

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 21 december 2023 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 9 – Beskattningsbara personer – Ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt – Begreppet ’ekonomisk verksamhet’ – Begreppet ’självständigt bedriven verksamhet’ – Verksamhet som utövas av en styrelseledamot i ett aktiebolag”

I mål C-288/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av tribunal d’arrondissement de Luxembourg (Distriktsdomstolen i Luxemburg) (Luxemburg) genom beslut av den 26 april 2022, som inkom till domstolen den 29 april 2022, i målet

TP

mot

Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden K. Jürimäe samt domarna N. Piçarra, M. Safjan (referent), N. Jääskinen och M. Gavalec,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren K. Hötzel,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 maj 2023,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- TP, genom E. Adam, N. Le Gouvellec och K. Veranneman, avocates,
- Luxemburgs regering, genom A. Germeaux och T. Schell, båda i egenskap av ombud, biträdda av F. Lerch, avocate,
- Tjeckiens regering, genom O. Serdula, M. Smolek och J. Vlášil, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia, M. Björkland och C. Ehrbar, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 13 juli 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 9 och 10 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan TP och Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Myndigheten för registrering, offentlig egendom och mervärdesskatt) (Luxemburg) (nedan kallad skattemyndigheten) angående ett beskattningsbeslut som utfärdats av skattemyndigheten på eget initiativ avseende TP:s verksamhet som styrelseledamot i flera aktiebolag bildade enligt luxemburgsk rätt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

4 I artikel 9.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Artikel 10 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.”

6 Artikel 24.1 i samma direktiv har följande lydelse:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

7 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller

tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

Luxemburgsk rätt

8 I artikel 4.1 i loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (lagen av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt, i ändrad lydelse) (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person enligt artikel 2 avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt och regelbundet utför transaktioner som omfattas av en ekonomisk verksamhet av något slag, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.

...”

9 Artikel 5 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som syftar till att vinna intäkter, däribland verksamheter som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift, jordbruksverksamhet, verksamheter inom fria yrken samt verksamheter som innebär utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.”

10 I artikel 441–1 i loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (lagen av den 10 augusti 1915 om bolag, i ändrad lydelse) (nedan kallad lagen av den 10 augusti 1915), föreskrivs följande:

”Aktiebolag ska förvaltas av ställföreträdare, oavsett om de är delägare eller inte, vars uppdrag kan återkallas, och vilka kan vara anställda eller obetalda.”

11 Artikel 441–2 i denna lag har följande lydelse:

”Styrelseledamöterna ska vara minst tre till antalet.

...

De utses för en period som fastställs av bolagsstämman. De kan emellertid för första gången utses genom bolagets stiftelseurkund. ...

Mandattiden får inte överstiga sex år. Styrelseledamöternas uppdrag kan alltid återkallas av bolagsstämman.

...”

12 Artikel 441–5 i nämnda lag har följande lydelse:

”Styrelsen ska ha befogenhet att vidta alla åtgärder som är nödvändiga eller lämpliga för att genomföra föremålet för bolagets verksamhet, med undantag för de åtgärder som enligt lag eller bolagsordningen förbehålls bolagsstämman. ...

Styrelsen företräder bolaget i förhållande till tredje man och i domstol, antingen som kärande eller som svarande. Handlingar för eller mot bolaget är giltiga endast i bolagets namn.

De begränsningar av styrelsens befogenheter som anges i föregående stycken och som följer antingen av bolagsordningen eller av ett beslut av bolagets behöriga organ kan inte göras gällande mot tredje man, även om de har offentliggjorts.

Bolagsordningen kan emellertid föreskriva att en eller flera styrelseledamöter har rätt att företräda bolaget vid ingåendet av rättshandlingar eller i domstol, antingen ensamma eller gemensamt. Denna klausul kan göras gällande mot tredje man på de villkor som föreskrivs i avdelning I, kapitel Vbis i den ändrade lagen av den 19 december 2002 om handels- och bolagsregistret samt företagens bokföring och årsbokslut.

...”

