

61995J0190

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 17. juli 1997. - ARO Lease BV mod Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Gerechtshof Amsterdam - Nederlandene. - Sjette momsdirektiv - Personbilleasingselskab - Hjemsted for en tjenesteyders økonomiske virksomhed - Fast forretningssted. - Sag C-190/95.

Samling af Afgørelser 1997 side I-04383

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - tjenesteydelser - bestemmelse af stedet for den afgiftsmaessige tilknytning - »fast forretningssted« i sjette direktivs forstand - leasingselskab, der udlejer personbiler til kunder bosat i en anden medlemsstat

(Raadets direktiv 77/388, art. 9, stk. 1)

Sammendrag

Et selskabs forretningssted i en anden medlemsstat end den, hvor det har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, kan ikke anses for at være leveringssted for selskabets tjenesteydelser i dette begrebs forstand i artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, medmindre det har en tilstrækkelig permanent karakter, og det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan goere det muligt selvstaendigt at levere de omtalte tjenesteydelser.

Et leasingselskab, som er etableret i en medlemsstat, leverer foelgelig ikke sine tjenesteydelser fra et fast forretningssted i en anden medlemsstat, naar selskabet i henhold til leasingkontrakter udlejer personbiler i denne medlemsstat til kunder, som er bosat dér, naar kunderne tager kontakt til selskabet gennem selvstaendige mellemmaend etableret i samme stat, naar de selv udsoeger bilerne efter deres oenske hos forhandlere etableret i denne stat, naar selskabet koeber bilerne i denne stat, hvor de indregistreres, og udlejer dem til sine kunder i henhold til leasingkontrakter, der udfaerdiges og underskrives paa selskabets hjemsted, naar kunderne afholder udgifterne til vedligeholdelse og betaler vejskat i denne stat, men selskabet i denne stat hverken raader over et

kontor eller et oplagringsareal til bilerne.

Parter

I sag C-190/95,

angaaende en anmodning, som Gerechtshof, Amsterdam, i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

ARO Lease BV

mod

Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen, Amsterdam,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 9, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiavgiftssystem: 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,

generaladvokat: N. Fennelly

justitssekretaer: ekspeditionssekretaer H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

- ARO Lease BV ved skatteraadgiver J.L.M.J. Vervloed

- Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen, Amsterdam

- den nederlandske regering ved kommitteret A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

- den belgiske regering ved kontorchef J. Devadder, Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmaegtiget

- den danske regering ved kontorchef P. Biering, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

- den franske regering ved kontorchef C. de Salins og fuldmaegtig A. de Bourgoing, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtigede

- Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber ved B.J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 24. oktober 1996 er afgivet mundtlige indlaeg af ARO Lease BV ved J.L.M.J. Vervloed, af den nederlandske regering ved konsulent J.S. van den Oosterkamp,

Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, af den tyske regering ved ekspeditionssekretær B. Kloeke, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmaegtiget, 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

Dommens præmisser

1 Ved dom af 7. juni 1995, indgaaet 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/EOEF 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 fremgaar af akterne i hovedsagen, at ARO er et leasingselskab, der fortrinsvis beskæftiger sig med udlejning af personbiler, idet selskabet som lessor indgaar leasingkontrakter med kunderne. ARO har i den relevante periode indgaaet saadanne kontrakter for cirka 6 000 personbiler i Nederlandene og cirka 800 personbiler i Belgien. Cirka 90% af de sidstnævnte kontrakter er indgaaet med erhvervsdrivende og resten med privatpersoner. De omtvistede kontrakter er indgaaet for en periode af tre til fire år og er udfærdiget på ARO's kontor i Hertogenbosch. ARO har ikke noget kontor i Belgien.

