

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

13. juni 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 9 og 10 – afgiftspligtig person – »selvstændigt« udøvet økonomisk virksomhed – begreb – virksomhed som medlem af bestyrelsen i en stiftelse«

I sag C-420/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederlandene) ved afgørelse af 21. juni 2018, indgået til Domstolen den 26. juni 2018, i sagen

IO

mod

Inspecteur van de rijksbelastingdienst,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne T. von Danwitz, C. Vajda, P.G. Xuereb og A. Kumin (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- IO ved J.L. Delleman,
- den nederlandske regering ved M. Bulterman og J.M. Hoogveld, som befuldmægtigede,
- den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, J. Lundberg og H. Eklinder, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitis og P. Vanden Heede, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9 og 10 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem IO og Inspecteur van de rijksbelastingdienst (skattemyndigheden, Nederlandene) vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt IO i sin egenskab af bestyrelsesmedlem i en stiftelse er pligtig at betale merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 Dette direktivs artikel 10 fastsætter:

»Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang 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.«

Nederlandsk ret

5 Artikel 7 i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsætningsafgift af 1968) bestemmer:

»1. Ved erhvervsdrivende forstås enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed.

2. I denne lov forstås ved virksomhed også:

a) erhverv

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 IO er medlem af bestyrelsen i en stiftelse, hvis hovedvirksomhed består i at tilbyde varige boliger til personer, der har behov herfor.

7 Denne stiftelses vedtægt fastsætter, at bestyrelsen består af mindst fem medlemmer og højst ti medlemmer, der udpeges for en periode på fire år. En person, som har indgået en ansættelseskontrakt med stiftelsen, kan ikke indgå i bestyrelsen. Bestyrelsesmedlemmerne kan alene suspenderes eller afskediges for forsømmelse i forbindelse med udførelsen af deres opgaver eller af andre vægtige grunde ved afgørelse fra samme bestyrelse truffet med tre

fjerdedeles flertal af de afgivne stemmer bestående af mindst tre fjerdedele af sine medlemmer, bortset fra det eller de berørte medlemmer.

8 Beføjelserne for bestyrelsen i nævnte stiftelse omfatter navnlig ansættelse, suspension og afskedigelse af ledelsesorganets medlemmer samt fastsættelse af deres arbejdsvilkår, udsættelse af gennemførelse af direktionens beslutninger, rådgivning af direktionen, afslutning af årsregnskaber, udpegning, suspension og afskedigelse af bestyrelsesmedlemmer samt fastsættelse af de sidstnævntes honorar.

9 Selv om den pågældende stiftelse retsligt og udenretsligt er repræsenteret ved dens direktion, varetages stiftelsens repræsentation, i tilfælde af interessekonflikt mellem ledelsesorganet eller et medlem heri og denne stiftelse, i fællesskab af bestyrelsens formand og en eller flere bestyrelsesmedlemmer. Såfremt samtlige medlemmer af ledelsesorganet i forening savnes, varetages stiftelsens ledelse desuden af bestyrelsen heri indtil ansættelsen af en ny direktion.

10 For så vidt angår bestyrelsens opgaver bestemmes det i artikel 18 i den pågældende stiftelses vedtægt:

»1. Bestyrelsen har til opgave at udøve kontrol med ledelsesorganets strategi og den almindelige forretningsgang i stiftelsen og i den virksomhed, som er forbundet hermed. Bestyrelsesmedlemmerne varetager deres opgaver, uden at dette skal godkendes af det medlem, på hvis forslag de er blevet udpeget, og uafhængigt af særinteresser i virksomheden. Bestyrelsen bistår ledelsesorganet. Under udøvelsen af deres opgaver har bestyrelsesmedlemmerne stiftelsens og den hermed forbundne virksomheds interesser for øje.

2. Bestyrelsen har ikke pligt til at begrunde sine dispositioner over for ledelsesorganet.

3. Bestyrelsen redegør for sine eksterne dispositioner ved i årsrapporten at aflægge beretning om sin virksomhed.

4. Bestyrelsen skal ved en forretningsorden træffe de nærmere bestemmelser om udførelsen af bestyrelsens opgaver, som ikke må indeholde nogen bestemmelse, der strider imod lovgivningen eller nærværende vedtægt.«

11 For sit arbejde som bestyrelsesmedlem i den pågældende stiftelse modtager IO et bruttohonorar på 14 912 EUR årligt, som skattemæssigt behandles som løn. Dette honorar er fastsat af bestyrelsen i henhold til bestemmelserne i Wet Normering Bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (lov om aflønning af ledende embedsmænd i den offentlige og halvoffentlige sektor) og er hverken afhængigt af IO's mødedeltagelse eller effektivt udførte arbejdstimer.