13 Artikel 441–8 i samma lag har följande lydelse:

”Styrelseledamöterna påtar sig inga personliga förpliktelser med avseende på bolagets åtaganden.”

14 I artikel 441–9 i lagen av den 10 augusti 1915 föreskrivs följande:

”Styrelseledamöterna, ledamöterna i den verkställande kommittén och den verkställande direktören ska vara ansvariga gentemot bolaget, i enlighet med allmänna rättsregler, för genomförandet av det uppdrag som de har fått och för de fel som begåtts under deras ledning.

Styrelseledamöterna och ledamöterna i den verkställande kommittén ska vara solidariskt ansvariga, antingen gentemot bolaget eller gentemot tredje man, för skador som orsakats av överträdelser av bestämmelserna i denna lag eller bolagsordningen.

Styrelseledamöterna och ledamöterna i verkställande kommittén kommer endast att befrias från detta ansvar för överträdelser som de inte har deltagit i, om de inte kan hållas ansvariga för något fel och om de, när det gäller styrelseledamöter, har anmält överträdelserna till nästa bolagsstämma och, när det gäller ledamöterna i verkställande kommittén, vid styrelsens första sammanträde efter det att de fått kännedom om överträdelserna.”

15 I artikel 441–10 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Den löpande förvaltningen av bolagets angelägenheter och att företräda bolaget i samband med denna förvaltning får delegeras till en eller flera styrelseledamöter, direktörer, företagsledare och andra anställda, oavsett om de är delägare eller inte, antingen var för sig eller gemensamt.

Deras utnämning, entledigande och befogenheter regleras i bolagsordningen eller genom beslut av behöriga organ, dock utan att begränsningarna av deras behörighet att företräda bolaget med avseende på den löpande förvaltningen kan göras gällande mot tredje man, även om de har offentliggjorts.

Klausulen, enligt vilken den löpande förvaltningen delegeras till en eller flera personer, var för sig eller gemensamt, kan göras gällande mot tredje man på de villkor som föreskrivs i avdelning I, kapitel Vbis i den ändrade lagen av den 19 december 2002 om handels- och bolagsregistret samt företagens bokföring och årsbokslut.

Delegering till en styrelseledamot medför en skyldighet för styrelsen att årligen rapportera till den ordinarie bolagsstämman om den bemyndigades löner, arvoden och förmåner.

Det ansvar som åligger den som bemyndigats att sköta den löpande förvaltningen med anledning

av denna förvaltning ska fastställas i enlighet med allmänna regler om fullmakt.

...

16 Artikel 441–11 i nämnda lag har följande lydelse:

”Enligt bolagsordningen får styrelsen bemyndigas att delegera sina förvaltningsbefogenheter till en verkställande kommitté eller en verkställande direktör, utan att denna delegering får avse bolagets allmänna policy eller samtliga handlingar som är förbehållna styrelsen enligt andra bestämmelser i lag. Om en verkställande kommitté inrättas eller en verkställande direktör utses ska styrelsen ansvara för dess tillsyn.

Den verkställande kommittén består av flera personer, såväl styrelseledamöter som andra personer.

...

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 TP är styrelseledamot i flera aktiebolag bildade enligt luxemburgsk rätt och utför flera uppdrag i samband med detta.

18 Det framgår av beslutet om hänskjutande, enligt de uppgifter som TP lämnat, att hans verksamhet bland annat består i att ta emot rapporter från de berörda bolagens ledning eller ställföreträdare, att diskutera strategiska förslag, val av operationella ledningspersoner, problem i samband med dessa bolags och deras dotterbolags räkenskaper samt de risker som bolagen löper. I förekommande fall deltar han i utarbetandet av de beslut som ställföreträdarna för de aktuella bolagen ska fatta på styrelsenivå i dotterbolagen till dessa bolag. Han deltar även i utarbetandet av beslut om de berörda bolagens bokföring och i utarbetandet av de förslag som ska läggas fram på bolagsstämmor samt i riskpolicy och i beslut om den strategi som dessa bolag ska följa. Enligt artiklarna 441–10 och 441–11 i lagen av den 10 augusti 1915 ska den löpande förvaltningen i dessa bolag skötas av en verkställande kommitté bestående av verkställande direktörer eller styrelseledamöter eller, om det inte finns någon operativ verksamhet som kräver en verkställande kommitté, av permanenta ställföreträdare i styrelsen eller av ledamöter i denna styrelse.

