FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

föredraget den 20 maj 1999 *

I — Inledning

1. Genom förevarande begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) har Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) begärt att domstolen skall svara på en fråga som gäller tolkningen av artikel 4.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund [1] (nedan kallat sjätte direktivet). Domstolen ombeds att tolka denna bestämmelse för att avgöra om en persons uthyrning av fast egendom till det bolag i vilket han är delägare utgör en "självständigt" bedriven ekonomisk verksamhet som medför att den nämnda delägaren, vars enda ekonomiska verksamhet är denna uthyrning, kan anses vara skattskyldig till mervärdesskatt enligt bestämmelserna i det ovannämnda direktivet.

* Originalspråk: grekiska.

1 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

II — Ramen för den rättsliga prövningen

2. Tillämpningsområdet för det gemensamma system som introduceras genom sjätte mervärdesskattedirektivet bestäms i artikel 2 i direktivet. I denna artikel föreskrivs följande:

"Mervärdeskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

3. I artikel 4 i samma direktiv, som tillhör avdelning IV, benämnd "Skattskyldiga personer", föreskrivs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedri-

ver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. [2]

Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, 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.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter 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.

5. ... "

4. Genom artikel 13 B b i sjätte direktivet undantas i princip utarrendering av fast egendom från mervärdesskatt. Genom artikel 13 C a ges emellertid medlemsstaterna möjlighet att medge skattskyldiga en rätt att välja att bli beskattade.

3. ...

Kommissionen [3] såväl som den nederländska regeringen [4] har anfört att i enlighet med de ovannämnda bestämmelserna i sjätte direktivet kan skattskyldiga enligt den nederländska lagstiftningen ges en rätt att välja att bli beskattade när det gäller utarrendering av sådan fast egendom som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen.

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.

2 — Denna fotnot är endast av betydelse för den grekiska lydelsen av detta förslag till avgörande.

3 — Se punkt 1 i kommissionens skriftliga yttrande.

4 — I punkt 5 i sitt skriftliga yttrande hänvisar den nederländska regeringen till bestämmelserna i artikel 11 första stycket, under b) i Wet op de omzetbelasting 1968 (nederländsk lag från år 1968 om omsättningsskatt). Även i den nationella domstolens beslut om hänskjutande hänvisas till denna bestämmelse.

III — Omständigheterna i målet

5. J. Heerma, som bodde i Welsrijp och som ägde ett jordbruksföretag, bildade den 1 januari 1994 tillsammans med sin maka det enskilda bolaget J. Heerma/K. Heerma-Graanstra (nedan kallat bolaget) med säte i Welsrijp. J. Heerma tillsköt lös egendom som utgjorde företagets produktionsmedel. Härigenom ökade det ekonomiska värdet på de andra produktionsmedlen inom verksamheten.

6. Framåt juni månad 1994 lät den berörde uppföra en ladugård. Den 18 november 1994 slöt J. Heerma och bolaget ett avtal om arrende av denna ladugård. Avtalet löpte på sex år från och med den 1 november 1994 och till en årlig hyra om 12 000 NLG. Detta arrendeavtal godkändes, såsom den nederländska regeringen framhållit, av Grondkamer voor Friesland (jordbrukskammaren i Friesland) den 23 december 1994.

7. Såsom den hänskjutande domstolen nämnt ansökte J. Heerma och bolaget gemensamt den 15 augusti 1994 hos skattedirektören om att artikel 11.1 b punkt 5 i den nederländska lagen från 1968 om omsättningsskatt (i dess lydelse av år 1994) skulle tillämpas på arrendeavtalet. Genom denna ansökan begärde J. Heerma och bolaget att undantaget från mervärdeskatteplikt inte skulle tillämpas på arrendeavtalet.

Denna ansökan avslogs genom skattedirektörens beslut av den 14 oktober 1994. Efter en begäran om omprövning beslöt samma skattedirektör att på nytt avslå ansökan.

Den berörde överklagade detta beslut till Gerechtshof te Leeuwarden, som upphävde både det sistnämnda beslutet och det första beslutet om avslag samt fastställde att uthyrningen av ladugården från den 1 november 1994 inte var undantagen från omsättningsskatt.

8. Gerechtshof uttalade i sin dom av den 4 oktober 1996 att med hänsyn till omständigheterna var J. Heermas verksamhet vad gäller ladugården att betrakta som en ekonomisk aktörs utnyttjande av viss egendom i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav i den mening som anges i artikel 7 i lagen om omsättningsskatt. Dessutom uttalade Gerechtshof att arrendeavtalet i målet inte påverkades av den omständigheten att arrendegivaren var delägare i det bolag som var arrendator och det kunde inte med anledning av sambandet mellan J. Heerma och bolaget påstås att nämnda arrendeavtal inte påverkade dennes ekonomiska förhållanden.