12 Endvidere er IO ligeledes ansat i den kommunale forvaltning. IO's hverv som medlem af nævnte bestyrelse vedrører dog på ingen måde kommunen, hvori IO er ansat, således at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en eventuel interessekonflikt, ikke er aktuelt.

13 Frem til den 1. januar 2013 blev IO ikke anset for at være momspligtig af sit arbejde som bestyrelsesmedlem i nævnte stiftelse, hvilket fulgte af en godkendelsesafgørelse af 5. oktober 2006 fra Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle anliggender, Nederlandene). Denne afgørelse blev imidlertid trukket tilbage.

14 Den 8. juli 2014 indgav IO i forbindelse med udøvelsen af sit hverv som medlem af denne bestyrelse en momsangivelse på 782 EUR for perioden fra den 1. april til den 30. juni 2014, som

IO betalte. Ved skrivelse af 9. juli 2014 påklagede IO dog denne afgift og blev ved afgørelse fra skattemyndigheden meddelt afslag. IO anlagde søgsmål til prøvelse af denne afgørelse, men fik ved dom fra rechtbank Zeeland-West-Brabant (retten i første instans i Zeeland-West-Brabant, Nederlandene) ikke medhold heri.

15 IO har iværksat appel af denne dom til Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederlandene). Denne ret har præciseret, at parterne i den for den verserende tvist er uenige om, hvorvidt IO som følge af sit arbejde som medlem af den pågældende bestyrelse, skal kvalificeres som »erhvervsdrivende« som omhandlet i artikel 7 i lov om omsætningsafgift af 1968 og som »afgiftspligtig person« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9 og 10. Det er i denne henseende ubestridt, at IO i sin egenskab af medlem af denne bestyrelse vedvarende deltager i erhvervslivet, og følgelig udøver økonomisk virksomhed. De nævnte parter er dog uenige om, hvorvidt denne virksomhed udøves selvstændigt.

16 Ifølge Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstolen i 's-Hertogenbosch) taler bl.a. følgende momenter for, at der ikke fra IO's side foreligger selvstændig udøvelse af økonomisk virksomhed:

- Bestyrelsesmedlemmerne i den pågældende stiftelse udpeges, suspenderes og afskediges af bestyrelsen.
- Denne bestyrelse fastsætter honoraret for dens medlemmer, idet dette honorar ikke er afhængigt af deres mødedeltagelse eller effektivt udførte arbejdstimer, og
- et medlem af denne bestyrelse kan ikke individuelt udøve de beføjelser, som bestyrelsen er tillagt, således at dette medlem ikke handler i eget navn, for egen regning og under eget ansvar, men for samme bestyrelses regning og under dennes ansvar.

17 Derimod taler bl.a. følgende momenter, ifølge denne ret, for en sådan udøvelse:

- En person, som har indgået en ansættelseskontrakt med den pågældende stiftelse, kan ikke være medlem af bestyrelsen.
- Selv om bestyrelsen udpeger sine medlemmer, viser udpegelsen sig i indgåelsen af en aftale om udførelse af tjenesteydelser mellem det pågældende medlem og den nævnte stiftelse, idet det alene er sidstnævnte i egenskab af juridisk person, som kan indgå en sådan aftale.
- Ved indgåelsen af denne aftale kan samme stiftelse ikke frit, for så vidt angår arbejds- og aflønningsvilkår, gøre undtagelse fra de bestemmelser, som bestyrelsen heri har truffet i denne henseende, og stiftelsen har heller ikke et almindeligt arbejdsgiveransvar, og
- bestyrelsesmedlemmerne i den pågældende stiftelse er selvstændige inden for denne bestyrelse og skal handle kritisk i forhold til de øvrige bestyrelsesmedlemmer og stiftelsens ledelsesorgan.

18 Nævnte ret har heraf konkluderet, at et medlem af bestyrelsen i nævnte stiftelse med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår befinder sig i en stilling, der er underordnet i forhold til denne bestyrelse, selv om der i øvrigt hverken foreligger noget underordningsforhold mellem dette medlem og nævnte bestyrelse eller mellem medlemmet og den pågældende stiftelse. Den forelæggende ret hælder i den foreliggende sag derfor til den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede økonomiske virksomhed ikke udøves selvstændigt, og at IO følgelig ikke kan anses for en »afgiftspligtig person«.

