

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

17. juli 1997 *

I sag C-190/95,

angående en anmodning, som Gerechtshof, Amsterdam, i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

ARO Lease BV

mod

Inspecteur der Belastingdienst Grote Onderneming, Amsterdam,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini, og dommerne J.L. Murray, C.N. Kakouris (refererende dommer), P.J.G. Kapteyn og G. Hirsch,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— ARO Lease BV ved skatterådgiver J. L. M. J. Vervloed

— Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen, Amsterdam

— den nederlandske regering ved kommitteret A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— den belgiske regering ved kontorchef J. Devadder, Ministeriet for Udenrigs-
liggender, Udenrigshandel og Udviklings samarbejde, som befuldmægtiget

— den danske regering ved kontorchef P. Biering, Udenrigsministeriet, som
befuldmægtiget

— den franske regering ved kontorchef C. de Salins og fuldmægtig A. de Bour-
going, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved B. J. Drijber, Kommissio-
nens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 24. oktober 1996 er afgivet mundtlige indlæg af ARO Lease BV ved J. L. M. J. Vervloed, af den nederlandske regering ved konsulent J. S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den tyske regering ved ekspeditionssekretær B. Kloke, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget, af den franske regering ved A. de Bourgoing og af Kommissionen ved B. J. Drijber,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. december 1996,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved dom af 7. juni 1995, indgået til Domstolen den 19. juni 1995, har Gerechtshof, Amsterdam, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem selskabet ARO Lease BV (herefter »ARO«), der er etableret i Hertogenbosch (Nederlandene), og de nederlandske afgiftsmyndigheder vedrørende betaling af merværdiafgift (herefter »moms«) af ydelser, som selskabet har leveret i Belgien.
- 3 Det fremgår af hovedsagens akter, at ARO er et leasingselskab, der fortrinsvis beskæftiger sig med udlejning af personbiler, idet selskabet som lessor indgår

leasingkontrakter med kunderne. ARO har i den relevante periode indgået sådanne kontrakter for ca. 6 000 personbiler i Nederlandene og ca. 800 personbiler i Belgien. Ca. 90% af de sidstnævnte kontrakter er indgået med erhvervsdrivende og resten med privatpersoner. De omtvistede kontrakter er indgået for en periode af tre til fire år og er udfærdiget på ARO's kontor i Hertogenbosch. ARO har ikke et kontor i Belgien.

- 4 ARO's kunder i Belgien tager kontakt med selskabet gennem selvstændige mellem-mænd, etableret i Belgien, som modtager en provision herfor. De belgiske kunder udsøger som regel selv en bil efter deres ønske hos en forhandler etableret i Belgien. Denne leverer derefter bilen til ARO, som betaler købsprisen. ARO udlejer herefter bilen til kunden i henhold til en leasingkontrakt. Bilerne indregistreres i Belgien. Mellemmændene i Belgien medvirker ikke ved kontraktens opfyldelse. I henhold til kontrakterne skal kunden bl.a. betale for vedligeholdelsen af bilen samt betale den belgiske vejskat. Reparationer og assistance som følge af skader på bilen betales derimod af ARO, der, som ejer af bilen, har tegnet en forsikring mod disse risici.
- 5 Ved udløbet af den aftalte leasingperiode meddeler ARO kunden, hvilken pris han kan købe bilen for. Såfremt det ikke umiddelbart er muligt at sælge køretøjet, henstilles den midlertidigt for ARO's regning og risiko på et areal hos en forhandler i Belgien, idet ARO ikke selv råder over noget oplagringsareal i Belgien.
- 6 Den skyldige moms for udlejningen af personbiler i Belgien i henhold til leasingkontrakter har ARO stedse betalt i Nederlandene i medfør af artikel 6, stk. 1, i den

nederlandske lov af 1968 om omsætningsafgift, der gennemfører sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 1, hvori det bestemmes:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

- 7 De belgiske afgiftsmyndigheder er imidlertid af den opfattelse — for så vidt angår tiden efter januar 1993 — at den blotte tilstedeværelse i Belgien af en flåde biler, der er ARO's ejendom, indebærer, at selskabet har et fast forretningssted i Belgien, hvorfra det udlejer biler i henhold til leasingkontrakter. ARO er således momspligtig i Belgien for så vidt angår de omtvistede tjenesteydelser, hvilket selskabet i øvrigt ikke har bestridt. I modsætning hertil mener de nederlandske afgiftsmyndigheder, at leveringsstedet for tjenesteydelsen i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1, er beliggende i Nederlandene, idet ARO ikke i Belgien råder over personale eller tekniske ressourcer til indgåelse af leasingkontrakter og derfor ikke har fast forretningssted dér.
- 8 Sagen mellem ARO og de nederlandske afgiftsmyndigheder vedrører moms for et beløb på 389 753 HFL, som selskabet har betalt for november måned 1993, og som det har krævet tilbagebetalt.
- 9 Gerechtshof, Amsterdam, hvor sagen verserer, har anført, at leveringsstedet for de i sagen omhandlede tjenesteydelser fastlægges ved den bestemmelse, der er indeholdt i sjette direktivs artikel 9, stk. 1. Retten anser det for tvivlsomt, om de pågældende tjenesteydelser leveres fra et fast forretningssted i Belgien i den nævnte bestemmelses forstand. Idet Gerechtshof, Amsterdam, nærer tvivl om fortolk-