9. Staatssecretaris van Financiën (den nederländska statssekreteraren med ansvar för finanser) överklagade Gerechtshof te Leeuwardens dom. I detta överklagande anför Staatssecretaris van Financiën att den omständigheten att den berörde upplåter den fasta egendomen för uthyrning i realiteten medför att den berörde hyr ut sin egen företagsegendom, att den berörde begränsar sin ekonomiska verksamhet till uthyrningen av den fasta egendomen till bolaget samt att det i målet rör sig om transaktioner i en sluten cirkel. I överklagandet drogs därför slutsatsen att det inte var fråga om något bidrag till näringslivet varför det inte heller var fråga om något företag.

10. Hoge Raad der Nederlanden anser att bolaget, som består av en förening av fysiska personer och som inte utgör någon juridisk person, även om det i praktiken åtnjuter samma självständighet som ett bolag som är en juridisk person, utövar ekonomisk verksamhet på ett självständigt sätt och därför skall betraktas som skattskyldigt i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet.

11. Den hänskjutande domstolen medger att med hänsyn till domstolens dom av den 26 september 1996 i målet Enkler[5] får uthyrning av fast egendom, under de omständigheter som angivits ovan, anses uppfylla villkoren för att utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet. Detta ställningstagande grundades på att Gerechtshof hade bedömt att uthyrningen gjordes i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, vilket inte hade bestridits inom ramen för överklagandet.

12. Den hänskjutande domstolen konstaterar likväl att grunden väcker frågan om den ovannämnda artikel 4.1 i ett sådant här fall, med hänsyn till sambandet mellan arrendegivaren och arrendatorn, kan tolkas så att denna uthyrning av fast egendom skall betecknas som en aktiv ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt, eller om villkoret på självständighet som anges direktivets bestämmelse skall anses uppfyllt. Detta sistnämnda synsätt skulle innebära att den uthyrande delägaren och bolaget måste likställas och i konsekvens härmed skulle det endast finnas en skattskyldig i den mening som avses i nämnda bestämmelse i direktivet.

IV — Tolkningsfrågan

13. De ovan redovisade motiven föranledde den hänskjutande domstolen, Hoge Raad der Nederlanden, att enligt artikel 177 i EG-fördraget begära att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i följande fråga:

"Skall artikel 4.1 i sjätte direktivet tolkas på så sätt att om en persons enda ekono-

5 — Mål C-230/94 (REG 1996, s. I-4517).

miska verksamhet består i uthyrning av fast egendom till det enskilda bolag i vilket han är delägare, skall denna uthyrning, trots att det rör sig om ekonomisk verksamhet, då anses ha ägt rum på ett sätt som inte är självständigt, eftersom delägaren och bolaget skall betraktas som en enda skattskyldig i den mening som avses i ovannämnda artikel 4.1?"

V — Svaret på tolkningsfrågan

14. Genom att formulera tolkningsfrågan begär den hänskjutande domstolen att domstolen skall ange om en uthyrning i det fall då en delägare i ett bolag hyr ut en materiell tillgång till bolaget, utgör en "självständigt" bedriven ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet. Detta rekvisit avgör om såväl bolaget som den uthyrande delägaren kan betraktas som skattskyldiga eller om bolaget och delägaren i målet är assimilerade och verksamheten därför inte kan anses bedriven på ett självständigt sätt. I det sistnämnda fallet finns det endast en skattskyldig.

15. Det bör inledningsvis påpekas att såsom både den hänskjutande domstolen och kommissionen framhållit kan enligt nederländsk lagstiftning ett sådant bolag som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen, som trots att det inte utgör en juridisk person ändå i egenskap av sammanslutning av fysiska personer i praktiken har samma självständighet som ett bolag som är en juridisk person, bedriva en ekonomisk verksamhet på ett självständigt sätt, och skall därför anses vara skattskyldigt i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet.

Såsom kommissionen helt riktigt konstaterat strider inte denna konstruktion i det nederländska rättssystemet mot vare sig lydelsen av eller andemeningen i sjätte direktivet. Å ena sidan anges i artikel 4.1 i sjätte direktivet att som skattskyldig anses "*varje person*" som självständigt bedriver någon av de former av ekonomisk verksamhet som anges i samma artikel. Å andra sidan framhålls upprepade gånger i domstolens rättspraxis, i enlighet med sjätte direktivets syfte, som är att genom en vid definition av begreppet skattskyldig garantera en ökad beskattningsneutralitet, att artikel 4 i direktivet har ett mycket brett tillämpningsområde.[6] Den särskilda juridiska form som ett subjekt i allmänhet har är inte den enda omständigheten som har betydelse för bedömningen om subjektet kan betraktas som "skattskyldigt". Att subjektet är en juridisk person är inte heller ett nödvändigt villkor (*conditio sine qua non*) för att subjektet skall kvalificeras som "skattskyldigt" när det gäller skatt för en sammanslutning av personer. Om den nationella rätten medger att denna sam-