19 Da der imidlertid er tvivl om fortolkningen af momsdirektivet har Gerechtshof 's-

Hertogenbosch (appeldomstolen i 's-Hertogenbosch) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Udøver et medlem af bestyrelsen for en stiftelse, som med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår befinder sig i en underordnet stilling i forhold til denne bestyrelse, men som derudover ikke befinder sig i [en] underordnet stilling i forhold til bestyrelsen eller stiftelsen, selvstændigt økonomisk virksomhed som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 9 og 10 [...]?»

Om det præjudicielle spørgsmål

20 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9 og 10 skal fortolkes således, at et medlem af bestyrelsen i en stiftelse såsom sagsøgeren i hovedsagen, selvstændigt udøver økonomisk virksomhed i disse bestemmelsers forstand, og følgelig skal anses for en momspligtig person.

21 Ved besvarelsen af dette spørgsmål skal det bemærkes, at enhver, der selvstændigt udøver en af de i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, nævnte former for økonomisk virksomhed, bl.a. alle former for virksomhed som tjenesteyder, anses for en afgiftspligtig person. De ord, der anvendes i bestemmelsen, giver begrebet »afgiftspligtig person« en bred definition, der er koncentreret om uafhængigheden under udøvelse af økonomisk virksomhed, således at enhver person, som objektivt opfylder kriterierne i bestemmelsen, skal anses for en momspligtig person (dom af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

22 Momsdirektivets artikel 10 præciserer i denne henseende, at eftersom den økonomiske virksomhed kun kan udøves selvstændigt, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang 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.

23 Det skal således undersøges, om den virksomhed som et medlem af bestyrelsen i en stiftelse udøver, som den, sagsøgeren i hovedsagen udøver, kan anses for at være »økonomisk«, og derefter i givet fald, om denne virksomhed udøves »selvstændigt«.

Om, hvorvidt virksomheden er »økonomisk«

24 I den foreliggende sag, og som parterne i tvisten i hovedsagen ikke har bestridt, skal virksomhed som den omhandlede kvalificeres som »økonomisk«, eftersom den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der foretager transaktionen (dom af 13.6.2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

25 For udførelse af virksomhed som medlem af bestyrelsen i den pågældende stiftelse oppebærer sagsøgeren i hovedsagen således et bruttohonorar på 14 912 EUR årligt. Det er i denne henseende uden betydning, at dette honorar ikke er fastsat i forhold til de individualiserede tjenester, men som et fast beløb og på årlig basis (jf. i denne retning dom af 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

26 Eftersom dette honorar desuden er blevet fastsat i henhold til reglerne i lov om aflønning af ledende embedsmænd i den offentlige og halvoffentlige sektor, svarer de omstændigheder, hvorunder sagsøgeren i hovedsagen udfører den pågældende ydelse, til de omstændigheder, hvorunder denne type ydelse normalt udføres (jf. i denne retning dom af 12.5.2016, Geemente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 29 og 30).

27 I øvrigt, og således som det fremgår af den pågældende stiftelses vedtægt, udpeges bestyrelsesmedlemmerne heri for en periode på fire år, idet en sådan varighed giver det oppebårne honorar en varig karakter (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 33).

28 Derimod kan den svenske regerings standpunkt, hvorefter den omstændighed, at et bestyrelsesmedlem kun har en eller et fåtal af bestyrelsesposter, ikke i sig selv er tilstrækkelig til at fastslå, at der er tale om virksomhed, som udøves varigt med henblik på at opnå indtægter, ikke tiltrædes. Det er ifølge denne regering nødvendigt, at den pågældende person ikke aktivt tager skridt til at opnå indtægter i form af aflønning for de leverede ydelser, og følgelig, at denne virksomhed udøves forretningsmæssigt.

29 Selv om det er korrekt, at Domstolen, hvad angår den skatte- og afgiftsmæssige behandling af salg af jordstykker omfattet af personlig formue, har fastslået, at en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv kan betragtes som en økonomisk virksomhed, men at dette ikke er tilfældet, såfremt den berørte aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde (jf. i denne retning dom af 15.9.2011, S?aby m.fl., C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 36-39, og af 9.7.2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, præmis 23 og 24, samt hvad angår aktive skridt til skovforvaltning, dom af 19.7.2012, R?dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 36), skal det bemærkes, at ikke alene er denne retspraksis specifik for den skatte- og afgiftsmæssige behandling af salg af jordstykker omfattet af personlig formue, men at det under alle omstændigheder ikke heraf kan udledes, at den omstændighed, at der tages sådanne skridt, udgør en betingelse for, at en virksomhed kan anses for at blive udøvet med henblik på at opnå varige indtægter, og således kan kvalificeres som »økonomisk«.

