

61995C0190

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly fremsat den 12. december 1996. - 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Saafremt et leasingselskab, der er etableret i en medlemsstat (Nederlandene), ved operational lease leverer personbiler til kunder, der er etableret i en anden medlemsstat (Belgien), i hvilken medlemsstat leveres leasingydelsen da med henblik paa opkraevning af merværdiavgift? For at kunne besvare dette spoergsmaal har en nederlandsk retsinstant indgivet anmodning til Domstolen om fortolkning af artikel 9 i sjette momsdirektiv (1).

I - Den retlige og faktiske baggrund

2 Artikel 9 i sjette direktiv vedroerer »tjenesteydelser«. Stk. 1 har foelgende ordlyd:

»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.«

Indtil artikel 9, stk. 2, litra d), blev ophaevet ved artikel 1, nr. 1, i Raadets tiende direktiv (2), loed bestemmelsen:

»leveringsstedet for tjenesteydelser i form af udlejning af saadanne loesoeregenstande, bortset fra transportmidler af enhver art, som af en udlejer i en medlemsstat udfoeres til en anden medlemsstat med henblik paa benyttelse i sidstnaevnte stat, er det sted, hvor benyttelsen sker«.

For tjenesteydelser, der er omfattet af direktivets anvendelsesomraade, og som opregnes i forskellige led, bestemmer artikel 9, stk. 2, litra e), at naar de praesteres for »afgiftspligtige personer, som er etableret i Faelllesskabet«, men uden for yderens land, er leveringsstedet »det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen praesteres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant forretningssted hans bopael eller hans saedvanlige opholdssted«.

Med artikel 1, nr. 2, i tiende direktiv indsattes følgende led i artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv i stedet for den ovenfor citerede bestemmelse i artikel 9, stk. 2, litra d):

» - udlejning af loesoeregenstande med undtagelse af transportmidler af enhver art«.

Artikel 9, stk. 3, som ændret ved artikel 1, nr. 3, i tiende direktiv, lyder saaledes:

»Med henblik paa at undgaa dobbelt paaligning af afgifter, ikke-paaligning af saadanne eller konkurrencefordrejning, kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser i henhold til stk. 2, litra e), og med hensyn til udlejning af transportmidler anse

a) leveringsstedet for tjenesteydelsen, naar dette i henhold til denne artikel er beliggende i indlandet, som beliggende uden for Faellesskabet, saafremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Faellesskabet

b) leveringsstedet for tjenesteydelsen, naar dette i henhold til denne artikel er beliggende uden for Faellesskabet, som beliggende i indlandet, saafremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted i indlandet.«

3 Artikel 6, stk. 1, i den nederlandske Wet op de Omzetbelasting 1968 (den nederlandske lov om omsaetningsafgift, herefter »loven«) (3) bestemmer, at det sted, hvor en tjenesteydelse er praesteret, er stedet, hvor den forretningsdrivende, der praesterer tjenesteydelsen, er bosiddende, etableret eller har et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen praesteres.

4 ARO Lease BV (4), der er sagsoeger i hovedsagen, er et anpartsselskab, der er registreret i Nederlandene. Det driver som leasingselskab virksomhed omfattende indgaaelse af leasingkontrakter med tredjemand vedroerende personbiler. Hovedparten af disse kontrakter var paa det i sagen omhandlede tidspunkt indgaaet for en periode paa tre til fire aar, og de vedroerte biler, som var blevet udlejet til personer hjemmehoerende i Nederlandene. Omkring 800 af disse kontrakter vedroerte imidlertid kunder hjemmehoerende i Belgien (herefter »de omtvistede kontrakter«). Alle disse omtvistede kontrakter var blevet udfaerdiget paa leasingselskabets kontor i Hertogenbosch, Nederlandene.

5 Ifølge Gerechtshof, Amsterdam (herefter »den nationale ret«), har ARO ikke kontorer i Belgien. I de fleste tilfaelde bliver potentielle kunder, der er etableret i Belgien, introduceret til leasingselskabet af selvstaendige belgiske mellemmaend, som modtager provision herfor. Normalt arrangerer kunden selv koebet af den oenskede bil hos en forhandler i Belgien. Bilen saelges derefter af forhandleren til ARO, som betaler koebssprisen. Leasingselskabet stiller derefter bilen til raadighed for kunden i henhold til en separat leasingkontrakt. Mellemmaendene i Belgien er saaledes ikke direkte involveret i udfaerdigelsen eller opfyldelsen af kontrakterne. Mens det i kontrakterne bl.a. er bestemt, at udgifterne til vedligeholdelse af bilerne og betalingen af den relevante belgiske vejskat paahviler kunden, paahviler det dog stadig leasingselskabet af betale for reparationer og assistance som foelge af skader paa bilen. ARO har som ejer tegnet forsikring mod disse risici.