6 — Se särskilt dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, van Tiem (REG 1990, s. I-4363), punkt 17.

manslutning av personer, som inte utgör en juridisk person, kan utöva ekonomisk verksamhet som är mervärdesskattepliktig enligt artikel 4 i sjätte direktivet kan sammanslutningen, ur organisatorisk synpunkt, vara kvalificerad som "skattskyldig" på samma sätt som varje annat subjekt som utgör en juridisk person.

16. Det bör även påpekas att varken den hänskjutande domstolen eller de berörda parterna bestrider att J. Heermas uthyrning av den fasta egendomen till det bolag som han är delägare i är av "ekonomisk karaktär".

Domstolen, som gör en mycket vid tolkning av begreppen ekonomisk verksamhet och utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar [7] som används i artikel 4 i sjätte direktivet [8], under förutsättning naturligtvis att det rör sig om verksamhet som bedrivs "i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav", [9] bedömer att "uthyrningen av en materiell tillgång innebär ett utnyttjande av denna tillgång som skall anses utgöra en 'ekonomisk verksamhet' i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet, så snart uthyrningen sker i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav". [10] Sålunda finner domstolen att när det gäller att i målet avgöra om uthyrningen av den materiella tillgången sker i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav "ankommer det på den nationella domstolen att bedöma alla omständigheterna i det enskilda fallet" [11] och då särskilt av vilken typ av egendom det rör sig om och vilka villkoren för dess utnyttjande är. [12]

7 — Se domen i målet van Tiem (ovan fotnot 6). I domen bedömde domstolen att "artikel 4 i sjätte direktivet har ett mycket brett tillämpningsområde när det gäller mervärdeskatt. Tillämpningsområdet omfattar samtliga produktionsstadier, distributionen och utförandet av tjänster" (punkt 17).

8 — Angående sambandet mellan dessa bägge uttryck och särskilt om det faktum att "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar", som nämns i artikel 4.2 andra stycket i sjätte direktivet, utgör en specifik tillämpning av kriteriet "ekonomisk aktivitet", som nämns i den första meningen i samma artikel, och inte ett undantag från detsamma, se domen i målet Enkler (ovan fotnot 5), punkt 22 och även mitt förslag till avgörande i samma mål, punkterna 12—14.

9 — Såsom domstolen framhållit i domen i målet Van Tiem (ovan fotnot 6) "hänför sig konceptet 'utnyttjande', i enlighet med kraven enligt principen om ett neutralt gemensamt system för mervärdesskatt, till samtliga transaktioner, oavsett rättslig form, som syftar till att fortlöpande vinna intäkter av egendomen" (punkt 18). När det gäller nödvändigheten av att kontrollera om den ifrågavarande ekonomiska aktiviteten har en viss grad av varaktighet och kontinuitet hänvisas till mitt förslag till avgörande under domen i målet Enkler (ovan fotnot 5), punkt 15.
Sålunda skall enligt domstolens rättspraxis vare sig "det förhållandet att det endast föreligger ett förvärv av egendom och ett innehav av obligationer som inte används för någon annan företagsverksamhet, och ett uppbärande av därtill hänförliga intäkter" (se dom av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, Harnas & Helm (REG 1997, s. I-745), punkt 20) eller att det endast föreligger ett förvärv och innehav av andelar i bolag anses innebära att det föreligger en ekonomisk verksamhet som innebär att aktören i fråga skall betraktas som skattskyldig. "Enbart innehavet av aktier i ett annat bolag utgör inte ett utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav eftersom den eventuella utdelningen som kan fås på aktierna endast är ett resultat av innehavet av egendomen." (Se dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands (REG 1991, s. I-3111), punkt 13). Domstolen har också bedömt att eftersom uppbärandet av aktieutdelningar inte är en ersättning för någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet faller sådan utdelning utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. (Se angående detta dom av den 22 juni 1993 i mål C-333/91, Sofitam (REG 1993, s. I-3513), punkt 13).

10 — Se domen i målet Enkler (ovan fotnot 5), punkterna 21 och 22. Domstolen har även bedömt att "om ägaren av en fast egendom upplåter en nyttjanderätt i denna egendom skall denna upplåtelse betraktas som ett utnyttjande av egendomen om nyttjanderätten upplåts under en bestämd tid i utbyte mot en ersättning. Detta villkor skall anses uppfyllt då nyttjanderätten liksom i tvisten i den nationella domstolen är upplåten för en period om 18 år i utbyte mot en årlig ersättning". Se domen i målet Van Tiem (ovan fotnot 6), punkt 19.