30 Det følger heraf, at den økonomiske karakter af den virksomhed, som et medlem af bestyrelsen i en stiftelse udøver, såsom den i hovedsagen omhandlede, ikke kan drages i tvivl af den omstændighed, at dette medlem alene har en enkelt bestyrelsespost, forudsat at denne virksomhed har en varig karakter og udføres mod et vederlag.

31 For så vidt som den svenske regering i denne forbindelse ligeledes har gjort gældende, at virksomhed, der består i udøvelsen af en eller et fåtal af bestyrelsesposter, ikke indebærer et formål om vedvarende at sælge tjenesteydelser, skal det desuden bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis har begrebet »økonomisk virksomhed« en objektiv karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (dom af 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

Om den selvstændige udøvelse af virksomhed

32 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt virksomhed som den hovedsagen omhandlede, skal anses for at være udøvet selvstændigt, skal det i første omgang undersøges, om en person såsom sagsøgeren i hovedsagen i sin egenskab af lønmodtager eller anden person, som er forpligtet over for sin arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar, i henhold til momsdirektivets artikel 10 ikke er omfattet af momsreglerne.

33 I denne henseende bemærkes for det første, at i det foreliggende tilfælde kan sagsøgeren i hovedsagen ikke anses for lønmodtager. Selv om det er korrekt, at dennes aflønning ifølge den forelæggende ret skattemæssigt behandles som »løn«, har denne ret nemlig anført, at det i hovedsagens kontekst er gennem en retlig fiktion, at forholdet mellem et bestyrelsesmedlem i en juridisk person og denne sidstnævnte kvalificeres som »lønmodtager«, idet de kriterier, der er kendetegnende for et lønmodtagerforhold, ikke er opfyldt hvad angår et medlem af en sådan bestyrelse.

34 For det andet udøver sagsøgeren i hovedsagen ifølge den forelæggende ret ikke sin virksomhed på grundlag af en arbejdskontrakt, men på grundlag af en aftale om udførelse af tjenesteydelser.

35 Hvad for det tredje angår undersøgelsen af et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår samt arbejdsgiverens ansvar, må det fastslås, at der ikke foreligger et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejdsvilkår, for så vidt som medlemmerne i en sådan bestyrelse for det første ikke er bundet af instrukser fra den pågældende stiftelses ledelsesorgan, herunder når de træffer de nærmere bestemmelser om udførelsen af deres virksomhed. Medlemmerne af nævnte bestyrelse forventes således på selvstændig vis at udøve kontrol med ledelsesorganets strategi og den almindelige forretningsgang i denne stiftelse, og denne tilsynsfunktion er ikke forenelig med et arbejdstager-arbejdsgiverforhold.

36 Selv om bestyrelsen ifølge oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse for det andet træffer de nærmere bestemmelser om udførelsen af sine opgaver i en forretningsorden, synes denne bestyrelse ikke at kunne pålægge sine medlemmer regler for, hvordan disse sidstnævnte individuelt skal udøve deres hverv. Ifølge de samme oplysninger er bestyrelsesmedlemmerne nemlig selvstændige inden for denne bestyrelse og skal handle kritisk i forhold til de øvrige medlemmer.

37 I mangel af et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejdsvilkår, er medlemmerne af en sådan bestyrelse imidlertid ikke bundet ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold, som omhandlet i momsdirektivets artikel 10. Det er følgelig i lyset af dette direktivs artikel 9, at det i anden omgang skal vurderes, om virksomhed som den i hovedsagen omhandlede skal anses for at være udøvet selvstændigt.

38 Det følger i denne henseende af Domstolens praksis vedrørende denne artikel 9, at det med henblik på at fastslå, om en person udøver økonomisk virksomhed selvstændigt, skal undersøges, om der foreligger et underordningsforhold under udøvelsen af denne virksomhed (jf. i denne retning dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 33 og 36 og den deri nævnte retspraksis).

39 Med henblik på at fastslå, om dette underordningsforhold foreligger, skal det i denne henseende undersøges, om den pågældende person udøver sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed. For at fastslå, om den pågældende virksomhed

bliver udøvet selvstændigt, har Domstolen således taget hensyn til, at der ikke på nogen måde var nogen hierarkisk underordnelse, og til den omstændighed, at den pågældende person handlede for egen regning og på eget ansvar, at denne person frit tilrettelagde det daglige arbejde, og at denne selv oppebar de gebyrer, som udgjorde den pågældendes indtægt (dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

40 Som anført i nærværende doms præmis 35 og 36 er situationen for et medlem af bestyrelsen i en stiftelse såsom sagsøgeren i hovedsagen, kendetegnet ved, at der ikke foreligger et hierarkisk arbejdstager-arbejdsgiverforhold i forhold til denne stiftelses ledelsesorgan og i forhold til denne bestyrelse, for så vidt angår udøvelsen af virksomhed som medlem i nævnte bestyrelse.