ningen af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, har retten besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) fortolkes således, at en afgiftspligtig, der er etableret i Nederlandene, og som sådan på grundlag af kontrakter om operational lease stiller ca. 6 800 personbiler til rådighed for tredjemænd — idet ca. 800 af disse biler er købt og stillet til rådighed i Belgien på den måde og under de omstændigheder«, der er beskrevet i forelæggelsesdommen — »leverer sidstnævnte tjenesteydelser fra et fast forretningssted i Belgien?«

- 10 Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret reelt oplyst, om sjette direktivs artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at et leasingselskab, som er etableret i en medlemsstat, leverer sine tjenesteydelser fra et fast forretningssted i en anden medlemsstat, når selskabet i henhold til leasingkontrakter udlejer personbiler i denne medlemsstat til kunder, som er bosat dér, når kunderne tager kontakt med selskabet gennem selvstændige mellemmand etableret i samme stat, når de selv udsøger biler efter deres ønske hos forhandlere etableret i denne stat, når selskabet køber bilerne i denne stat, hvor de indregistreres, og udlejer dem til sine kunder i henhold til leasingkontrakter, der udfærdiges og underskrives på selskabets hjemsted, når kunderne afholder udgifterne til vedligeholdelse og betaler vejskat i denne stat, men selskabet i denne stat hverken råder over et kontor eller et oplagringsareal til bilerne.
- 11 Det bemærkes indledningsvis, at udlejning af køretøjer ved leasing er en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs artikel 9.
- 12 Med henblik på besvarelsen af det forelagte spørgsmål skal det først bemærkes, at det fremgår af fjerde betragtning til Rådets tiende direktiv 84/386/EØF af 31. juli 1984 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter

som ændring af direktiv 77/388/EØF — anvendelse af merværdiafgift ved udlejning af løsøregerstande (EFT L 208, s. 58, herefter »tiende direktiv«), at »for så vidt angår udlejning af transportmidler bør nævnte artikel 9, stk. 1, dog af kontrolhensyn anvendes strengt, således at leveringsstedet for disse former for tjenesteydelser er det sted, hvor udlejeren er etableret«.

- 13 Det fremgår således af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), som ændret ved tiende direktiv, at »transportmidler af enhver art« udtrykkeligt er undtaget fra undtagelsesbestemmelsen om, at leveringsstedet for tjenesteydelser, for så vidt der er tale om »udlejning af løsøregerstande«, er »det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervs-mæssige virksomhed eller et fast forretningssted«. Transportmidler omfattes følgelig af hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1.

- 14 Domstolen har endvidere i så henseende fastslået, at i betragtning af at transportmidler let kan overskride landegrænser, er det vanskeligt, hvis ikke umuligt, at fastslå det sted, hvor benyttelsen sker, og at det således er nødvendigt at fastlægge et anvendeligt kriterium for den konkrete momsopkrævning. Det er derfor, at sjette direktiv med hensyn til transportmidler af enhver art ikke har lagt det sted, hvor benyttelsen sker, til grund, men af forenklingshensyn og i henhold til hovedreglen det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed (dom af 15.3.1989, sag 51/88, Hamann, Sml. s. 767, præmis 17 og 18).

- 15 Det skal dernæst bemærkes, at Domstolen for så vidt angår hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, har fastslået, at det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, har forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat. Det fremgår af den sammenhæng, hvori

begreberne i artikel 9 anvendes, samt af denne bestemmelses formål, at det kun kan komme i betragtning at henhøre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet (dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 17 og 18).

- 16 Et etableringssted kan følgelig kun anses for at være leveringssted for en afgiftspligtigs tjenesteydelser — og dermed tjene som en undtagelse fra kriteriet om hjemstedets forrang — såfremt det har en tilstrækkelig permanent karakter, og at det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser.
- 17 Det skal herefter først undersøges, om de faktiske forhold, der nævnes af den forelæggende ret, er tilstrækkelige til, at et leasingselskab kan anses for at have et fast forretningssted i en medlemsstat.
- 18 Det skal hertil bemærkes, at levering af tjenesteydelserne i forbindelse med udlejning af køretøjer ved leasing i det væsentlige består i, at kontrakterne forhandles, udfærdiges, underskrives og gennemføres, samt i, at kunderne fysisk får stillet de aftalte køretøjer til rådighed, idet disse forbliver leasingselskabets ejendom.
- 19 Det følger heraf, at et leasingselskab ikke kan antages at råde over et fast forretningssted i en medlemsstat, når selskabet i denne stat hverken har sit eget personale eller en struktur, der har en tilstrækkelig permanent karakter, og inden for hvilken der kan indgås kontrakter eller træffes administrative beslutninger til gennemførelse heraf, dvs. en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser.