11 — Se domen i målet Enkler (ovan fotnot 5), punkt 30.

12 — Se domen i målet Enkler (ovan fotnot 5), punkterna 23—29.

Den hänskjutande domstolen har påpekat att i målet bedömde den nationella domstol, som var behörig att besluta i frågor gällande omständigheterna (nämligen Gerechtshof te Leeuwarden, vars bedömning av omständigheterna inte, enligt vad som framgår av beslutet om hänskjutande, kan överprövas inom ramen för den hänskjutande domstolens behandling av överklagandet), att uthyrningen som var i fråga i den nationella domstolen skedde i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Såväl den hänskjutande domstolen som samtliga övriga berörda betraktar därför rätteligen denna uthyrning av en ladugård under en period av sex år i utbyte mot en årlig hyra om 12 000 NLG som en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet.

17. Av ovanstående synpunkter framgår att den väsentliga frågan i målet är om den ekonomiska verksamheten i fråga bedrivs "självständigt" i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet.

18. I artikel 4.1 i sjätte direktivet anges inte närmare vad som avses med begreppet självständigt. Emellertid kan följande fastslås. För det första följer av lydelsen av denna artikel att "självständigheten" inte på ett allmänt plan syftar på den juridiska formen eller på det yrke som den person som bedriver den ekonomiska verksamheten har, utan snarare på de särskilda omständigheter under vilka personen bedriver nämnda verksamhet. För det andra kan konstateras att så snart ett krav på att den ekonomiska verksamheten skall vara "självständigt" bedriven uppställs som villkor för att en person skall anses vara "skattskyldig", är räckvidden av begreppet självständigt, liksom för övrigt även räckvidden av begreppet skattskyldig, oberoende av denna verksamhets syfte eller resultat. [13] Slutligen får det anses att i enlighet med sjätte direktivets mål, som är att garantera en ökad beskattningsneutralitet, bör begreppet att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas "självständigt" ges en vidsträckt tolkning, såsom även är fallet med det mer generella begreppet skattskyldig. [14]

19. Nödvändigheten av att en vid tolkning görs följer dessutom av bestämmelserna i artikel 4.4 i sjätte direktivet. I dessa bestämmelser bestäms innebörden av begreppet självständigt i artikel 4.1 negativt. I bestämmelserna anges nämligen en situation som utesluter förekomsten av en rättslig självständighet (första stycket) och en undantagssituation som medger att två personer, som trots att de är rättsligt oberoende är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, anses som en enda skattskyldig (andra stycket).

13 — Se angående detta domen i målet Enkler (ovan fotnot 5), punkt 25: "...såsom framgår av artikel 4.1 i sjätte direktivet [är] syftet med eller resultatet av verksamheten i sig... utan betydelse för att avgöra tillämpningsområdet för sjätte direktivet".

14 — Se ovan punkt 15 i detta förslag till avgörande.

20. Innan jag på grundval av de allmänna synpunkter som finns på artikel 4.1 i sjätte direktivet gör en bedömning av den ekonomiska verksamhet som är i fråga i den nationella domstolen bör undersökas om denna verksamhet kan falla inom tillämpningsområdet för de bägge styckena i artikel 4.4.

21. I artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet ges uttrycket "självständigt" en negativ definition på så sätt att i bestämmelsen stadgas att användningen av nämnda uttryck "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". [15]

Det är uppenbart att den delägare i ett bolag som hyr ut fast egendom till detta bolag inte är en löntagare och att uthyrningen inte utgör en rättslig bindning "som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar". Den enda fråga som ställning skall tas till i målet är därför om den uthyrning som i målet avtalats mellan en delägare i ett bolag och detta bolag utgör en sådan rättslig bindning som i samtliga fall genom sin omfattning skapar ett anställningsförhållande som kan jämföras med förhållandet som skapas i en arbetsrelation där en person är underställd sin arbetsgivare. [16]

15 — I rådets andra direktiv (67/228/EEG) av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning gällande omsättningsskatter — Struktur och former för tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatter (EGT L 71, s. 1303, nedan kallat andra direktivet), sägs i bilaga A punkt 2 (Anmärkningar rörande artikel 4) att: "Begreppet självständigt syftar särskilt till att från beskattning undanta löntagare som är bundna till sin arbetsgivare genom ett anställningsavtal."
Det bör påpekas att lydelsen av sjätte direktivet inte längre innehåller termen särskilt. Detta betyder emellertid inte att den negativa definitionen av begreppet självständigt som finns i direktivet har upphört att vara vägledande.