6 Ved udloebet af den aftalte leasingperiode, giver leasingselskabet kunden mulighed for at koebe bilen af leasingselskabet til en saerlig pris. Saafremt bilen ikke straks bliver solgt paa grundlag af denne pris, henstilles den midlertidigt for ARO's regning og risiko paa et areal hos en forhandler i Belgien, eftersom ARO ikke har noget eget oplagringsareal i dette land.

7 Foer tvisten i hovedsagen opstod, havde leasingselskabet altid betalt moms i Nederlandene i forbindelse med udlejningen af biler i Belgien, da de kompetente nederlandske myndigheder i henhold til artikel 6, stk. 1, i loven og artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv gik ud fra, at leveringsstedet for de relevante tjenesteydelser var i Nederlandene.

8 Ifølge leasingselskabets momsangivelse for november 1993 skulle der betales et beløb på 389 753 HFL (herefter »den omtvistede moms«) til de nederlandske myndigheder af de tjenesteydelser, der var præsteret i henhold til de omtvistede kontrakter. Den 18. januar 1993 meddelte de kompetente belgiske myndigheder imidlertid ARO, at selskabet fra den 1. januar 1993 skulle betale moms i Belgien i forbindelse med sådanne kontrakter (5). ARO's advokat gjorde under retsmødet gældende, at det først var den 24. oktober 1994, at de belgiske myndigheder besluttede at gennemføre denne nye politik med at kræve betaling af belgisk moms med tilbagevirkende gyldighed fra januar 1993. Denne tilbagevirkende gyldighed blev senere ændret til november 1993. ARO indsendte anmodning om tilbagebetaling af den omtvistede moms, der var betalt i Nederlandene, men fik afslag.

9 For den nationale ret gjorde ARO gældende, at eftersom selskabet både havde købt og udlejet bilerne i Belgien, skulle det i overensstemmelse med de belgiske myndigheders opfattelse anses for at have et fast forretningssted i Belgien. De nederlandske myndigheder anførte på den anden side, at leasingselskabet ikke havde noget forretningssted i Belgien, hvorfra tjenesteydelserne blev leveret på tilstrækkelig permanent vis, og at leasingselskabet hverken havde personale eller tekniske ressourcer til sin rådighed der til indgåelse af leasingkontrakter. Derfor var det korrekt, at ARO havde angivet og betalt den omtvistede moms i Nederlandene.

10 Den nationale ret anfører, for så vidt som den skal fastslå leveringsstedet for tjenesteydelserne i henhold til artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv, at retten til tilbagebetaling af den omtvistede moms er afhængig af, om den afgiftspligtige leverede de pågældende tjenesteydelser fra et fast forretningssted i Belgien. Da retten var i tvivl om den korrekte fortolkning af denne bestemmelse, og navnlig om betydningen af Domstolens dom i Berkholz-sagen (6), besluttede den at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 9, stk. 1, i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EOEF) 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 tredjemand - 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 afsnit 2.1 til afsnit 2.4 i forelæggelsesdommen (7), leverer sidstnævnte tjenesteydelser fra et fast forretningssted i Belgien?«

II - Indlæg indgivet til Domstolen

11 Der er indgivet skriftlige indlæg af ARO, Kongeriget Belgien, Kongeriget Danmark, Kongeriget Nederlandene, Den Franske Republik og Kommissionen. Der er afgivet mundtlige indlæg af ARO, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Franske Republik, Kongeriget Nederlandene og Kommissionen.

III - Gennemgang

12 Den nationale ret, parterne i hovedsagen, Kommissionen og de medlemsstater, der har afgivet indlæg, er enige om, at det er korrekt at betragte leasingselskabets aktiviteter som levering af tjenesteydelser (8).