19 Till följd av denna verksamhet uppbar TP, i egenskap av styrelseledamot i de berörda bolagen, genom beslut av bolagsstämmorna i dessa bolag, tantiem som fastställs i förhållande till bolagens vinst.

20 På grund av nämnda verksamhet erhöll TP ett beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt för år 2019, utfärdat den 28 juli 2020 av Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA på eget initiativ.

21 Genom skrivelse av den 2 oktober 2020 begärde TP omprövning av beskattningsbeslutet hos skattemyndigheten och gjorde gällande att verksamheten som styrelseledamot i ett aktiebolag bildat enligt luxemburgsk rätt inte utgjorde ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 4 i mervärdesskattelagen, vilken genomför artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, och att en sådan ledamot inte kunde betraktas som beskattningsbar person.

22 Genom beslut av den 23 december 2020 avslog direktören för skattemyndigheten TP:s begäran om omprövning med motiveringen att styrelseledamöterna i ett aktiebolag bildat enligt luxemburgsk rätt, såsom TP, bedrev ekonomisk verksamhet självständigt och att de tantiem som de erhöll följaktligen inte var undantagna från mervärdesskatt.

23 Den 26 januari 2021 väckte TP talan om ogiltigförklaring av detta beslut vid Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Distriktsdomstolen i Luxemburg, Luxemburg), som är den hänskjutande domstolen.

24 Den hänskjutande domstolen har anfört att det för att avgöra det nationella målet är nödvändigt att fastställa huruvida en fysisk person, som är styrelseledamot i aktiebolag som bildats enligt luxemburgsk rätt, utövar ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

25 Ur den synvinkeln vill den hänskjutande domstolen få klarhet i, mot bakgrund av EU-domstolens praxis avseende begreppet ekonomisk verksamhet i denna bestämmelse, huruvida de tantiem som en sådan fysisk person erhåller utgör det faktiska motvärdet för en tjänst som tillhandahålls mottagaren och huruvida det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls.

26 Den hänskjutande domstolen har preciserat att en fysisk person som TP är styrelseledamot i aktiebolag och han därför, enligt luxemburgsk rätt, inte är bunden till en arbetsgivare genom ett anställningsavtal eller något annat rättsförhållande, i den mening som avses i artikel 10 i mervärdesskattedirektivet. Den vill därför också få klarhet i huruvida en sådan person bedriver sin verksamhet självständigt, i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

27 Det är mot denna bakgrund som Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Distriktsdomstolen i Luxemburg) har vilandeförklarat målet och hänskjutit följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Ska en fysisk person som är styrelseledamot i ett aktiebolag bildat enligt luxemburgsk rätt anses bedriva 'ekonomisk' verksamhet, i den mening som avses i artikel 9 i [mervärdesskattedirektivet], och ska tantiem som denna person uppburit betraktas som ersättning som erhållits för tjänster som tillhandahållits bolaget?

2) Ska en fysisk person som är styrelseledamot i ett aktiebolag bildat enligt luxemburgsk rätt anses bedriva sin verksamhet 'självständigt', i den mening som avses i artiklarna 9 och 10 i [mervärdesskattedirektivet]?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en styrelseledamot i ett aktiebolag som bildats enligt luxemburgsk rätt bedriver ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i denna bestämmelse.

29 För det första följer det av artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet att det med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet så, att det omfattar alla verksamheter som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet

gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken.