16 — Se dom av den 25 juli 1991 i mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla (REG 1991, s. I-4247) när det gäller definitionen av dessa förhållanden. Domen gäller den verksamhet som bedrivs av de uppbördsmyndigheter som i Spanien har till uppgift att inkassera de lokala skatterna. I denna dom uttalade domstolen att vad först gäller arbetsvillkoren fanns det inget anställningsförhållande om den person som utövade den ekonomiska verksamheten själv, inom ramen för vad lagstiftningen tillät, anskaffade och självständigt organiserade medel i form av den personal och det material som krävdes för att kunna utöva verksamheten (punkt 11). Domstolen bedömde vidare att vad gällde avlöningsvillkoren fanns det inget anställningsförhållande om personen i fråga själv löpte den ekonomiska risken för sin verksamhet. Slutligen bedömde domstolen att det avgörande kriteriet för att bedöma om det föreligger ett anställningsförhållande eller inte är vem som har ansvaret för de avtal som denna person slutit inom ramen för utövandet av verksamheten, liksom vem som har ansvaret för skador som tillfogats tredje man. Liksom generaladvokaten Tesauro anförde i sitt förslag till avgörande i nämnda mål "bör som självständig arbetstagare anses den arbetstagare som inte organisatoriskt är integrerad i ett företag, som när det gäller mänskliga och materiella resurser har friheten att själv på lämpligt sätt organisera dessa resurser vid bedrivandet av verksamheten i fråga och som slutligen löper den ekonomiska risken för verksamheten" (punkt 6). Se även dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna (REG 1987, s. 1471). I punkt 14 i domen sägs följande. "Det kan konstateras att notarier och exekutorer inte är hierarkiskt underordnade den statliga myndigheten eftersom de inte är integrerade i den statliga administrationen. De utövar sin verksamhet för egen räkning och organiserar fritt under eget ansvar, inom vissa i lagen föreskrivna gränser, formerna för hur de skall utöva sitt arbete. De uppbär också själva de arvoden som utgör deras inkomst. Den omständigheten att de är underkastade den statliga myndighetens disciplinära kontroll, såsom kan vara fallet även för andra särskilt reglerade yrken, eller att storleken på deras vederlag är bestämd i lag är inte tillräckligt för att de i förhållande till en arbetsgivare skall anses vara i sådant anställningsförhållande som avses i artikel 4.4."

Oberoende av om en sådan analog tillämpning av den nämnda bestämmelsen kan göras på arrendeavtalet [17] är det, såsom kommissionen och den tyska regeringen har påpekat, uppenbart att det arrendeavtal som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen inte innebär att det mellan de avtalsslutande parterna föreligger ett anställningsförhållande liknande det som finns vid uthyrning av arbetskraft eller någon annan rättslig bindning som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Arrendeavtalet som är i fråga i den nationella domstolen synes skapa ett rättsligt förhållande inom vars ram J. Heerma för egen räkning och under eget ansvar bedriver en ekonomisk verksamhet i form av uthyrning. Han får varken direktiv eller instruktioner från bolaget som hyr av honom. Han löper den ekonomiska risken för uthyrningen och har även ansvaret för densamma. Det är för övrigt inte möjligt att med ledning av uppgifterna i utredningen dra slutsatsen att den rättsliga bindning som är förknippad med delägarskapet, som knyter arrendegivaren till arrendatorn under de villkor som den aktuella ekonomiska verksamheten bedrivs, det vill säga inom ramen för ett arrendeavtal, [18] skapar ett sådant anställningsförhållande som avses i artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet.

Av ovanstående framgår att omständigheterna i målet inte kan anses falla inom tillämpningsområdet för artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet.

22. I artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet anges att "[m]ed förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, 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". [19] Nederländerna har för övrigt redan genomfört ett sådant samråd och

17 — Vid första anblicken skulle man kunna tänka sig att en sådan analog tillämpning strider mot kravet på att man vid bedömningen av om en självständigt bedriven ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet föreligger skall göra en restriktiv tolkning, eftersom denna bestämmelse huvudsakligen definierar begreppet skattskyldig på ett negativt sätt. Emellertid anser jag att en sådan analog tillämpning rätteligen kan åberopas som en självständig tolkning av begreppet självständigt i artikel 4.1. Den negativa definitionen som nämnts ovan synes nämligen vara av vägledande karaktär. Se ovan fotnot 15.

18 — Liksom jag redovisat tidigare är vidden av självständigheten under vilken en person bedriver sin självständiga ekonomiska verksamhet då denne begär att betraktas som skattskyldig inte beroende av det allmänna regelsystem som tillämpas för honom utan endast av de särskilda omständigheter under vilka han bedriver sin verksamhet. Se ovan punkt 18.