Anvendeligheden af artikel 9, stk. 1

i) Transportmidler

13 Hverken parterne eller nogen medlemsstat eller Kommissionen har foreslaaet, at leveringsstedet for tjenesteydelserne i den foreliggende sag skal bestemmes i henhold til artikel 9, stk. 2. Alligevel kaster begrundelsen for, at denne bestemmelse ikke kan anvendes, lys over fortolkningen af artikel 9, stk. 1. Navnlig Kommissionens indlaeg kan efter min opfattelse ikke undersoeges uden at tage hensyn til den. »Udlejning af loesoeregenstande« er nu en af de tjenesteydelser, der udtrykkelig er naevnt i artikel 9, stk. 2, litra e), der, hvis ydelsen involverer afgiftspligtige personer med hjemsted i forskellige medlemsstater, skal anses for leveret paa det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed. Artikel 1 i tiende direktiv undtager udtrykkeligt udlejning af »transportmidler af enhver art« fra denne specielle regel for loesoeregenstande. Sidste betragtning til tiende direktiv forklarer denne undtagelse med foelgende ord:

»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«.

14 Dette synspunkt finder isaer stoette i dommen af 15. marts 1989 i Hamann-sagen (9), hvori Domstolen blev anmodet om at udtale sig om, hvorvidt havkrydsere, som lejerne heraf anvender til udoevelse af sejlsport, skal anses for »transportmidler« i betydningen i den tidligere artikel 9, stk. 2, litra d), i sjette direktiv, der er citeret ovenfor i punkt 2. Domstolen udtalte, at »undtagelsen finder anvendelse paa udlejning af loesoeregenstande bortset fra enhver art af transportmidler, der saaledes falder ind under hovedreglen i artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv« (10). Ifoelge Domstolen var formaalet med artikel 9 at sikre, at der »ved leveringsstedet for en tjenesteydelse ... saaledes af praktiske aarsager [forstaas] det sted, hvor den, der yder tjenesten har etableret hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed«, men der burde »dog goeres visse undtagelser fra denne hovedregel«, f.eks. ved udlejning af loesoeregenstande, og »for at undgaa konkurrencefordrejning som foelge af medlemsstaternes forskellige momssatser er leveringsstedet, for saa vidt angaar udlejning af loesoeregenstande, det sted, hvor benyttelsen sker« (11). Domstolen fortsatte:

»Disse betragtninger gaelder imidlertid ikke for udlejning af transportmidler. I betragtning af at transportmidler let kan overskride landegraenser, er det vanskeligt, hvis ikke umuligt, at fastslaa det sted, hvor benyttelsen sker. Det er saaledes 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, i henhold til hovedreglen, det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed« (12).

15 Den begrundelse, der er givet i den sidste betragtning til tiende direktiv, sammenholdt med Domstolens fortolkning i Hamann-dommen af de samme ord, som de tidligere var fastsat i artikel 9, stk. 2, litra d), viser klart, at faellesskabslovgivers hensigt var at sikre, at leveringsstedet for tjenesteydelser i tilfaelde af udlejning af »transportmidler af enhver art« i henhold til ordlyden af betragtningen var »det sted, hvor udlejeren er etableret«. Kommissionen accepterer i sit skriftlige indlaeg, at det forhold, at saadanne aktiviteter er undtaget fra artikel 9, stk. 2, litra e)'s anvendelsesomraade, ved en modsaetningsslutning kunne betyde, at leveringsstedet for disse tjenesteydelser ikke anses for at vaere beliggende paa aftagerens etableringssted som saadan. Jeg mener ikke, at dette i tilstraekkeligt omfang tager hensyn til opbygningen og den klare ordlyd af aendringen af artikel 9.

16 Den aendring, der blev indfoert med tiende direktiv, og som belyses naermere i sidste betragtning til direktivet, understreger i det mindste, at naar det gaelder udlejning af

transportmidler, boer det sted, hvor udlejeren er etableret, anses for det primaere leveringssted ved anvendelsen af artikel 9, stk. 1. Foer aendringen af artikel 9, stk. 2, litra d), var udlejning af transportmidler af enhver art undtaget fra bestemmelsen om, at leveringsstedet er »det sted, hvor benyttelsen sker«, og efter aendringen indeholder artikel 9, stk. 2, litra e), en bestemmelse, der undtager saadan udlejning fra en regel, der ikke er meget forskellig herfra, og hvorefter leveringsstedet er »det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen praesteres«.