30 Domstolen har preciserat att en verksamhet endast kan kvalificeras som ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, om den motsvarar någon av de transaktioner som avses i artikel 2.1 i detta direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 32 och där angiven rättspraxis). Bland dessa transaktioner nämns i artikel 2.1 c i nämnda direktiv tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

31 Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att tillämpa de bestämmelser som införlivar artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet på omständigheterna i det nationella målet och att göra de bedömningar av faktiska och rättsliga omständigheter som är nödvändiga för detta ändamål, kan EU-domstolen när den avger ett förhandsavgörande bidra med preciseringar för att vägleda den nationella domstolen vid dess tolkning (dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

32 Det framgår i förevarande fall av handlingarna i målet, bland annat vad gäller de uppgifter som anförtrotts TP och som det erinrats om i punkt 18 ovan, att TP har tillhandahållit en tjänst, i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen vill dock få klarhet i huruvida detta tillhandahållande är av ekonomisk karaktär och närmare bestämt huruvida de tantiem som en styrelseledamot i flera aktiebolag erhåller kan anses utgöra ersättning som erhålls som vederlag för de tjänster som tillhandahålls dessa bolag.

33 För att ett tillhandahållande av tjänster ska kunna kvalificeras som en transaktion som sker "mot ersättning", i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse, krävs endast att det finns ett direkt samband mellan detta tillhandahållande och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Det är fråga om ett sådant direkt samband om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande inom ramen för vilket det sker ett utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

34 Beträffande den sistnämnda aspekten bör det framhållas att ersättningen, för att kunna anses utgöra det faktiska motvärdet för den tillhandahållna tjänsten, måste stå i rimlig proportion till den tjänst som tillhandahålls, eftersom ersättningen inte får utgöra betalning enbart för viss del av de tjänster som har utförts eller ska utföras i sådan utsträckning att det direkta sambandet mellan dessa tjänster och vederlaget bryts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 49). Den omständigheten att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset, och således till ett pris som överstiger eller understiger gängse marknadspris, saknar emellertid betydelse för kvalificeringen av denna transaktion som en "transaktion mot ersättning". Denna omständighet kan nämligen inte påverka det direkta sambandet mellan de tjänster som har tillhandahållits eller ska tillhandahållas och den ersättning som har erhållits eller ska erhållas och vars belopp har bestämts i förväg enligt tydligt fastställda kriterier (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2016, Geemente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 26 och där angiven rättspraxis, och dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 43).

35 Dessutom får ersättningen fastställas allteftersom tjänsteleverantören i fråga utför sin verksamhet, förutsatt att metoden för att fastställa ersättningen är förutsägbar och kan säkerställa

att tjänsteleverantören i princip erhåller betalning för de tjänster som tillhandahålls (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 44).

36 Vidare bryts det direkta sambandet mellan tjänsten och vederlaget när ersättningen betalas på ett frivilligt och oförutsebart sätt, så att ersättningens storlek i praktiken är omöjlig att fastställa (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 19) eller när ersättningens storlek är svår att kvantifiera eller osäker med hänsyn till omständigheterna kring dess fastställande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 november 2016, Lajvér, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 35).

37 Även om det i förevarande fall verkar vara så att TP inte har ingått ett skriftligt avtal om ersättning till med de aktiebolag i vilka han är styrelseledamot, framgår det av handlingarna i målet att TP, som vederlag för sin verksamhet som styrelseledamot, erhöll en ersättning som förefaller ha formen antingen av tantiem som beviljas av bolagsstämman i förhållande till aktiebolagens vinst eller, såsom TP hävdade vid förhandlingen vid domstolen, ett schablonbelopp.

38 I detta avseende förefaller det som om det föreligger ett direkt samband mellan ersättningen och verksamheten när det är fråga om en ersättning i form av ett i förväg fastställt schablonbelopp. Den omständigheten att en ersättning inte fastställs på grundval av individuella tjänster, utan på ett schablonmässigt sätt och på årsbasis, saknar nämligen i sig betydelse för den direkta karaktären på sambandet mellan tillhandahållandet av tjänsten och det erhållna vederlaget (dom av den 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 37, och dom av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 25).

39 För det fall ersättningen till TP ges i form av tantiem ska den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av den rättspraxis som det hänvisas till ovan i punkterna 33–36, pröva huruvida bolagsstämman i nämnda bolag, för det fall att det berörda aktiebolaget inte gör någon vinst eller gör en liten vinst, trots detta, på grundval av andra faktorer, kan bevilja TP tantiem som till sitt belopp objektivt sett kan anses stå i proportion till den tjänst som TP tillhandahåller.