4 ARO's kunder i Belgien tager kontakt med selskabet gennem selvstændige mellemmand, etableret i Belgien, som modtager en provision herfor. De belgiske kunder ud søger 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. Mellemmandene 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. Saaframt det ikke umiddelbart er muligt at sælge bilen, henstilles den midlertidigt, for ARO's regning og risiko, på et areal hos en forhandler i Belgien, idet ARO ikke selv raader 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 forstaas det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted hans bopael eller hans saedvanlige opholdssted.«

7 De belgiske afgiftsmyndigheder er imidlertid af den opfattelse - for saa vidt angaar tiden efter januar 1993 - at den blotte tilstedevaerelse i Belgien af en flaade paa cirka 800 biler, der er ARO's ejendom, indebaerer, at selskabet har et fast forretningssted i Belgien, hvorfra det udlejer biler i henhold til leasingkontrakter. ARO er saaledes momspligtig i Belgien for saa vidt angaar de omtvistede tjenesteydelser, hvilket selskabet i oevrigt 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 raader over personale eller tekniske ressourcer til indgaaelse af leasingkontrakter og derfor ikke har fast forretningssted dér.

8 Sagen mellem ARO og de nederlandske afgiftsmyndigheder vedroerer moms for et beløb af 389 753 HFL, som selskabet har betalt for november maaned 1993, og som det har kraevet tilbagebetalt.

9 Gerechtshof, Amsterdam, hvor sagen verserer, har anfoert, at leveringsstedet for de i sagen omhandlede tjenesteydelser fastlaegges ved den bestemmelse, der er indeholdt i sjette direktivs artikel 9, stk. 1. Retten anser det for tvivlsomt, om de paagaeldende tjenesteydelser leveres fra et fast forretningssted i Belgien i den naevnte bestemmelses forstand. Idet Gerechtshof, Amsterdam, naerer tvivl om fortolkningen af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, har retten besluttet at udsætte sagen og at forelaegge Domstolen foelgende praedjudicielle spoergsmaal:

»Skal artikel 9, stk. 1, i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EOEF) fortolkes saaledes, at en afgiftspligtig, der er etableret i Nederlandene, og som saadan paa grundlag af kontrakter om operational lease stiller cirka 6800 personbiler til raadighed for tredjemaend - idet cirka 800 af disse biler er koebt og stillet til raadighed i Belgien paa den maade og under de omstaendigheder«, der er beskrevet i forelaeggelsesdommen - »leverer sidstnaevnte tjenesteydelser fra et fast forretningssted i Belgien?«

10 Med dette spoergsmaal oensker den nationale ret i realiteten fastslaaet, om sjette direktivs artikel 9, stk. 1, skal fortolkes saaledes, at et leasingselskab, som er etableret i en medlemsstat, leverer sine tjenesteydelser fra et fast forretningssted i en anden medlemsstat, naar selskabet i henhold til leasingkontrakter udlejer personbiler i denne medlemsstat til kunder, som er bosat dér, naar kunderne tager kontakt med selskabet gennem selvstaendige mellemmaend etableret i samme stat, naar de selv udsoeger biler efter deres oenske hos forhandlere etableret i denne stat, naar selskabet koeber bilerne i denne stat, hvor de indregistreres, og udlejer dem til sine kunder i henhold til leasingkontrakter, der udfaerdiges og underskrives paa selskabets hjemsted, naar kunderne afholder udgifterne til vedligeholdelse og betaler vejskat i denne stat, men selskabet i denne stat hverken raader over et kontor eller et oplagringsareal til bilerne.

11 Det bemaerkes indledningsvis, at udlejning af koeretoer ved leasing er en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs artikel 9.

12 Med henblik paa besvarelsen af det forelagte spoergsmaal skal det foerst bemaerkes, at det fremgaar af fjerde betragtning til Raadets tiende direktiv 84/386/EOEF af 31. juli 1984 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter som aendring af direktiv 77/388/EOEF - anvendelse af merværdiafgift ved udlejning af loesoeregenstande (EFT L 208, s. 58, herefter »tiende direktiv«), at »for saa vidt angaar udlejning af transportmidler boer naevnte

artikel 9, stk. 1, dog af kontrolhensyn anvendes strengt, saaledes at leveringsstedet for disse former for tjenesteydelser er det sted, hvor udlejeren er etableret«.