ii) Fortolkningen af udtrykket etableringssted

17 I sit skriftlige indlaeg har Kommissionen foreslaaet en alternativ teori i form af en selvstaendig fortolkning af begrebet »det sted, hvor udlejeren er etableret«. Den tager udgangspunkt i princippet om »momsneutralitet« og definerer stedet ved at knytte det til de »oekonomiske realiteter og ikke tilfaeldige juridiske konstruktioner«. Efter denne opfattelse ville ARO's biludlejningsaktiviteter blive anset for at vaere ydet ikke fra dets kontor i Nederlandene, men fra Belgien, hvor kunderne hverves, og bilerne koebes, leveres, vedligeholdes og til slut saelges. Selv om dette ikke fremgaar af forelaeggelsesdommen, forudsætter Kommissionen - meget rimeligt for disse aktiviteter - at betalingerne sker i belgiske franc. Dette er mindre sandsynligt i de tilfaelde, hvor lejen betales til ARO. Kommissionen anfoerer kort sagt, at den oekonomiske aktivitet udfoeres i Belgien. Naturligvis er den i sagen omhandlede aktivitet kun udlejning af biler. Efter min opfattelse er den praktiske virkning af anvendelse af en saadan fremgangsmaade stort set den samme, som hvis den alternative bestemmelse, som er fastsat i artikel 9, stk. 2, litra e), med hensyn til udlejning af loesoere blev anvendt, til trods for den udtrykkelige undtagelse vedroerende udlejning af transportmidler af enhver art.

18 Det er interessant at se, at Kommissionen i sit forslag til det, der senere blev tiende direktiv, foreslog indsaettelse af foelgende punktum i artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv (13):

»Naar en person udlejer loesoeregenstande (bortset fra transportmidler), anses denne person som havende etableret hjemstedet for saadan virksomhed paa det sted, hvor genstanden befinder sig paa det tidspunkt, hvor den faktisk stilles til lejers disposition.«

Kommissionen havde paa det tidspunkt, da dette forslag blev fremsat, den opfattelse, at »en saadan formodningsregel kan dog ikke indfoeres for saa vidt angaar udlejning af transportmidler« (14). Denne »formodningsregel« var, at udlejeren skulle behandles, som om han var etableret paa det sted, hvor tjenesteydelsen blev udfoert. Den bestemmelse, som Raadet endelig vedtog, indeholdt ikke denne »formodning«, selv om reglen havde tilsvarende virkning, og udpegede det sted, hvor aftageren var etableret, som leveringsstedet (15).

19 Fremgangsmaaden med at tage hensyn til de »oekonomiske realiteter«, som Kommissionen anfoerer til stoette for sin fleksible fortolkning af begrebet etableringssted gaar efter min opfattelse imod lovgivers udtrykkelige vilje. Som det blev paapeget af Tyskland, tillader artikel 9, stk. 3, litra b), endvidere opkraevning af afgifter paa tjenesteydelser i medlemsstaterne, hvor »den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted«, men kun saafremt det leveringssted, der ellers skulle finde anvendelse i henhold til artikel 9, viser hen til et tredjeland. I hvert fald er alle de specielle aktiviteter, der er naevnt af Kommissionen, som f.eks. tjenesteydelser udovet af mellemmaendene, koeb og salg af bilerne og vedligeholdelse af disse, alle momspligtige i sig selv som levering af goder eller tjenesteydelser. Udlejning af transportmidler af enhver art bliver behandlet paa en saerlig maade. Kun artikel 9, stk. 1, finder anvendelse.

20 Det er muligt, at Kommissionen mener, at med den hurtige vaekst i langtidsudlejning af biler som et effektivt alternativ til koeb af biler er forholdene aendret, siden tiende direktiv blev vedtaget. Der kan anfoeres argumenter for, at hensynene omkring de kontrolmaessige foranstaltninger, der, som vi allerede har set (ovenfor i punkt 13 og 14), ligger til grund for undtagelse af udlejning af transportmidler af enhver art fra den generelle regel for udlejning af loesoeregenstande, er mindre

paatraengende i tilfaelde af biludlejning paa leasingbasis, end de f.eks. ville have vaeret med hensyn til almindelig biludlejning, da lejerer i henhold til en leasingkontrakt normalt enten ville have hjemsted eller i det mindste have et fast forretningssted paa det sted, hvor tjenesteydelsen i oekonomisk henseende leveres (16). Alle typer af udlejning af transportmidler behandles imidlertid paa samme maade. Saaframt Kommissionen mener, at den ordning, der er fastsat i tiende direktiv, ikke laengere er rigtig, kan den stille forslag til Raadet om aendring af direktivet. Saa laenge der ikke er vedtaget noget nyt direktiv, kan Domstolen klart kun foretage en fortolkning af den gaeldende tekst i sjette direktiv.

