

61998J0023

Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 27 januari 2000. - Staatssecretaris van Financiën mot J. Heerma. - Begäran om förhandsavgörande: Hoge Raad - Nederländerna. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Transaktioner mellan ett bolag och en av dess delägare. - Mål C-23/98.

Rättsfallssamling 2000 s. I-00419

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet - Självständig verksamhet - Begrepp - Uthyrning av en materiell tillgång av en arrendegivare till ett bolag i vilket han är delägare - Omfattas - Begränsning av arrendegivarens ekonomiska aktivitet till denna uthyrning - Saknar betydelse

(Rådets direktiv 77/388, artikel 4.1 och 4.4)

Sammanfattning

\$\$Artikel 4.1 i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att när den enda ekonomiska verksamhet som en person bedriver i den mening som avses i denna bestämmelse består i att han hyr ut fast egendom till ett bolag, i vilket han är delägare, skall uthyrningen anses ha ägt rum självständigt i den mening som avses i den bestämmelsen.

Vad gäller verksamheten i fråga finns det nämligen inte något anställningsförhållande mellan bolaget och delägaren som liknar det förhållande som nämns i artikel 4.4 första stycket i direktivet och som skulle utesluta att delägaren uppfyller villkoret avseende självständighet. Vid uthyrandet av den fasta egendomen till bolaget handlar han tvärtom i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar, även om han samtidigt har en ledande ställning i det bolag som är arrendator. En sådan uthyrning ingår nämligen inte i förvaltningen eller företräddandet av bolaget. I detta sammanhang är det av föga vikt att delägarens verksamhet endast består i att hyra ut fast egendom till det bolag i vilket han är delägare. Denna omständighet inverkar nämligen inte på

bedömningen av om delägaren bedriver den ekonomiska verksamheten självständigt i den mening som avses i artikel 4.1 i direktivet, utan kan på sin höjd inverka på bedömningen av själva den ekonomiska verksamheten i den mening som avses i artikeln.

(se punkterna 18, 19, 22 och domslutet)

Parter

I mål C-23/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Staatssecretaris van Financiën

och

J. Heerma,

angående 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 mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN

(sjätte avdelningen)

sammansatt av tillförordnade avdelningsordföranden på sjätte avdelningen P.J.G. Kapteyn samt domarna G. Hirsch (referent) och H. Ragnemalm,

generaladvokat: G. Cosmas,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren A. Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

- Tysklands regering, genom E. Röder, Ministerialrat, förbundsekonoministeriet, i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. van Vliet, rättstjänsten, i egenskap av ombud, biträdd av advokaten L. van den Berghe, Bryssel,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 18 mars 1999 av: J. Heerma, företräd av skatterådgivaren J. Boele, Accountants en bedrijfsadviseurs ALFA BEAG, Nederländernas regering, företräd av biträdande juridiske rådgivaren J.S. van den Oosterkamp, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, och kommissionen, företräd av H. van Vliet,

och efter att den 20 maj 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Hoge Raad der Nederlanden har genom beslut av den 12 november 1997, som inkom till domstolen den 28 januari 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga om 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 mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan J. Heerma och den nederländska skatteförvaltningen beträffande påförande av mervärdesskatt på en transaktion varigenom J. Heerma har hyrt ut en fastighet som han äger till ett nederländskt enskilt bolag i vilket han är delägare.

Tillämpliga bestämmelser

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

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

3. ...

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.

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.

5. ...".

5 I artikel 13 B b i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna i princip skall undanta utarrendering av fast egendom från skatteplikt. Enligt artikel 13 C första stycket a i sjätte direktivet får medlemsstaterna emellertid medge skattskyldiga en rätt att välja att bli beskattade för denna typ av transaktioner.

6 I enlighet med dessa bestämmelser medges i den nederländska lagstiftningen en valfrihet för beskattning för utarrendering.

Twisten vid den nationella domstolen

7 J. Heerma, som ägde ett jordbruksföretag, bildade den 1 januari 1994 tillsammans med sin maka ett enskilt bolag (nedan kallat det enskilda bolaget Heerma) som han tillsköt lös egendom som skulle utgöra detta företags produktionsmedel.

8 Ett enskilt bolag bildat enligt nederländsk rätt är inte en juridisk person. Det åtnjuter likväl i praktiken samma självständighet som ett bolag som är juridisk person och bedriver ekonomisk verksamhet självständigt, vilket innebär att det är bolaget, och inte den eller de delägare som leder bolagets verksamhet, som enligt artikel 4 i sjätte direktivet skall betraktas som skattskyldig.

9 J. Heerma uppförde under år 1994 en ladugård som han sedan hyrde ut till det enskilda bolaget Heerma för en period om sex år från och med den 1 november 1994. Årshyran uppgick till 12 000 NLG.

10 J. Heerma och det enskilda bolaget Heerma begärde att undantaget från mervärdesskatteplikt inte skulle tillämpas på arrendekontraktet. Den nederländska skatteförvaltningen avlog denna begäran samt klagomålet mot beslutet. J. Heerma väckte därefter talan vid Gerechtshof te Leeuwarden, vilken upphävde förvaltningens beslut att avslå begäran och klagomålet samt fastställde att J. Heermas uthyrning av ladugården inte var undantagen från mervärdesskatteplikt.

