

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
17 juli 1997 *

In zaak C-190/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Gerechtshof te Amsterdam, in het aldaar aanhangig geding tussen

ARO Lease BV

en

Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: G.F. Mancini, kamerpresident, J.L. Murray, C.N. Kakouris (rapporteur), P.J.G. Kapteyn en G. Hirsch, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: N. Fennelly
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- ARO Lease BV, vertegenwoordigd door J. L. M. J. Vervloed, belastingadviseur,
- de Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J. Devadder, bestuursdirecteur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, Buitenlandse handel en Ontwikkelingssamenwerking, als gemachtigde,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door P. Biering, afdelingshoofd bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, onderdirecteur van de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en A. de Bourgoing, chargé de mission bij genoemde directie, als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van ARO Lease BV, vertegenwoordigd door J. L. M. J. Vervloed, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. S. van den Oosterkamp, assistent juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, de Duitse regering, vertegenwoordigd door B. Kloke, Oberregierungsrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde, de Franse regering, vertegenwoordigd door A. de Bourgoing, en de Commissie, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, ter terechtzitting van 24 oktober 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 december 1996,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij uitspraak van 7 juni 1995, ingekomen bij het Hof op 19 juni daaraanvolgend, heeft het Gerechtshof te Amsterdam krachtens artikel 177 EG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn“).
- 2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen ARO Lease BV (hierna: „ARO“), gevestigd te 's-Hertogenbosch (Nederland), en de Nederlandse belastingdienst betreffende de betaling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW“) ter zake van diensten die zij in België heeft verricht.
- 3 Blijkens de stukken van het hoofdgeding is ARO een leasemaatschappij die zich hoofdzakelijk bezighoudt met de verhuur van personenauto's op basis van over-

eenkomsten van operational lease, waarbij zij optreedt als lessor. In de relevante periode waren in Nederland circa 6 000 en in België circa 800 personenauto's geleased krachtens dergelijke overeenkomsten. In België waren 90 % van deze overeenkomsten gesloten met ondernemingen, de rest met particulieren. De desbetreffende overeenkomsten werden gesloten voor een periode van drie tot vier jaar en werden opgemaakt ten kantore van ARO te 's-Hertogenbosch. ARO heeft geen kantoor in België.

- 4 De Belgische cliënten van ARO komen met haar in contact via aldaar gevestigde zelfstandige tussenpersonen, die daarvoor een provisie ontvangen. Doorgaans zoeken de Belgische cliënten de auto van hun keuze zelf uit bij een dealer in België. Deze levert de auto vervolgens aan ARO, die de aankoopprijs betaalt. De auto wordt dan door ARO ingevolge een lease-overeenkomst aan de cliënt geleased. De auto's worden in België geregistreerd. De tussenpersonen in België hebben geen bemoeienis met de uitvoering van de overeenkomsten. In de overeenkomsten is onder meer bepaald, dat het onderhoud van de auto en de in België verschuldigde wegenbelasting voor rekening van de cliënt komen. Reparaties en hulpverlening ten gevolge van schade aan de auto komen daarentegen voor rekening van ARO, die daarvoor als eigenaar van de auto een verzekering heeft afgesloten.
- 5 Aan het einde van de overeengekomen leaseperiode geeft ARO de cliënt de prijs op waarvoor deze de auto kan kopen. Wanneer verkoop niet onmiddellijk mogelijk blijkt, wordt de auto voor rekening en risico van ARO tijdelijk gestald bij een handelaar in België, aangezien ARO in België niet over een eigen stalling beschikt.
- 6 ARO heeft ter zake van de verhuur van personenauto's in België op basis van lease-overeenkomsten steeds in Nederland BTW voldaan op grond van artikel 6, lid 1, van de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968, de bepaling ter omzet-

ting van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn. Laatstgenoemde bepaling luidt als volgt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