Leveringsstedet i henhold til kontrakterne om leasing af biler

21 Det i artikel 9, stk. 1, anfoerte »sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres,« er de leveringssteder for tjenesteydelser, der primaert kommer i betragtning. Kommissionen vil tillaege det sted, hvor tjenesteyderen er etableret, en selvstaendig karakter, som er forskellig fra begrebet »fast forretningssted«. I det foreliggende tilfaelde er det noedvendigt at undersoege anvendelsen af dette udtryk for saa vidt angaar kontrakter om leasing af biler.

i) Sammenfatning af indlaeggene

22 Leasingselskabet, Nederlandene og Tyskland, paa dette punkt stoettet af Frankrig, anfoerer, at det primaere tilknytningsmoment, som er fastsat i artikel 9, stk. 1, er det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed. Det er kun, saaframt valget af dette sted ikke ville foere til et afgiftsmaessigt rationelt resultat, eller det ville skabe en konflikt mellem medlemsstaterne, at det bliver noedvendigt at undersoege, om den, der yder tjenesten, kan anses for at have »et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres« i en anden medlemsstat. Leasingselskabet, stoettet af Nederlandene og Tyskland, goer gaeldende, at det er irrationelt at fastholde kriteriet vedroerende fast forretningssted for saa vidt angaar udlejning af transportmidler, og henviser til sidste betragtning til tiende direktiv, hvori er foreslaaet »det sted, hvor udlejerer er etableret«. Nederlandene anfoerer, at Domstolen i Hamann-sagen udtrykkeligt har udtalt, at det sted, hvor et transportmiddel anvendes, ikke kan udgoere noget afgoerende kriterium ved bestemmelsen af leveringsstedet for en tjenesteydelse, der omfatter udlejning af dette transportmiddel.

23 Frankrig anfoerer imidlertid, at foranstaltningerne vedroerende koeb, udlejning og vedligeholdelse af bilerne i Belgien, sammenholdt med, at ARO's kunder er etableret dér, medfoerer, at ARO har et fast forretningssted i denne medlemsstat. Frankrig - i modsætning til leasingselskabet, Nederlandene og Tyskland - anser de betingelser, der af Domstolen er fastsat i Berkholz-sagen vedroerende anvendelsen af kriterier for et fast forretningssted, navnlig at der skal foreligge de menneskelige og tekniske ressourcer, der er noedvendige for leveringen af leasingselskabets tjenesteydelser, for at vaere opfyldt i denne sag, idet der i Belgien var agenter, der handler for og paa vegne af ARO. Der er allerede (i punkt 15 og 17-20) blevet henvist til Kommissionens principale bemaerkninger. Under retsmoedet anfoerte den subsidiaert, at ARO kunne anses for at have et fast forretningssted i Belgien, hvorfra selskabets tjenesteydelser vedroerende leasing af biler blev leveret.

24 Nederlandene anser det antal foranstaltninger, der skal udfoeres for at udleje biler ved leasing, for ganske lille, og anser - i modsætning til Frankrig - indgaaelsen af leasingkontrakterne i Nederlandene for den vigtigste handling. Endvidere finder det, at betingelserne i Berkholzdommen ikke er opfyldt. ARO har hverken personale eller et forretningssted i Belgien. Tyskland anfoerer, at ordene i artikel 9, stk. 1, med henvisningen til »et fast forretningssted« betegner det sted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, og ikke det sted, hvor forberedelseshandlingerne for denne ydelse, som f.eks. ARO's belgiske agenter handlinger, udfoeres. Hverken Frankrig eller Kommissionen finder imidlertid, at Nederlandene har tilstraekkeligt tilknytning til de omtvistede kontrakter til, at man med rimelighed kan anse landet for leveringssted. Endvidere henviser

Frankrig, støttet af Kommissionen under retsmoedet, til generaladvokat Mancini's forslag til afgørelse i Berkholz-sagen som illustration af, at det anbefaler sig at anvende kriteriet vedrørende det sted, hvor forbruget af tjenesteydelsen (her Belgien) finder sted, naar en anvendelse af forretningsstedet - som det efter disse parter opfattelse er tilfældet i hovedsagen - tilskynder til en kunstig, formalistisk bestemmelse af leveringsstedet (17).