11 Skatteförvaltningen överklagade avgörandet till Hoge Raad der Nederlanden. Denna domstol har anfört att det är ostridigt att J. Heerma har hyrt ut ladugården för att fortlöpande vinna intäkter, vilket innebär att uthyrningen skall betraktas som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet. Vad däremot gäller sambandet i det föreliggande fallet mellan arrendegivaren och arrendatorn uppkommer frågan huruvida artikel 4.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att uthyrningen av fast egendom skall betraktas som självständig ekonomisk verksamhet eller om det måste anses att villkoret avseende självständighet i den mening som avses i bestämmelsen inte är uppfyllt. Enligt den hänskjutande domstolen skulle den senare möjligheten kunna innebära att den delägare som är arrendegivare skall likställas med det enskilda bolag som är arrendator, vilket följaktligen skulle innebära att det endast finns en skattskyldig i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

12 Hoge Raad der Nederlanden har under dessa omständigheter beslutat att förklara målet vilande och ställa domstolen följande tolkningsfråga:

"Skall artikel 4.1 i sjätte direktivet tolkas på så sätt att om en persons enda ekonomiska verksamhet består i uthyrning av fast egendom till det enskilda bolag i vilken 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?"

Tolkningsfrågan

13 Indelningsvis konstaterar domstolen att J. Heerma, som inte har ställt ladugården till det enskilda bolaget Heermas förfogande såsom ett kapitaltillskott till ett bolag mot delaktighet i detta bolags vinster och förluster, utan genom uthyrning mot betalning, har genomfört transaktionen mot vederlag i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet.

14 Den hänskjutande domstolen har dessutom med stöd av domen av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517), konstaterat att J. Heerma bedrev ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet, eftersom han hade utarrenderat ladugården för att fortlöpande vinna intäkter.

15 Den nederländska regeringen har gjort gällande att ekonomisk verksamhet inte föreligger i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet när uthyrningen av fast egendom endast utgör en transaktion inom en sluten krets, såsom en transaktion där en delägare i ett enskilt bolag som har bildats enligt nederländsk rätt hyr ut egendom till nämnda bolag. Arrendegivaren, som samtidigt är delägare, är nämligen medansvarig för iakttagandet av de skyldigheter som det bolag som är arrendator har.

16 Den tyska regeringen och kommissionen har däremot hävdat att en delägare som har hyrt ut fast egendom till det bolag i vilket han är delägare gör detta självständigt under de omständigheter som föreligger i detta fall. Kommissionen har i detta avseende betonat att den omständigheten att avtalsparterna, det vill säga delägaren och bolaget, inte har några motstridiga intressen utan tvärtemot har sammanfallande intressen inte är tillräckligt för att de skall betraktas som en enda skattskyldig.

17 Domstolen konstaterar att en delägare som, såsom J. Heerma i målet vid den nationella domstolen, hyr ut fast egendom till ett bolag som är skattskyldigt och i vilket han är delägare handlar självständigt i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet.

18 Vad gäller verksamheten i fråga finns det nämligen inte något anställningsförhållande mellan bolaget och delägaren som liknar det förhållande som nämns i artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet och som skulle utesluta att delägaren uppfyller villkoret avseende självständighet. Vid uthyrandet av den fasta egendomen till bolaget handlar han tvärtom i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar, även om han samtidigt har en ledande ställning i det bolag som är arrendator. En sådan uthyrning ingår nämligen inte i förvaltningen eller företräddandet av bolaget.

19 I detta sammanhang är det, i motsats till vad den nederländska regeringen har påstått, av föga vikt att delägarens verksamhet endast består i att hyra ut fast egendom till det bolag i vilket han är delägare. Denna omständighet inverkar nämligen inte på bedömningen av om delägaren bedriver den ekonomiska verksamheten självständigt i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet, men kan på sin höjd inverka på bedömningen av själva den ekonomiska verksamheten i den mening som avses i artikeln. Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat framgår det i detta avseende emellertid av punkt 22 i domen i det ovannämnda målet Enkler att uthyrning av fast egendom utgör ett utnyttjande av denna egendom som skall anses som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet, om uthyrningen sker för att fortlöpande vinna intäkter.

20 Det står klart att medlemsstaterna enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan 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.

21 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 22 i sitt förslag till avgörande behöver denna bestämmelse inte undersökas i det föreliggande fallet, eftersom den nederländska förvaltningen i

målet vid den nationella domstolen inte har åberopat den skattemässiga enheten i den mening som avses i denna bestämmelse.

22 Frågan skall således besvaras på så sätt att artikel 4.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att när en person bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i denna bestämmelse endast genom att hyra ut fast egendom till ett sådant bolag som ett enligt nederländsk rätt bildat enskilt bolag, i vilket han är delägare, skall uthyrningen anses ha ägt rum självständigt i den mening som avses i den bestämmelsen.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

23 De kostnader som har förorsakats den nederländska och den tyska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(sjätte avdelningen)

- angående den fråga som genom beslut av den 12 november 1997 har ställts av Hoge Raad der Nederlanden - följande dom:

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 mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att när den enda ekonomiska verksamhet som en person bedriver i den mening som avses i denna bestämmelse består i att han hyr ut fast egendom till ett sådant bolag som ett enligt nederländsk rätt bildat enskilt bolag, i vilket han är delägare, skall uthyrningen anses ha ägt rum självständigt i den mening som avses i den bestämmelsen.