41 Ifølge den forelæggende ret handler sagsøgeren i hovedsagen under udøvelsen af sine opgaver som bestyrelsesmedlem i den pågældende stiftelse imidlertid hverken i eget navn, for egen regning eller på eget ansvar. Som det således fremgår af denne stiftelses vedtægt omfatter virksomhed som bestyrelsesmedlem i visse tilfælde den juridiske repræsentation af stiftelsen, hvilket indebærer beføjelsen til juridisk at forpligte sidstnævnte. Den forelæggende ret har endvidere præciseret, at medlemmerne af nævnte bestyrelse, ikke individuelt kan udøve de beføjelser, som bestyrelsen er tillagt, og at de handler for samme bestyrelses regning og under dennes ansvar. Bestyrelsesmedlemmerne i den pågældende stiftelse synes således hverken individuelt at bære det ansvar, som følger af de dispositioner, som bestyrelsen foretager i forbindelse med den juridiske repræsentation af nævnte stiftelse, eller det ansvar, der opstår som følge af skade, som påføres tredjemand under udøvelsen af deres opgaver, og synes følgelig ikke at handle under eget ansvar (jf. analogt dom af 25.7.1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, præmis 15).

42 Situationen for et medlem af bestyrelsen i en stiftelse såsom sagsøgeren i hovedsagen er desuden, i modsætning til situationen for en erhvervsdrivende, kendetegnet ved, at der ikke er nogen økonomisk risiko, som følger af den udøvede virksomhed. Ifølge den forelæggende ret oppebærer et sådant medlem nemlig et fast honorar, som hverken afhænger af dennes mødedeltagelse eller dennes effektivt udførte arbejdstimer. Til forskel fra en erhvervsdrivende udøver vedkommende således hverken nogen væsentlig indflydelse på indtægterne eller udgifterne (jf. modsætningsvist dom af 12.11.2009, Kommissionen mod Spanien, C-154/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:695, præmis 107 og den deri nævnte retspraksis). I øvrigt synes et bestyrelsesmedlems forsømmelse under udøvelsen af sine opgaver ikke direkte at kunne påvirke dette medlems honorar, idet en sådan forsømmelse i henhold til den pågældende stiftelses vedtægt først kan føre til medlemmets afgang, efter at en særlig procedure er blevet fulgt.

43 En person, som ikke bærer en sådan økonomisk risiko, kan imidlertid ikke anses for selvstændigt at udøve økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9 (jf. i denne retning dom af 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 35-37, af 18.10.2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, præmis 24-26, og af 24.1.2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

44 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 9 og 10 skal fortolkes således, at et medlem af bestyrelsen i en stiftelse såsom sagsøgeren i hovedsagen, som – selv om der hverken består noget hierarkisk arbejdstager-arbejdsgiverforhold til denne stiftelses ledelsesorgan eller et sådant til bestyrelsen i nævnte stiftelse, for så vidt angår udøvelsen af vedkommendes virksomhed som medlem af denne bestyrelse – hverken handler i eget navn, for egen regning eller under eget ansvar, men handler for samme bestyrelses regning og under dennes ansvar og heller ikke bærer nogen økonomisk risiko som følge af den virksomhed, som vedkommende udøver, idet vedkommende oppebærer et

fast honorar, som hverken afhænger af dennes mødedeltagelse eller dennes effektivt udførte arbejdstimer, ikke selvstændigt udøver økonomisk virksomhed.

Sagsomkostninger

45 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 9 og 10 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at et medlem af bestyrelsen i en stiftelse såsom sagsøgeren i hovedsagen, som – selv om der hverken består noget hierarkisk arbejdstager-arbejdsgiverforhold til denne stiftelses ledelsesorgan eller et sådant til bestyrelsen i nævnte stiftelse, for så vidt angår udøvelsen af vedkommendes virksomhed som medlem af denne bestyrelse – hverken handler i eget navn, for egen regning eller under eget ansvar, men handler for samme bestyrelses regning og under dennes ansvar og heller ikke bærer nogen økonomisk risiko som følge af den virksomhed, som vedkommende udøver, idet vedkommende oppebærer et fast honorar, som hverken afhænger af dennes mødedeltagelse eller dennes effektivt udførte arbejdstimer, ikke selvstændigt udøver økonomisk virksomhed.

Underskrifter

*— Processprog: nederlandsk.