25 Belgien og Danmark naar til den samme konklusion som Frankrig og Kommissionen, blot ad en lidt anden vej. Belgien anfører, at rækkevidden af »det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemsted for sin økonomiske virksomhed« eller har »et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres«, bør fortolkes saaledes, at det vedrører både den sammenhæng, i hvilken det bruges, og de generelle principper og formaal, der ligger til grund for omsætningsafgiftssystemet. I den foreliggende sag peger disse faktorer ifølge Belgien hen imod, at der opkræves omsætningsafgift på det sted, hvor tjenesteydelserne forbruges. I forbindelse med udlejning af biler er tilstedeværelsen af en flåde af biler i en medlemsstat, hvor disse biler er indkøbt, udlejes og i sidste ende sælges, tilstrækkeligt til at udgøre et fast forretningssted. Efter Belgiens opfattelse støttes denne konklusion af, at leasingselskabet anvender mellemmand i Belgien. Danmark anfører for sit vedkommende, at udtrykkene »hjemstedet for sin økonomiske virksomhed« eller »et fast forretningssted« ikke bør fortolkes saaledes, at de kun henviser til det sted, hvor tjenesteyderen af juridiske grunde har etableret eller registreret sin virksomhed. Danmark finder, at det følger af Berkholz-dommen, at de økonomiske realiteter skal tages i betragtning ved bestemmelsen af, i hvilken medlemsstat omsætningsafgiften bør betales i medfør af artikel 9, stk. 1.

ii) Stillingtagen

26 Domstolens fortolkning af artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv i Berkholz-dommen er efter min opfattelse helt klar. Domstolen udtalte først, at artikel 9 skal fortolkes »... inden for rammerne af direktivets generelle system«, og efter at have beskrevet forholdet mellem de første to stykker (18) definerede den »formålet med disse bestemmelser« som værende - først og fremmest - »som det fremgår af artikel 9, stk. 3«, dels at undgå »kompetencekonflikter, der kan medføre en dobbelt afgiftspalning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes« (19). For så vidt angår artikel 9, stk. 1, udtalte Domstolen, at »det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, [har] forrang som tilknytningsmoment, saaledes at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsenteres, kun kan komme i betragtning, saafremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller saafremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat« (20). For det første må begrebet »det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed« anses for et fællesskabsretligt begreb, som skal fortolkes ensartet for at undgå saadanne konflikter (21). For det andet tillader kravet om »klarhed og forudsigelighed«, der gælder for alle »bestemmelser, der kan medføre økonomiske virkninger«, ikke, at en forskellig national praksis - saaledes som den, der på nuværende tidspunkt eksisterer mellem Belgien og Nederlandene - øver indflydelse på bestemmelsen af det sted, hvor tjenesteydelsen leveres, med henblik på opkrævning af omsætningsafgift (22). Endvidere bekræftes denne opfattelse af de i Berkholz-sagen beskrevne omstændigheder, hvor en anvendelse af det andet tilknytningsmoment i artikel 9, stk. 1, kan accepteres (23):

»Det fremgår af den sammenhæng, hvori begreberne i artikel 9 anvendes, samt af denne bestemmelses formaal ... at det kun kan komme i betragtning at henføre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, saafremt 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.«

27 Med henblik på opkrævning af omsætningsafgift er det ikke irrationelt at anvende det sted, hvor tjenesteyderen er etableret, som leveringssted for tjenesteydelser, der består i udlejning af

biler. Begrundelsen gives i dommen i Hamann-sagen. Den omstaendighed, at en medlemsstat lider oekonomisk tab som foelge af anvendelsen af dette tilknytningsmoment, er ikke relevant. Tvaertimod kan det alternative og - som Domstolen klart har udtalt det i Berkholz-sagen - undtagelsespraegede tilknytningsmoment, som det faste forretningssted er, kun anvendes, saafremt de af Domstolen foreskrevne betingelser er opfyldt, og anvendelsen af kriteriet vedroerende hjemstedet for den oekonomiske virksomhed i saa fald ville vaere urimelig. Dette illustreres af den maade, hvorpaa Domstolen har bedoemt de faktiske omstaendigheder i Berkholz-sagen. Det foerste spoergsmaal, der blev forelagt, var et spoergsmaal om, hvorvidt udtrykket »fast forretningssted« kunne fortolkes saaledes, at det ogsaa omfattede spillemaskiner om bord paa et tysk indregistreret soegaaende fartoej, der anvendtes til sejlads paa det aabne hav. Selv om den, der leverede tjenesteydelsen, »regelmaessigt [havde] to medarbejdere beskaeftiget paa faergerne ...« til »dels [at] foretage a) eftersyn, reparation og udskiftning af apparaterne, dels b) toemning af apparaterne for penge og optaelling af beloebene sammen med personale fra Bundesbahn« (24), udtalte Domstolen, at »installeringen af spilleautomater om bord paa et soegaaende fartoej, som underkastes periodiske eftersyn ... ikke [kan] udgoere et saadant etableringssted, navnlig ikke naar det faste hjemsted for ejeren af disse spilleautomater udgoer et passende tilknytningssted for afgiftsopkraevningen« (25).