13 Det fremgaar saaledes af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), som aendret ved tiende direktiv, at »transportmidler af enhver art« udtrykkeligt er undtaget fra undtagelsesbestemmelsen om, at leveringsstedet for tjenesteydelser, for saa vidt der er tale om »udlejning af loesoeregenstande«, er »det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed eller et fast forretningssted«. Transportmidler omfattes foelgelig af hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1.

14 Domstolen har endvidere i saa henseende fastslaaet, at i betragtning af at transportmidler let kan overskride landegraenser, er det vanskeligt, hvis ikke umuligt, at fastslaa det sted, hvor benyttelsen sker, og at det saaledes er noedvendigt at fastlaegge et anvendeligt kriterium for den konkrete momsopkraevning. 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 oekonomiske virksomhed (dom af 15.3.1989, sag 51/88, Hamann, Sml. s. 767, praemis 17 og 18).

15 Det skal dernaest bemaerkes, at Domstolen for saa vidt angaar hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, har fastslaaet, at det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed, har forrang som tilknytningsmoment, saaledes at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen praesteres, kun kan komme i betragtning, saafremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel loesning ud fra et skatte- og afgiftsmaessigt synspunkt, eller saafremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat. Det fremgaar af den sammenhaeng, hvori begreberne i artikel 9 anvendes, samt af denne bestemmelses formaal, at det kun kan komme i betragtning at henfoere en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, saafremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er noedvendige for at praestere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet (dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, praemis 17 og 18).

16 Et etableringssted kan foelgelig kun anses for at vaere leveringssted for en afgiftspligtig tjenesteydelse - og dermed tjene som en undtagelse fra kriteriet om hjemstedets forrang - saafremt det har en tilstraekkelig permanent karakter, og at det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan goere det muligt selvstaendigt at levere de omtalte tjenesteydelser.

17 Det skal herefter foerst undersoeges, om de faktiske forhold, der naevnes af den forelaeggende ret, er tilstraekkelige til, at et leasingselskab kan anses for at have et fast forretningssted i en medlemsstat.

18 Det skal hertil bemaerkes, at levering af tjenesteydelserne i forbindelse med udlejning af koeretoer ved leasing i det vaesentlige bestaar i, at kontrakterne forhandles, udfaerdiges, underskrives og gennemfoeres, samt i, at kunderne fysisk faar stillet de aftalte koeretoer til raadighed, idet disse forbliver leasingselskabets ejendom.

19 Det foelger heraf, at et leasingselskab ikke kan antages at raade over et fast forretningssted i en medlemsstat, naar selskabet i denne stat hverken har sit eget personale eller en struktur, der har en tilstraekkelig permanent karakter, og inden for hvilken der kan indgaas kontrakter eller traeffes administrative beslutninger til gennemfoerelse heraf, dvs. en struktur, der kan goere det muligt selvstaendigt at levere de omtalte tjenesteydelser.

20 Det fremgaar endvidere af ordlyden af og formaalet med sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og artikel 9, stk. 2, litra e), samt af den ovenfor naevnte Hamann-dom, at der ikke kan anses at vaere etableret et fast forretningssted paa grundlag af, at kunderne fysisk faar stillet koeretoer til

raadighed i henhold til leasingkontrakter, lige saa lidt som paa grundlag af stedet for benyttelsen af koeretoerjerne, idet dette ikke kan anses for et sikkert, enkelt og praktisk kriterium, som kraevet efter bestemmelsens formaal.

