad angår denne bemærkning skal det for det første anføres, at Domstolen ikke er i besiddelse af de oplysninger, der er nødvendige for at fastslå, at der foreligger eller ikke foreligger en sådan sandsynlighed, og at brugbarheden af Domstolens besvarelse af det forelagte præjudicielle spørgsmål ikke afhænger af gennemgangen af ovennævnte formodninger.

Af forelæggelseskendelsen fremgår det ikke, at der i den foreliggende sag er tale om administrativ forenkling eller et eventuelt misbrug i forbindelse med Heerma's og selskabets anvendelse af sjette direktiv. Det interessefællesskab, der består mellem medlemmer af samme familie eller mellem nærtstående personer, udgør nemlig ikke i sig selv et tilstrækkeligt grundlag for at godtgøre, at der foreligger afgiftssvig eller -unddragelse [25]. I øvrigt har den forelæggende ret ikke anmodet Domstolen om at undersøge et sådant spørgsmål eller, som bemærket bl.a. af den tyske regering, forelagt Domstolen alle faktiske oplysninger og alle oplysninger om den nationale lovgivning, der er nødvendige for at foretage en sådan undersøgelse [26].

I denne forbindelse skal det bemærkes, at det efter Domstolens faste praksis »[alene tilkommer] de nationale retter, som behandler den pågældende tvist, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, at vurdere — under hensyn til omstændighederne i den konkrete sag — såvel nødvendigheden af en præjudiciel afgørelse for at kunne afsige dom som relevansen af de for Domstolen forelagte spørgsmål« [27].

Det er derfor den nationale ret, som bedst kender de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag samt detaljerne i den nederlandske lovgivning, der er kompetent til i første omgang at tage stilling til, om der foreligger misbrug af lovgivningen, afgiftsunddragelse eller -svig, der påvirker vurderingen af den omtvistede økonomiske virksomheds selvstændige karakter, hvorved

23 — Kommissionen henviser her til begrundelsen for artikel 4 i sit oprindelige forslag til sjette momsdirektiv af 20.6.1973 (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 8). Ifølge denne begrundelse skulle retligt uafhængige virksomheder ud fra denne bestemmelse kunne betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, enten ud fra et ønske om administrativ forenkling, eller for at undgå visse misbrug (f.eks. opsplitning af en virksomhed mellem flere afgiftspligtige personer med det formål at blive omfattet af en særlig ordning).

24 — Se Kommissionens indlæg, punkt 16.

25 — Se herom dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, Sml. I, s. 2847, præmis 24-26.

26 — Forelæggelseskendelsen præciserer f.eks. ikke, om og i givet fald på hvilke betingelser det pågældende selskab er underlagt den faste fælles ordning for landbrugere.

27 — Se bl.a. dom af 16.7.1992, sag C-67/91, Asociación Española de Banca Privada, Sml. I, s. 4785, præmis 25 og 26, af 3.3.1994, forenede sager C-332/92, C-333/92 og C-335/92, Eurico Italia m.fl., Sml. I, s. 711, præmis 17, af 18.6.1991, sag C-369/89, Piageme, Sml. I, s. 2971, præmis 10, af 8.11.1990, sag C-231/89, Gmurzynska-Bscher, Sml. I, s. 4003, præmis 19, af 16.7.1992, sag C-343/90, Lourenço Dias, Sml. I, s. 4673, præmis 15, af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 10, og af 15.6.1995, forenede sager C-422/93 — C-424/93, Zabala Erasun m.fl., Sml. I, s. 1567, præmis 14.

den nationale ret eventuelt kan forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål herom [28].

25. For så vidt angår den bemærkning fra Kommissionen, jeg netop har nævnt, finder jeg imidlertid under alle omstændigheder, at det ved den generelle fortolkning af udtrykket »selvstændigt«, således som dette anvendes i direktivets artikel 4, stk. 1, ikke er relevant at vende tilbage til spørgsmålet om den undtagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, uden samtidig at se på de formelle og materielle forskrifter i det pågældende afsnit. Når på den ene side sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, med henblik på administrativ forenkling og for at undgå eventuelle misbrug *giver medlemsstaterne 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, betyder dette, at tilstedeværelsen af en sådan form for tilknytning mellem to personer ifølge direktivet ikke nødvendigvis og automatisk udelukker, at den økonomiske virksomhed, disse personer udøver, har selvstændig karakter. På den anden side bevirker det forhold, at problemstillingen omkring sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, tages op igen i forbindelse med fortolkningen af udtrykket »selvstændigt«, reelt, at disse bestemmelser fortolkes bredt. Men en bred fortolkning kommer i konflikt med det forhold, at de pågældende bestemmelser giver en negativ definition af udtrykket »selvstændigt«, som anvendes i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, og som kan fortolkes bredt [29].

26. Jeg finder derfor ikke, at det inden for rammerne af den generelle fortolkning af ovennævnte udtryk er muligt under henvisning til rækkevidden af de relevante bestemmelser i sjette direktiv at bestride, at den situation, der påberåbes i hovedsagen, er karakteriseret ved en »selvstændig« udøvelse af den økonomiske virksomhed, der består i udlejning af stalden, alene med den begrundelse, at det er selskabsdeltageren i et civilt selskab, der udlejer godet til dette selskab.