40 Vad vidare gäller den omständigheten att tantiemen beviljas av bolagsstämman i de berörda bolagen och även om det antas att en sådan bolagsstämma enligt luxemburgsk rätt inte ska betraktas som ett organ i detta bolag utan som ett utomstående organ eller en enhet som kan särskiljas från bolaget, påpekar domstolen att det för att ett tillhandahållande av tjänster ska kunna anses ha skett ”mot ersättning”, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, inte krävs, vilket även framgår av artikel 73 i detta direktiv, att ersättningen för tjänsten erhålls direkt från mottagaren av denna, utan ersättningen kan även erhållas från tredje man (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

41 För det andra framgår det av domstolens praxis att den omständigheten att det föreligger ett sådant tillhandahållande av tjänster inte räcker för att slå fast att det föreligger en ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 i samma direktiv (dom av den 12 maj 2016, Geemente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 28), utan att även andra kriterier måste vara uppfyllda.

42 Definitionen av begreppet ”ekonomisk verksamhet” (se punkt 29 ovan) visar nämligen hur omfattande det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är och att begreppet har en objektiv karaktär, i den meningen att verksamheten bedöms i sig, oberoende av dess syfte och resultat. I regel kvalificeras en verksamhet således som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot ersättning som erhålls av den som har utfört transaktionen (se

dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punkt 47 och där angiven rättspraxis), vilket innebär att ersättningen som sådan ska vara av fortlöpande karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2007, Götz, C?408/06, EU:C:2007:789, punkt 18 och där angiven rättspraxis, dom av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan), C?420/18, EU:C:2019:490, punkt 27 och där angiven rättspraxis, och dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punkt 55).

43 För att avgöra huruvida ett tillhandahållande av tjänster ska anses ske mot ersättning på ett sådant sätt att denna verksamhet ska kvalificeras som ekonomisk verksamhet måste samtliga de omständigheter under vilka verksamheten har genomförts undersökas (se dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

44 I detta avseende kan jämförelsen mellan å ena sidan hur tjänsteleverantören faktiskt genomför tillhandahållandet av tjänsten i fråga och å andra sidan hur denna typ av tjänster vanligen tillhandahålls således vara en metod som gör det möjligt att avgöra huruvida den aktuella verksamheten utgör en ekonomisk verksamhet (dom av den 12 maj 2016, Geemente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, punkt 30 och där angiven rättspraxis). Det kan även utgöra en relevant faktor att fastställa huruvida nivån på ersättningen bestämts enligt kriterier som säkerställer att ersättningen är tillräcklig för att täcka tjänsteleverantörens löpande kostnader (dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

45 Mot bakgrund av denna rättspraxis finner domstolen att utnämningen av en fysisk person, såsom TP, till styrelseledamot i ett aktiebolag bildat enligt luxemburgsk rätt för en mandattid på högst sex år, som kan förlängas, innebär att en sådan ledamots verksamhet får anses vara av fortlöpande karaktär. Den omständigheten att ett sådant mandat kan återkallas *ad nutum*, det vill säga när som helst och utan motivering, och att innehavaren av uppdraget när som helst kan avsäga sig det, kan inte i sig medföra att denna verksamhet förlorar sin fortlöpande karaktär, eftersom en mandattid på sex år redan är fastslaget från början.

46 Denna mandattid på sex år kan även medföra att ersättning som betalas ut i form av tantiem är av fortlöpande karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan), C?420/18, EU:C:2019:490, punkt 27 och där angiven rättspraxis). För att ersättningen under hela tiden ska anses vara av fortlöpande karaktär måste emellertid tantiemen, för det fall tantiem betalas ut i förhållande till det berörda bolagets vinst, även utgå till styrelseledamöterna under räkenskapsår då bolaget inte gjort någon vinst.

47 Mot bakgrund av det ovanstående ska den första frågan besvaras på följande sätt. Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en styrelseledamot i ett aktiebolag som bildats enligt luxemburgsk rätt bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i denna bestämmelse om vederbörande tillhandahåller detta bolag en tjänst mot ersättning samt om denna verksamhet har fortlöpande karaktär och utförs mot en ersättning där metoden för ersättningens fastställande är förutsägbart.