19 — I andra direktivet angavs följande i bilaga A, punkt 2 (Anmärkningar om artikel 4), i den andra meningen i fjärde stycket: "Begreppet [självständigt] medger också att varje medlemsstat kan välja att betrakta personer, som trots att de är rättsligt oberoende är organisatoriskt förbundna med varandra genom ekonomiska, finansiella och organisatoriska band, som en enda skattskyldig istället för som två olika. En medlemsstat som vill anta en sådan ordning skall genomföra ett sådant samråd som anges i artikel 16."

kan generellt utnyttja den möjlighet som ges i denna artikel. [20]

Enligt kommissionen kan denna möjlighet inte utnyttjas i den i målet förevarande situationen. Skälen till detta är två. För det första är bolaget inte en juridisk person och är därför inte rättsligt oberoende. För det andra har inte den nederländska administrationen åberopat den skattemässiga enheten i den mening som avses i nämnda artikel.

När det gäller kommissionens förstnämnda påpekande anser jag att den omständigheten att bolaget inte utgör en juridisk person inte med framgång kan åberopas för att därav i målet dra slutsatsen att det inte föreligger ett rättsligt oberoende. Om bolaget enligt nederländsk rätt är ett subjekt som kan ingå ett giltigt arrendeavtal [21] har bolaget det nödvändiga rättsliga oberoende som krävs för att man skall kunna gå vidare och på formellt giltig grund bedöma sannolikheten för att det föreligger finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

I gengäld är det andra av kommissionens påpekanden desto mer intressant. Den omständigheten att den nederländska administrationen inte åberopat den skattemässiga enheten i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet synes verkligen innebära att denna bestämmelse inte kan tillämpas. Skälen till detta är två. För det första är det en fråga om bevisbörda. Det ankommer på den nederländska administrationen att åberopa och visa att villkoren för undantaget i den aktuella gemenskapsrättsliga bestämmelsen är uppfyllda. För det andra gäller enligt nederländsk lagstiftning att för att två personer skall anses som en enda mervärdesskattskyldig, på den grund att de utgör en skattemässig enhet, krävs att den skattemässiga enheten tidigare fastslagits i en formell handling som utfärdats av skattemyndigheten. Den skattemässiga enheten kan inte bli resultatet av en tolkning i efterhand av de villkor under vilka de berörda personerna bedriver en ekonomisk verksamhet. [22]

Av ovanstående överväganden kan den slutsatsen dras att den situation som gett upphov till tvisten vid den nationella domstolen inte heller kan hänföras till det särskilda undantag som anges i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet. Med anledning härav måste jag göra en bedömning av omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen med utgångspunkt i en allmän tolkning av begreppet självständigt, såsom det används i artikel 4.1 i direktivet.

23. Inom ramen för denna tolkning påpekar kommissionen, med hänvisning till

20 — Se generaladvokaten van Gervens förslag till avgörande i målet Polysar Investments Netherlands (ovan fotnot 9). Se även kommissionens första rapport till rådet av den 13 september 1998 angående funktionen av det gemensamma systemet för mervärdesbeskattning, KOM(83) slutlig, punkterna 10 och 11.
Se angående samma möjlighet enligt det ovannämnda andra direktivet dom av den 12 juni 1979 i de förenade målen 181/78 och 229/78, van Paassen och Denkavit Dienstbetoon (REG 1979, s. 2063).

21 — Se punkt 10 ovan.

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

andemeningen och syftet med det undantag som anges i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet [23], bland annat att J. Heerma och bolaget inte kan betraktas som en enda skattskyldig eftersom det inte är sannolikt att det föreligger ett brott mot bestämmelserna i sjätte direktivet eller att det föreligger ett missbruk av rättigheten i syfte att undkomma beskattning eller i annat bedrägligt syfte. [24]

24. När det gäller detta påpekande bör först framhållas att domstolen inte har tillgång till nödvändig information för att kunna bedöma en sådan sannolikhet, även om en sådan sannolikhet skulle saknas, och att nyttan av att domstolen besvarar tolkningsfrågan inte är beroende av att domstolen gör en bedömning av de antaganden som framställts ovan.