- 7 De Belgische belastingdienst stelt zich evenwel op het standpunt, dat sinds januari 1993 de enkele aanwezigheid in België van een vloot in eigendom van ARO zijnde auto's meebrengt, dat ARO in België een vaste inrichting heeft van waaruit zij auto's verhuurt ingevolge lease-overeenkomsten. Ter zake van de desbetreffende diensten zou ARO derhalve in België BTW verschuldigd zijn, hetgeen zij overigens niet betwist. De Nederlandse belastingdienst meent daarentegen, dat krachtens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn de plaats van de dienst in Nederland is gelegen, aangezien ARO, die in België over personeel noch technische middelen beschikt om lease-overeenkomsten te sluiten, in dat land geen vaste inrichting heeft.
- 8 Het geschil tussen ARO en de Nederlandse belastingdienst betreft de over november 1993 betaalde BTW ten bedrage van 389 753 HFL, die ARO terugvordert.
- 9 Het Gerechtshof te Amsterdam, waarbij het geschil is aangebracht, is van oordeel, dat de plaats van de in geding zijnde diensten wordt bepaald door de in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn neergelegde regel. Het vraagt zich af, of die diensten worden verricht vanuit een vaste inrichting in België in de zin van genoemde bepaling. Daar het twijfelt over de uitlegging van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn,

heeft het Gerechtshof besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Moet artikel 9, eerste lid, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die in Nederland is gevestigd en als zodanig aan derden circa 6 800 personenauto's ter beschikking stelt op basis van overeenkomsten van operational lease, waarvan er circa 800 zijn gekocht en ter beschikking gesteld in België op de wijze en onder de omstandigheden [als omschreven in de verwijzingsuitspraak,] laatstbedoelde diensten verricht vanuit een in België gevestigde vaste inrichting?”

- 10 Met deze vraag vraagt de nationale rechterlijke instantie in wezen, of artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een in een Lid-Staat gevestigde leasemaatschappij haar diensten vanuit een vaste inrichting in een andere Lid-Staat verricht, wanneer zij in laatstbedoelde staat aan aldaar gevestigde cliënten personenauto's verhuurt op basis van lease-overeenkomsten, haar cliënten met haar in contact zijn gekomen via in diezelfde staat gevestigde zelfstandige tussenpersonen, de cliënten de auto van hun keuze zelf hebben uitgezocht bij in die staat gevestigde dealers, zij de auto's heeft gekocht in die staat, alwaar deze zijn geregistreerd, en deze heeft verhuurd aan haar cliënten op basis van lease-overeenkomsten die in haar zetel zijn opgemaakt en ondertekend, de cliënten de onderhoudskosten dragen en in die staat wegenbelasting betalen, maar zij aldaar niet over een kantoor of een stalling voor de auto's beschikt.
- 11 Om te beginnen moet worden vastgesteld, dat de verhuur van auto's in de vorm van leasing een dienst is in de zin van artikel 9 van de Zesde richtlijn.
- 12 Ter beantwoording van de gestelde vraag zij in de eerste plaats opgemerkt, dat in de vierde overweging van de considerans van richtlijn 84/386/EEG van de Raad van 31 juli 1984 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten

inzake omzetbelasting, tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG — Toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op de verhuur van roerende lichamelijke zaken (PB 1984, L 208, blz. 58; hierna: „Tiende richtlijn”), wordt verklaard, „dat voor wat de verhuur van vervoermiddelen betreft, artikel 9, lid 1, om redenen van controletechnische aard strikt dient te worden toegepast door als plaats van deze dienstverrichtingen de plaats van de dienstverrichter aan te merken”.