- 20 Det fremgår endvidere af ordlyden af og formålet med sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og artikel 9, stk. 2, litra e), samt af den ovenfor nævnte Hamann-dom, at der ikke kan anses at være etableret et fast forretningssted på grundlag af, at kunderne fysisk får stillet køretøjer til rådighed i henhold til leasingkontrakter, lige så lidt som på grundlag af stedet for benyttelsen af køretøjerne, idet dette ikke kan anses for et sikkert, enkelt og praktisk kriterium, som krævet efter bestemmelsens formål.
- 21 Denne konklusion svækkes ikke af, at der foretages andre foranstaltninger og transaktioner — som dem, der udføres i Belgien — af underordnet eller supplerende karakter i forhold til leasingtjenesteydelserne. Det forhold, at kunderne hos belgiske forhandlere selv udsøger sig de køretøjer, de ønsker, har ingen forbindelse med tjenesteyderens forretningssted. De selvstændige mellemmand, der sætter interesserede kunder i kontakt med ARO, kan ikke anses for at udgøre permanente menneskelige ressourcer i henhold til den førnævnte retspraksis. Endelig er den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede køretøjer er indregistreret i Belgien, hvor der ligeledes betales vejskat, et forhold, der er knyttet til stedet for køretøjernes benyttelse, hvilket i henhold til den ovenfor nævnte retspraksis ikke er relevant for anvendelsen af bestemmelsen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1.
- 22 Som følge heraf kan det under de i hovedsagen angivne omstændigheder ikke antages, at tjenesteydelserne leveres fra et fast forretningssted.
- 23 Kommissionen og den danske regering har imidlertid gjort gældende, at der ved anvendelsen af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, på transportmidler må tages hensyn til de økonomiske realiteter, og at det sted, hvor den pågældende økonomiske virksomhed faktisk udøves, må anses for at være leveringsstedet for tjenesteydelserne.

- 24 Det skal i den forbindelse understreges, at fællesskabslovgiver har taget hensyn til synspunktet om den faktiske udøvelse af en økonomisk virksomhed, således som det fremgår af opbygningen af sjette direktivs artikel 9 og af bestemmelsen i direktivets artikel 9, stk. 2, litra c), der er en undtagelse til det generelle princip i artikel 9, stk. 1, og hvorefter leveringsstedet for visse tjenesteydelser er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres.
- 25 Synspunktet ligger også til grund for den gældende formulering af hovedreglen i artikel 9, stk. 1, såvel som for formuleringen af de ovenfor omtalte udtrykkelige særregler vedrørende transportmidler.
- 26 Den fortolkning, der forfægtes af Kommissionen og den danske regering, vil følgelig være i strid med lovgivers hensigt, idet lovgiver for så vidt angår transportmidler under hensyntagen til de økonomiske realiteter har valgt at indføre et sikkert, enkelt og praktisk kriterium, nemlig hjemstedet for den økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted.
- 27 Det stillede spørgsmål må af de anførte grunde besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at et leasingselskab, som er etableret i en medlemsstat, ikke leverer sine tjenesteydelser fra et fast forretningssted i en anden medlemsstat, når selskabet i henhold til leasingkontrakter udlejer personbiler i denne medlemsstat til kunder, som er bosat dér, når kunderne tager kontakt med selskabet gennem selvstændige mellemmand etableret i samme stat, når de selv udsøger bilerne efter deres ønske hos forhandlere etableret i denne stat, når selskabet køber bilerne i denne stat, hvor de indregistreres, og udlejer dem til sine kunder i henhold til leasingkontrakter, der udfærdiges og underskrives på

selskabets hjemsted, når kunderne afholder udgifterne til vedligeholdelse og betaler vejskat i denne stat, men selskabet i denne stat hverken råder over et kontor eller et oplagringsareal til bilerne.

Sagens omkostninger

- 28 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske, den belgiske, den danske, den tyske og den franske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof, Amsterdam, ved dom af 7. juni 1995, for ret:

Artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at et leasingelskab, som er etableret i en medlemsstat, ikke leverer sine tjenesteydelser fra et fast forretningssted i en anden medlemsstat, når selskabet i henhold til leasingkontrakter udlejer personbiler i denne medlemsstat til kunder, som er bosat dér, når kunderne tager kontakt med selskabet gennem selvstæn-

dige mellemmand etableret i samme stat, når de selv udsøger bilerne efter deres ønske hos forhandlere etableret i denne stat, når selskabet køber bilerne i denne stat, hvor de indregistreres, og udlejer dem til sine kunder i henhold til leasingkontrakter, der udfærdiges og underskrives på selskabets hjemsted, når kunderne afholder udgifterne til vedligeholdelse og betaler vejskat i denne stat, men selskabet i denne stat hverken råder over et kontor eller et oplagringsareal til bilerne.

Mancini

Murray

Kakouris

Kapteyn

Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. juli 1997.

R. Grass

Justitssekretær

G.F. Mancini

Formand for Sjette Afdeling