Den andra frågan

48 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att verksamheten som styrelseledamot i ett aktiebolag som bildats enligt luxemburgsk rätt bedrivs självständigt i den mening som avses i

denna bestämmelse.

49 Det ska inledningsvis påpekas att det framgår av handlingarna i målet att TP inte hade någon utslagsröst i styrelserna i de aktiebolag där TP var styrelseledamot och att TP inte heller företrädde eller skötte den löpande förvaltningen av dessa bolag, i den mening som avses i artikel 441–10 i lagen av den 10 augusti 1915. TP ingick inte heller i någon sådan verkställande kommitté som avses i artikel 441–11 i denna lag. Det är således mot bakgrund av dessa omständigheter som domstolen kommer att pröva frågan huruvida en sådan verksamhet som den som TP bedriver är självständig.

50 Det ska även framhållas att det, i enlighet med den hänskjutande domstolens konstateranden och trots den hänskjutande domstolens formulering av den andra frågan, endast är mot bakgrund av artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, och inte artikel 10 i detta direktiv, som denna fråga ska bedömas. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 23 och 39 i sitt förslag till avgörande är nämligen frågan om en underordnad ställning som nämns i artikel 10 i direktivet endast ett relevant kriterium vid bedömningen av huruvida en ekonomisk verksamhet bedrivs självständigt, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktivet.

51 Efter dessa inledande preciseringar ska det påpekas att det framgår av domstolens praxis angående artikel 9 i detta direktiv att det för att avgöra huruvida en person bedriver en självständig ekonomisk verksamhet, ska undersökas huruvida personen vid utövandet av denna verksamhet befinner sig i en underordnad ställning (dom av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

52 För att bedöma huruvida det föreligger en sådan underordnad ställning ska det kontrolleras huruvida den berörda personen bedriver verksamheten i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken för verksamheten. Domstolen har, för att bedöma huruvida en verksamhet bedrivs självständigt, beaktat att det helt har saknats ett hierarkiskt förhållande och att den berörda personen har bedrivit sin verksamhet för egen räkning och på eget ansvar, att personen fritt har organiserat formerna för sitt arbete och själv uppbär de arvoden som har utgjort vederbörandes inkomst (dom av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

53 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera att TP fritt har organiserat formerna för sitt arbete och att TP själv har uppburit de arvoden som utgör hans inkomst.

54 När det gäller frågan om hierarkisk underordnad ställning utgör den omständigheten att en styrelseledamot, inom ramen för sin verksamhet som rådgivare och som deltagare i överläggningarna i en styrelse, är fri att till styrelsen lägga fram de förslag och råd som han eller hon önskar och att rösta inom styrelsen på det sätt som vederbörande finner lämpligt, vilket är ett indicium på att det inte finns någon sådan ställning. Detta gäller även om styrelseledamoten måste följa styrelsens beslut, eftersom de uppgifter som åligger honom eller henne, såsom de uppgifter som anges ovan i punkt 18, i huvudsak inte består i att tillämpa eller genomföra styrelsernas beslut, utan i att lägga fram förslag och råd samt att tillsammans med de andra ledamöterna i de berörda styrelserna utarbeta och anta dessa styrelsers beslut.

55 När det gäller frågan huruvida en sådan styrelseledamot har agerat i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar, ska särskild hänsyn tas till de nationella bestämmelser som reglerar ansvarsfördelningen mellan styrelseledamöterna och det berörda bolaget. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 33 och 34 i sitt förslag till avgörande kan det vara ett tecken på att styrelseledamöterna inte agerar på eget ansvar att en sådan ansvarsfördelning på

ett liknande eller jämförbart sätt återfinns i förhållandet mellan en anställd och dennes arbetsgivare. Detsamma gäller om det ansvarssystem som är tillämpligt på dem endast är underordnat det ansvarssystem som är tillämpligt på bolaget eller styrelsen i dess egenskap av bolagsorgan.