Av beslutet om hänskjutande framgår inte att det i målet skulle vara fråga om en administrativ förenkling eller om att J. Heerma och bolaget eventuellt skulle gjort sig skyldiga till något missbruk vid tillämpningen av bestämmelserna i sjätte direktivet. Sambandet mellan familjemedlemmar eller mellan närstående utgör nämligen inte i sig en sådan omständighet som är tillräcklig för att skatteflykt eller bedrägeri skall anses föreligga. [25] För övrigt har inte den hänskjutande domstolen bett EG-domstolen att granska en sådan fråga. Såsom den tyska regeringen påpekat har den nationella domstolen inte heller försett EG-domstolen med samtliga de uppgifter i målet eller om den nationella rätten som krävs för att en sådan bedömning skall kunna göras. [26]

I detta sammanhang kan påminnas om att det enligt domstolens fasta rättspraxis "åligger endast de nationella domstolar vid vilka målen är anhängiggjorda och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att med hänsyn till de särskilda omständigheterna i varje mål bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att kunna fälla dom, som om de frågor de ställer till domstolen är relevanta". [27]

Därmed är det den nationella domstolen, som bättre känner till omständigheterna i målet och detaljerna i den nederländska lagstiftningen, som i första hand är behörig, såvida inte ett förhandsbesked i frågan begärs, att bedöma om det eventuellt föreligger ett missbruk av en rättighet, skatte-

23 — Kommissionen hänvisar till redogörelsen för motiven till artikel 4 i det ursprungliga förslaget till sjätte mervärdeskattedirektivet av den 20 juni 1973 (*Europeiska gemenskapens bulletin*, supplement 11/73, s. 8). Enligt denna redogörelse för motiven kunde man på grundval av denna bestämmelse betrakta rättsligt oberoende företag som en enda skattskyldig, antingen för att åstadkomma en administrativ förenkling eller för att undvika visst missbruk (till exempel att ett företag delas upp mellan flera skattskyldiga i syfte att komma i åtnjutande av ett visst regelsystem).

24 — Se kommissionens yttrande, punkt 16.

25 — Se angående detta dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96, Skripalle (REG 1997, s. I-2847), punkterna 24—26.

26 — I beslutet om hänskjutande anges till exempel inte om det berörda bolaget är underkastat det gemensamma schablonmässiga systemet för jordbrukare och i så fall under vilka villkor.

27 — Se dom av den 16 juli 1992 i mål C-67/91, Asociación Española de Banca Privada (REG 1992, s. I-4785), punkterna 25 och 26, av den 3 mars 1994 i de förenade målen C-332/92, C-333/92 och C-335/92, Eurico Italia m.fl. (REG 1994, s. I-711), punkt 17, av den 18 juni 1991 i mål C-369/89, Piageme (REG 1991, s. I-2971), punkt 10, av den 8 november 1990 i mål C-231/89, Gmurzynska-Bscher (REG 1990, s. I-4003), punkt 19, av den 16 juli 1992 i mål C-343/90, Lourenço Dias (REG 1992, s. I-4673), punkt 15, av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 10 och av den 15 juni 1995 i de förenade målen C-422/93, C-423/93 och C-424/93, Zabala Erasun m.fl. (REG 1995, s. I-1567), punkt 14.

flykt eller skattebedrägeri som påverkar bedömningen av om den omtvistade ekonomiska verksamheten bedrivs självständigt. [28]

25. När det gäller kommissionens nyss åberopade synpunkt anser jag, hypotetiskt talat, att det inom ramen för den allmänna tolkningen av begreppet självständigt, såsom det används i artikel 4.1 i direktivet, inte är tillbörligt att på nytt hänvisa till problematiken kring det undantag som finns i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, oaktat de formella och materiella bestämmelser som finns i detta stycke. Om å ena sidan artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet *ger medlemsstaterna möjligheten* att, i syfte att åstadkomma en administrativ förenkling eller att förebygga ett eventuellt missbruk, betrakta personer som är etablerade inom landet och som, trots att de är rättsligt oberoende av varandra, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band som en enda skattskyldig, innebär förekomsten av en sådan typ av samband inte att den självständiga karaktären på den ekonomiska verksamhet som de bedriver automatiskt och nödvändigtvis går förlorad. Å andra sidan skulle ett återupptagande av problematiken i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet i samband med tolkningen av begreppet självständigt, leda till en extensiv tolkning av dessa bestämmelser. Mot en sådan tolkning talar emellertid det faktum att de nämnda bestämmelserna ger en negativ definition av begreppet självständigt som används i artikel 4.1 i sjätte direktivet och som kan ges en vid tolkning. [29]

26. Sålunda anser jag att det inom ramen för den allmänna tolkningen av ovannämnda term inte är möjligt att, på grundval av tillämpningsområdet för de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet, hävda att villkoret att den ekonomiska verksamheten, som består av uthyrning av en ladugård, skall bedrivas självständigt, inte är uppfyllt i den situation som föreligger i tvisten vid den nationella domstolen enbart av den anledningen att det är delägaren i ett bolag som hyr ut egendomen till detta bolag.