28 Kommissionen forsoeger at foretage en sontring paa grundlag af de specielle omstaendigheder i Berkholz-sagen og anfoerer herved, at eftersom fartoejet var registreret i Tyskland og blev drevet af Bundesbahn (de tyske jernbaner), ville leveringsstedet i internationalt farvand i alle tilfaelde vaere Tyskland. Jeg tror ikke, at Domstolen havde til hensigt at begrænse rækkevidden af Berkholz-princippet til de specielle omstaendigheder i den sag. Princippet er da ogsaa senere blevet bekræftet af Domstolen.

29 Foerst udtalte Domstolen i Hamann-sagen, hvor der dog ikke blev rejst noget spoergsmaal om beliggenheden af et eventuelt fast forretningssted, at leverandoerens forretningssted var det rigtige at anvende i sager vedroerende udlejning af transportmidler. Dernaest behandlede Domstolen i Faaborg-Gelting-sagen, ligesom i Berkholz-sagen, spoergsmaalet om beskattningen af transaktioner om bord paa faerger, nemlig levering af maaltider til indtagelse om bord. Efter at Domstolen havde fastslaaet, at saadanne leveringer udgjorde en levering af tjenesteydelser, i det mindste naar de tog form af restaurationsvirksomhed, udtalte den under henvisning til Berkholz-dommen, at det sted, hvor skibets reder har sit faste hjemsted, er et passende tilknytningsmoment med hensyn til afgiftsopkraevning. Generaladvokat Cosmas udtalte i sit forslag til afgoerelse i Faaborg-Gelting-sagen, at der skal mere til end blot en forskel i opfattelse mellem de nationale afgiftsmyndigheder for at kunne anse tjenesteyderens forretningssted for uegnet som tilknytningsmoment (26).

30 Paa baggrund af indlaeggene, navnlig fra Frankrig og Kommissionen, er jeg af den opfattelse, at det er noedvendigt at undersøge, om anvendelsen af det faste forretningssted under de saerlige omstaendigheder i den foreliggende sag er velbegrundet. Der er blevet henvist til forskellige faktiske omstaendigheder, som skulle vaere tilstraekkelige til at knytte de tjenesteydelser, som ARO leverer, til Belgien. Ingen af disse paastaaede tilknytningsmomenter er dog efter min opfattelse overbevisende. Selv om ARO nok kan have hvervet potentielle belgiske kunder gennem belgiske automobilforhandlere, som ligeledes var ansvarlige for den fysiske anskaffelse og levering af bilerne til de faktiske kunder, er jeg ikke overbevist om, at tilstedevaerelsen af saadanne mellemmaend udgoer »en varig samvirken af menneskelige ... ressourcer« (27). Der er intet i Berkholz-dommen, der indicerer, at en saa bred opfattelse af udtrykket »menneskelige ressourcer« var tilsigtet eller er berettiget. Tvaertimod blev der foerst og fremmest lagt vaegt paa »hjemstedet for tjenesteyderens oekonomiske virksomhed«. De belgiske aktiviteter hos ARO's formidlere udgoer endvidere - i modsætning til Berkholz' ansattes aktiviteter - alle individuelle juridiske transaktioner. Deres tjenesteydelser er afgiftspligtige i Belgien, hvis det er her, de har etableret deres forretningsvirksomhed. Paa samme maade kan heller ikke det forhold, at disse erhvervsdrivende leverer ydelser vedroerende reparation og

vedligeholdelse af bilerne i Belgien, ligestilles med »en varig samvirken af ... tekniske ressourcer«, som tilhører ARO i Belgien (28). Det originale salg af bilerne sker i Belgien fra billeverandoerernes forretningssted.

31 Selv om udtrykket »menneskelige og tekniske ressourcer« som anvendt i Domstolens praksis, i modsætning til hvad jeg lige har anført, skulle fortolkes udvidende, saaledes at det tillige omfatter ressourcer, der er stillet til rådighed af tredjemand, og som i henhold til sjette direktiv er særskilt momspligtige, ville jeg stadig ikke være overbevist om, at det er realistisk at anse tjenesteydelsen udlejning af biler, som er til behandling i denne sag, for værende udoøvet fra et fast forretningssted i Belgien, da et saadant forretningssted maatte bestå af de forskellige forretningssteder i Belgien hos de mange agenter, der på ARO's vegne udførte tjenesteydelser før og efter leasingkontrakternes indgåelse. Det centrale i ARO's tjenesteydelser er indgåelsen af leasingkontrakterne, som helt klart fandt sted i Nederlandene, og som utvivlsomt betød, at ARO her benyttede sig af saavel menneskelige som tekniske ressourcer; hverken kontrakter eller finansielle arrangementer kan indgås uden brug af betydelige ressourcer. Derfor er Nederlandene det korrekte leveringssted i henhold til den brede fortolkning, som skal anlægges af udtrykket »det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret ... hjemstedet for sin økonomiske virksomhed«.