27. Denne konklusion kan drages af, at den i sagen omhandlede lejekontrakt er indgået mellem to personer, der retligt ikke er identiske. Da de to kontraherende parter er to forskellige juridiske personer, som efter nederlandsk ret har retsevne til at indgå en gyldig lejekontrakt, fungerer den retlige forbindelse imellem dem retligt uafhængigt og medfører principielt gensidige rettigheder og forpligtelser, der kan sammenlignes med de gensidige rettigheder og forpligtelser mellem tredjemænd, som indgår kontrakter med hinanden uden samtidig at være knyttet sammen af det interessefællesskab, der findes mellem en selskabsdeltager og et selskab. Den omstændighed, at Heerma, selv om han indgår kontrakt med et selskab, som han selv er

28 — Det tilkommer endvidere den nationale ret at undersøge de spørgsmål angående national ret, Kommissionen hentyder til i sine indledende bemærkninger, nemlig spørgsmålet om, i hvilken udstrækning en selskabsdeltagers handlinger forpligter det selskab, han er deltager i, samt spørgsmålet om de eventuelle følger af formueforholdet mellem den pågældende og dennes ægtefælle for de pågældende parters handleevne for så vidt angår den faste ejendom og dermed også for lejekontraktens gyldighed.

29 — Se punkt 18 ovenfor.

deltager i, som nævnt af den nederlandske regering ikke er den eneste materielt ansvarlige for dette selskabs kontraktforpligtelser, berettiger endvidere ikke til at anlægge det synspunkt, at Heerma ved at udleje stalden til det pågældende selskab i virkeligheden udlejer nogle af sine egne formuegoder.

28. Helt parallelt hermed har enhver fysisk person som anført af Kommissionen ret til at oprette selskaber eller andre juridiske personer, og der er intet til hinder for, at disse fysiske personer, selskaberne eller de øvrige juridiske personer i deres egenskab af afgiftspligtige leverer tjenesteydelser og goder til nærtstående. Denne konstatering fremgår indirekte af Skripalle-dommen [30], hvori Domstolen, der anerkender, at interessefællesskabet mellem medlemmer af samme familie eller mellem nærtstående ikke i sig selv er tilstrækkeligt bevis for, at der foreligger afgiftssvig eller -unddragelse, så meget mere synes at anerkende, at det principielt er muligt at betragte dette interessefællesskab som momspligtigt.

29. Ved at optræde som udlejer af sin faste ejendom udøver Heerma endvidere en virksomhed, som helt klart ikke henhører under driften eller repræsentationen af det selskab, han er deltager i, idet han handler som udlejer i eget navn og ikke som selskabsorgan [31]. Under disse omstændigheder er det ganske vist den nationale ret, som kender den nationale lovgivning og de faktiske omstændigheder i tvisten bedst, der skal fastsætte de nøjagtige omstændigheder, hvorunder en selskabsdeltagers handlinger i praksis skal betragtes som handlinger foretaget af det selskab, han er deltager i, og følgelig henføres til dette selskab, men den selskabsretlige forbindelse i den foreliggende sag synes ikke at påvirke den indgåede lejekontrakt på en sådan måde, at det ikke kan antages, at lejekontrakten retligt ikke har nogen forbindelse med udlejerens egenskab af deltager i det lejende selskab.

30. Omvendt kan udlejningen til selskabet af den pågældende faste ejendom principielt ikke betegnes som et indskud foretaget af Heerma i det nævnte selskab som led i den selskabsretlige forbindelse. Ved at udleje stalden til den aftalte leje på 12 000 NLG udnytter Heerma denne faste ejendom med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter. Følgelig har Heerma gjort, hvad enhver anden kunne have gjort, nemlig leveret en tjenesteydelse til selskabet mod særskilt vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2 og ikke en tjenesteydelse, der skal honoreres gennem deltagelse i selskabets vinding og tab.

31. Det fremgår af det ovenfor anførte, at der ikke synes at være belæg for at drage den konklusion af en forbindelse mellem en lejekontrakt og en person, der optræder som selskabsdeltager, som den forbindelse, der er tale om i hovedsagen, at den pågældende lejekontrakt, selv om den udgør en økonomisk virksomhed, ikke er selvstændig virksomhed, og at den udlejende selskabsdeltager og det lejende selskab derfor skal anses for én enkelt afgiftspligtig person i direktivets artikel 4, stk. 1's forstand.

30 — Nævnt i fodnote 25.

31 — Se tillige herom generaladvokat Van Gerven's forslag til afgørelse i forbindelse med dommen i sagen Polysar Investments Netherlands, der er nævnt i fodnote 9, punkt 6.

VI — Forslag til afgørelse

32. I betragtning af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Nederlandenes Hoge Raad, som følger:

»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 det forhold, at en person som eneste økonomiske virksomhed udlejer et materielt gode til det selskab, personen er deltager i, ikke i sig selv indebærer, at denne udlejning, selv om der er tale om en økonomisk virksomhed, ikke kan anses for at blive udøvet selvstændigt med en heraf følgende forpligtelse til at betragte selskabsdeltageren og det civile selskab som én enkelt afgiftspligtig person i nævnte artikel 4, stk. 1's forstand.«