21 Denne konklusion svaekkes ikke af, at der foretages andre foranstaltninger og transaktioner - som dem, der udfoeres i Belgien - af underordnet eller supplerende karakter i forhold til leasingtjenesteydelserne. Det forhold, at kunderne hos belgiske forhandlere selv udsoeger sig de koeretoerjer, de oensker, har ingen forbindelse med tjenesteyderens forretningssted. De selvstaendige mellemmaend, der saetter interesserede kunder i kontakt med ARO, kan ikke anses for at udgoere permanente menneskelige ressourcer i henhold til den foernaevnte retspraksis. Endelig er den omstaendighed, at de i hovedsagen omhandlede biler er indregistreret i Belgien, hvor der ligeledes betales vejskat, et forhold, der er knyttet til stedet for bilernes benyttelse, hvilket i henhold til den ovenfor naevnte retspraksis ikke er relevant for anvendelsen af bestemmelsen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1.

22 Som foelge heraf kan det under de i hovedsagen angivne omstaendigheder ikke antages, at tjenesteydelserne leveres fra et fast forretningssted.

23 Kommissionen og den danske regering har imidlertid gjort gaeldende, at der ved anvendelsen af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, paa transportmidler maa tages hensyn til de oekonomiske realiteter, og at det sted, hvor den paagaeldende oekonomiske virksomhed faktisk udoeves, maa anses for at vaere leveringsstedet for tjenesteydelserne.

24 Det skal i den forbindelse understreges, at faellesskabslovgiver har taget hensyn til synspunktet om den faktiske udoevelse af en oekonomisk virksomhed, saaledes som det fremgaar 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 udfoeres.

25 Synspunktet ligger ogsaa til grund for den gaeldende formulering af hovedreglen i artikel 9, stk. 1, saavel som for formuleringen af de ovenfor omtalte udtrykkelige saerregler vedroerende transportmidler.

26 Den fortolkning, der forfaegtes af Kommissionen og den danske regering, vil foelgelig vaere i strid med lovgivers hensigt, idet lovgiver for saa vidt angaar transportmidler under hensyntagen til de oekonomiske realiteter har valgt at indfoere et sikkert, enkelt og praktisk kriterium, nemlig hjemstedet for den oekonomiske virksomhed eller et fast forretningssted.

27 Det stillede spoergsmaal maa af de anfoerte grunde besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 1, skal fortolkes saaledes, at et leasingselskab, som er etableret i en medlemsstat, ikke leverer sine tjenesteydelser fra et fast forretningssted i en anden medlemsstat, naar selskabet i henhold til leasingkontrakter udlejer personbiler i denne medlemsstat til kunder, som er bosat dér, naar kunderne tager kontakt med selskabet gennem selvstaendige mellemmaend etableret i samme stat, naar de selv udsoeger biler efter deres oenske hos forhandlere etableret i denne stat, naar selskabet koeber bilerne i denne stat, hvor de indregistreres, og udlejer dem til sine kunder i henhold til leasingkontrakter, der udfaerdiges og underskrives paa selskabets hjemsted, naar kunderne afholder udgifterne til vedligeholdelse og betaler vejskat i denne stat, men selskabet i denne stat hverken raader over et kontor eller et oplagringsareal til bilerne.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

28 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske, den belgiske, den danske, den tyske og den franske regering og 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.

Afgørelse

Paa 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 Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at et leasingelskab, som er etableret i en medlemsstat, ikke leverer sine tjenesteydelser fra et fast forretningssted i en anden medlemsstat, naar selskabet i henhold til leasingkontrakter udlejer personbiler i denne medlemsstat til kunder, som er bosat dér, naar kunderne tager kontakt med selskabet gennem selvstændige mellemmand etableret i samme stat, naar de selv udsoeger biler efter deres ønske hos forhandlere etableret i denne stat, naar selskabet koeber bilerne i denne stat, hvor de indregistreres, og udlejer dem til sine kunder i henhold til leasingkontrakter, der udfaerdiges og underskrives paa selskabets hjemsted, naar kunderne afholder udgifterne til vedligeholdelse og betaler vejskat i denne stat, men selskabet i denne stat hverken raader over et kontor eller et oplagringsareal til biler.