- 13 Dienovereenkomstig zijn in artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij de Tiende richtlijn, „alle vervoermiddelen” uitdrukkelijk uitgesloten van de afwijkende regel, dat bij „de verhuur van roerende lichamelijke zaken” als plaats van de dienst wordt aangemerkt „de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd (...)”. Ten aanzien van vervoermiddelen geldt derhalve de hoofdregel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn.
- 14 Dienaangaande heeft het Hof overigens opgemerkt, dat waar vervoermiddelen gemakkelijk de grenzen kunnen overschrijden, het moeilijk, zo niet onmogelijk is te bepalen, waar zij worden gebruikt, en dat daarom voor ieder geval moet worden voorzien in een bruikbaar criterium voor de BTW-heffing. Vandaar dat de Zesde richtlijn voor de verhuur van vervoermiddelen niet uitgaat van de plaats waar de verhuurde zaak wordt gebruikt, doch, eenvoudigheidshalve en conform het basisbeginsel, van de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd (arrest van 15 maart 1989, zaak 51/88, Hamann, Jurispr. 1989, blz. 767, r. o. 17 en 18).
- 15 Met betrekking tot de hoofdregel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn heeft het Hof verklaard, dat de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de voorkeur lijkt te genieten, daar het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is ingeval de zetel niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere Lid-Staat doet ontstaan. Uit het onderlinge verband tussen de in artikel 9 gebruikte begrippen en uit het doel van genoemde bepaling blijkt, dat

slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn (arrest van 4 juli 1985, zaak 168/84, Berkholz, Jurispr. 1985, blz. 2251, r. o. 17 en 18).

- 16 Om in afwijking van het als uitgangspunt geldende zetelcriterium een inrichting te kunnen aanmerken als plaats van een dienst van een belastingplichtige, moet die inrichting bijgevolg een voldoende mate van duurzaamheid en een — wat personeel en technisch materieel betreft — geschikte structuur bezitten om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken.
- 17 Derhalve dient te worden onderzocht, of de door de verwijzende rechter beschreven feitelijke omstandigheden voldoende grond opleveren om aan te nemen, dat een leasemaatschappij over een vaste inrichting in een Lid-Staat beschikt.
- 18 Opgemerkt zij, dat de diensten die bij het leasen van auto's worden verricht, hoofdzakelijk bestaan in het onderhandelen over en het opmaken, ondertekenen en beheren van overeenkomsten en in het feitelijk ter beschikking stellen aan de cliënten van de overeengekomen auto's, die eigendom blijven van de leasemaatschappij.
- 19 Hieruit volgt, dat wanneer een leasemaatschappij in een Lid-Staat niet over eigen personeel en niet over een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid beschikt in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, dat wil zeggen een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken, niet kan worden aangenomen, dat zij in die Lid-Staat over een vaste inrichting beschikt.

- 20 Gelet voorts zowel op de letter en het doel van artikel 9, leden 1 en 2, sub e, van de Zesde richtlijn als op het arrest Hamann (reeds aangehaald), kan noch de feitelijke terbeschikkingstelling van auto's aan de cliënten ingevolge lease-overeenkomsten, noch de plaats waar die auto's worden gebruikt, worden beschouwd als een betrouwbaar, eenvoudig en bruikbaar criterium in de geest van de Zesde richtlijn voor het bestaan van een vaste inrichting.
- 21 Dat er bij de leasingdiensten nog andere, bijkomende of aanvullende omstandigheden en handelingen betrokken zijn, zoals die welke in België plaatsvinden, doet aan deze vaststelling niet af. Zo staat de omstandigheid dat de cliënten zelf de auto van hun keuze uitzoeken bij een Belgische dealer, immers volstrekt los van de inrichting van de dienstverrichter. De zelfstandige tussenpersonen die geïnteresseerde cliënten met ARO in contact brengen, kunnen niet als duurzaam personeel in de zin van de aangehaalde rechtspraak worden beschouwd. De omstandigheid ten slotte, dat de auto's in België zijn geregistreerd, waar tevens de wegenbelasting ervoor verschuldigd is, houdt verband met de plaats waar zij worden gebruikt, een aspect dat volgens de aangehaalde rechtspraak niet relevant is voor de toepassing van de regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn.
- 22 Bijgevolg kan niet worden gezegd, dat in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, de diensten vanuit een vaste inrichting worden verricht.
- 23 De Commissie en de Deense regering stellen evenwel, dat bij de toepassing van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn op vervoermiddelen rekening moet worden gehouden met de economische realiteit en dat de plaats waar de bedrijfsuitoefening daadwerkelijk plaatsvindt, als plaats van de dienst moet worden aangemerkt.