27. Denna slutsats kan dras av den omständigheten att det omtvistade arrendeavtalet slutits mellan två personer som inte är rättsligt identiska. Då de två avtalsslutande parterna är två skilda juridiska personer har de, enligt nederländsk rätt, den rättsliga förmågan att kunna sluta ett giltigt arrendeavtal. Den rättsliga relation som de tillsammans har skapat är självständig och föder i princip ömsesidiga rättigheter och skyldigheter jämförbara med dem som skapas mellan tredje män som träffar avtal sinsemellan utan att de på ett liknande sätt har de ovannämnda förenande banden till

28 — För övrigt ankommer det på den nationella domstolen att bedöma de frågor om nationell rätt som kommissionen syftar på i sitt inledande yttrande, nämligen i vilken mån de handlingar en delägare vidtar är bindande för det bolag som han är delägare i, liksom den eventuella påverkan som den egendomsordning inom äktenskapet som den berörde och hans hustru valt kan ha på de berörda parternas rättshandlingsförmåga när det gäller den fasta egendomen och mer bestämt på giltigheten av deras arrendeavtal.

29 — Se punkt 18 ovan.

ett bolag. Den omständigheten att J. Heerma sluter avtal med ett bolag som han själv är delägare i, innebär inte att han hyr sin egen personliga egendom, eftersom han, såsom den nederländska regeringen påpekat, inte ensam är materiellt ansvarig för bolagets kontraktuella åtaganden.

28. I likhet härmed har, som kommissionen påpekat, varje fysisk person rätt att bilda bolag eller juridiska personer. Inget hindrar att dessa fysiska personer, bolag eller andra juridiska personer, i sin egenskap av skattskyldiga till mervärdesskatt levererar egendom och utför tjänster åt närstående. Detta konstaterande följer indirekt av domen i målet Skripalle, [30] i vilken domstolen, efter att ha konstaterat att sambandet mellan familjemedlemmar eller mellan närstående inte utgör en tillräcklig omständighet för att bevisa skattebedrägeri eller skatteflykt, *a fortiori* synes anse att det är möjligt att dessa förhållanden kan innebära skyldighet att betala mervärdesskatt.

29. För övrigt utövar J. Heerma, i egenskap av uthyrare av sin fasta egendom, en verksamhet som uppenbart inte berör företagsledningen eller representationen i bolaget som han är delägare i, eftersom han agerar som arrendegivare i eget namn och inte i egenskap av företrädare för bolaget. [31] Under dessa förhållanden ankommer det på den nationella domstolen, som har bättre kunskaper om den nationella rätten och om omständigheterna i tvisten, att formulera de exakta omständigheter under vilka de handlingar en delägare vidtar, ur organisatorisk synpunkt, kan anses utgöra handlingar å det bolags vägnar som han är delägare i och därmed hänförliga till detta bolag. Emellertid synes inte det sociala samband som finns i målet påverka det slutna arrendeavtalet så att det skulle vara omöjligt att anse att arrendeavtalet är rättsligt oberoende av arrendegivarens egenskap av delägare i det bolag som är arrendator.

30. Omvänt innebär detta att verksamheten i form av uthyrning av den fasta egendomen i fråga till bolaget i princip inte inom ramen för det sociala sambandet kan anses utgöra ett tillskott av egendom från J. Heerma till bolaget. Genom att hyra ut ladugården till den överenskomna hyran om 12 000 NLG utnyttjar J. Heerma denna fasta egendom i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. I enlighet härmed har J. Heerma, som vilken tredje man som helst skulle kunnat göra, utfört en serviceprestation åt bolaget mot särskilt vederlag i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet, i motsats till en serviceprestation i utbyte mot en del av bolagets förtjänster och förluster.

31. Av ovanstående synpunkter följer att man inte av sambandet mellan ett arrendeavtal och ett delägarskap, såsom det föreligger i tvisten vid den nationella domstolen, kan dra slutsatsen att uthyrningen, även om den utgör en ekonomisk verksamhet, inte är självständig och att den arrendegivande delägaren och det bolag som är arrendator därför skall betraktas som en enda skattskyldig i den mening som avses i artikel 4.1 i direktivet.

30 — Se ovan fotnot 25.

31 — Se i detta sammanhang även generaladvokaten van Gervens förslag till avgörande under domen i målet Polysar Investments Netherlands (ovan fotnot 9), punkt 6.

VI — Förslag till avgörande

32. Med hänsyn till ovanstående synpunkter föreslår jag domstolen att besvara den tolkningsfråga som ställts av Hoge Raad der Nederlanden på följande sätt:

Artikel 4.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas på så sätt att den omständigheten att en person som enda ekonomisk verksamhet bedriver uthyrning av fast egendom till det bolag i vilket han är delägare, inte i sig innebär att denna uthyrning, trots att den utgör en ekonomisk verksamhet, inte kan anses självständigt bedriven och att delägaren och bolaget därför måste betraktas som en enda skattskyldig i den mening som avses i artikel 4.1 i direktivet.