56 Om det efter dessa kontroller framkommer att styrelseledamoten inte agerar på eget ansvar, finns det även anledning att dra slutsatsen att även om denna person tycks handla i eget namn när han eller hon ger råd eller lägger fram förslag till styrelsen och när vederbörande deltar i omröstning, så ska han eller hon snarare anses agera för styrelsens räkning och mer allmänt för det bolag i vilket styrelsen utgör ett organ, eftersom dessa råd, förslag och deltagande i omröstningar, vilka i första hand kan medföra ansvar för bolaget, ska ges och göras i bolagets intresse och för dess räkning.

57 Vad gäller frågan huruvida styrelseledamoten i ett aktiebolag bildat enligt luxemburgsk rätt står den ekonomiska risken för sin verksamhet, ska det framhållas att, såsom framgår av punkt 43 i domen av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan) (C-420/18, EU:C:2019:490), och i den rättspraxis som anges i denna punkt, den ekonomiska risk som domstolen har hänvisat till i sin praxis alltid avser den direkta ekonomiska risken för den person vars ekonomiska verksamhets självständighet ska bedömas. Det är således irrelevant vilken ekonomisk risk som ett sådant bolag löper på grund av beslut som fattas av den styrelse i vilken en sådan person är ledamot.

58 Mot bakgrund av detta påpekande kan det konstateras att när en person som TP tillför sin sakkunskap och sin know-how till styrelsen i ett bolag och deltar i omröstningarna i styrelsen, förefaller vederbörande inte stå den ekonomiska risken för sin egen verksamhet, eftersom det, såsom generaladvokaten har angett i punkterna 33 och 36–38 i sitt förslag till avgörande, är det bolaget självt som ska hantera de negativa konsekvenserna av styrelsens beslut och således står den ekonomiska risken till följd av styrelseledamöternas verksamhet.

59 Denna slutsats gör sig särskilt gällande när det, såsom i det nationella målet, framgår av de tillämpliga nationella bestämmelserna att styrelseledamöterna inte påtar sig några personliga förpliktelser vad gäller bolagets skulder. Denna slutsats gäller även när storleken på den ersättning som styrelseledamoten erhåller i form av tantiem beror på bolagets vinst. Denna styrelseledamot bär nämligen under alla omständigheter inte någon risk för förlust till följd av sin verksamhet som styrelseledamot, eftersom en andel i bolagets vinst inte kan likställas med tagandet av en egen risk för vinst och förlust. Ovannämnda slutsats gör sig i än högre grad gällande när tantiem beviljas av bolagsstämman i form av ett schablonbelopp som utbetalas även i de fall då bolaget går med förlust eller försätts i konkurs.

60 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att verksamheten som styrelseledamot i ett aktiebolag som bildats enligt luxemburgsk rätt inte bedrivs självständigt, i den mening som avses i denna bestämmelse, när styrelseledamoten – trots att han eller hon fritt organiserar formerna för sitt arbete, själv uppbär de arvoden som utgör vederbörandes inkomster, handlar i eget namn och inte har någon hierarkiskt underordnad ställning – varken handlar för egen räkning eller på eget ansvar och inte står den ekonomiska risken för sin verksamhet.

Rättegångskostnader

61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att en styrelseledamot i ett aktiebolag som bildats enligt luxemburgsk rätt bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i denna bestämmelse om vederbörande tillhandahåller detta bolag en tjänst mot ersättning samt om denna verksamhet har fortlöpande karaktär och utförs mot en ersättning där metoden för ersättningens fastställande är förutsägbar.

2) Artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112

ska tolkas så,

att verksamheten som styrelseledamot i ett aktiebolag som bildats enligt luxemburgsk rätt inte bedrivs självständigt, i den mening som avses i denna bestämmelse, när styrelseledamoten – trots att han eller hon fritt organiserar formerna för sitt arbete, själv uppbär de arvoden som utgör vederbörandes inkomster, handlar i eget namn och inte har någon hierarkiskt underordnad ställning – varken handlar för egen räkning eller på eget ansvar och inte står den ekonomiska risken för sin verksamhet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.