- 24 Dienaangaande moet worden beklemtoond, dat in de gedachtegang van de gemeenschapswetgever de daadwerkelijke bedrijfsuitoefening voorop stond, zoals blijkt uit de systematiek van artikel 9 van de Zesde richtlijn en uit de in lid 2, sub c, daarvan geformuleerde regel — die afwijkt van de hoofdregel van artikel 9, lid 1 — dat de plaats van bepaalde diensten de plaats is waar die diensten materieel worden verricht.
- 25 Dat was tevens het uitgangspunt bij de huidige redactie van de in artikel 9, lid 1, vervatte hoofdregel, alsmede van de bovengenoemde bijzondere en uitdrukkelijke bepalingen voor vervoermiddelen.
- 26 De uitlegging van de Commissie en de Deense regering zou derhalve indruisen tegen de bedoeling van de wetgever die, rekening houdend met de economische realiteit, met betrekking tot vervoermiddelen ervoor heeft gekozen om in de hoofdregel van artikel 9, lid 1, een betrouwbaar, eenvoudig en bruikbaar criterium op te nemen, te weten de zetel van de bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting.
- 27 Gelet op het voorgaande, moet derhalve worden geantwoord, dat artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een in een Lid-Staat gevestigde leasemaatschappij haar diensten niet vanuit een vaste inrichting in een andere Lid-Staat verricht, wanneer zij in laatstbedoelde staat aan aldaar gevestigde cliënten personenauto's verhuurt op basis van lease-overeenkomsten, haar cliënten met haar in contact zijn gekomen via in diezelfde staat gevestigde zelfstandige tussenpersonen, de cliënten de auto van hun keuze zelf hebben uitgezocht bij in die staat gevestigde dealers, zij de auto's heeft gekocht in die staat, alwaar deze zijn geregistreerd, en aan haar cliënten heeft verhuurd op basis van lease-overeenkomsten

die in haar zetel zijn opgemaakt en ondertekend, de cliënten de onderhoudskosten dragen en in die staat wegenbelasting betalen, maar zij aldaar niet over een kantoor of een stalling voor de auto's beschikt.

Kosten

- 28 De kosten door de Nederlandse, de Belgische, de Deense, de Duitse en de Franse regering alsmede door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Gerechtshof te Amsterdam bij uitspraak van 7 juni 1995 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat een in een Lid-Staat gevestigde leasemaatschappij haar diensten niet vanuit een vaste inrichting in een andere Lid-Staat verricht, wanneer zij in laatstbedoelde staat aan aldaar gevestigde cliënten personenauto's verhuurt op basis van lease-overeenkomsten, haar cliënten met haar in contact zijn gekomen via in

diezelfde staat gevestigde zelfstandige tussenpersonen, de cliënten de auto van hun keuze zelf hebben uitgezocht bij in die staat gevestigde dealers, zij de auto's heeft gekocht in die staat, alwaar deze zijn geregistreerd, en aan haar cliënten heeft verhuurd op basis van lease-overeenkomsten die in haar zetel zijn opgemaakt en ondertekend, de cliënten de onderhoudskosten dragen en in die staat wegenbelasting betalen, maar zij aldaar niet over een kantoor of een stalling voor auto's beschikt.

Mancini

Murray

Kakouris

Kapteyn

Hirsch

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 17 juli 1997.

De griffier

De president van de Zesde kamer

R. Grass

G. F. Mancini