IV - Forslag til afgørelse

32 Jeg skal derfor foreslå Domstolen at besvare det af Gerechtshof, Amsterdam, forelagte spørgsmål saaledes:

»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 en afgiftspligtig person, der har hjemsted i en medlemsstat, og som stiller personbiler til rådighed for kunder i en anden medlemsstat ifølge kontrakter om operational lease, der er indgået i den førstnævnte medlemsstat, og som ikke raader over menneskelige eller tekniske ressourcer i den anden medlemsstat, skal anses for at levere sine tjenesteydelser på det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i den første medlemsstat.«

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

(2) - Raadets tiende direktiv 84/386/EOEF af 31.7.1984 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter som ændring af direktiv 77/388/EOEF - anvendelse af merværdiafgift ved udlejning af lesoerestande (EFT L 208, s. 58, herefter »tiende direktiv«).

(3) - Staatsblad 1968, s. 329.

(4) - Herefter »ARO« eller »leasingselskabet«.

(5) - Der blev udsendt breve til alle udenlandske leasingselskaber, om hvem man vidste, at de drev virksomhed i Belgien i januar 1993, hvori det blev meddelt, at myndighederne ansaa tilstedeværelsen på nationalt område af en flåde af motorkøretøjer tilhørende et udenlandsk leasingselskab, som blev anvendt til at udføre afgiftsbelagte ydelser (nemlig udlejning af biler), for tilstrækkelig til, at der blev udoøvet økonomisk virksomhed og derfor forelå et fast forretningssted i Belgien.

(6) - Dom af 4.7.1985, sag 168/84, Sml. s. 2251.

(7) - Disse omstændigheder er beskrevet i ovenstaaende punkt 4-6.

(8) - Under retsmoedet understregede Frankrig betydningen af at fastslaa rigtigheden af denne klassifikation, da nogle medlemsstater ifølge Frankrig fortsat betragtede udlejning af biler som en ydelse vedroerende levering af et gode, der er afgiftspligtig i medfør af artikel 8 i sjette direktiv.

(9) - Sag 51/88, Sml. s. 767.

(10) - Hamann-dommen, præmis 13. Den kendsgerning, at udelukkelsen nu er indeholdt i artikel 9, stk. 2, litra e), gør ingen reel forskel.

(11) - Præmis 17.

(12) - Præmis 18. Generaladvokat Jacobs var af samme opfattelse. Han anførte, at »begrundelsen for at undtage transportmidler [er] klar, da det for normaltilfældene ville være umuligt at lægge afgift paa udlejningen af transportmidler paa 'det sted, hvor benyttelsen sker', naar der er tale om transportmidler som biler, lastbiler eller endog cykler og heste, der kan benyttes paa tværs af landegraenserne«, punkt 9 i forslaget til afgørelse.

(13) - Jf. EFT 1979 C 116, s. 4 (min fremhævelse).

(14) - A.st., se sjette betragtning til Kommissionens forslag.

(15) - Jf. punkt 13 ovenfor.

(16) - I den foreliggende sag fastslog den nationale domstol, at lejerne i henhold til de omstridte kontrakter alle har hjemsted i Belgien.

(17) - Generaladvokaten anførte, at naar det sted, hvor leverandoeren har hjemsted, ikke er sammenfaldende med leverandoerens faste forretningssted, ville han foreslaa, at man bringer »det generelle princip i anvendelse, hvorefter merværdiafgiften opkræves paa det sted, hvor godet forbruges«, og at dette er »ensbetydende med at foretrække det kriterium, som gør det muligt at stedfaeste tjenesteydelsen med større præcision. Der er saaledes ikke tvivl om, at blandt disse to kriterier er det kriteriet vedroerende det faste forretningssted, der er det bedst egnede hertil, idet det klart er det mest præcise«. Sml. 1985, s. 2251, punkt 2, s. 2255.

(18) - Domstolen udtalte, at »artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen herom, mens artikel 9, stk. 2, opregner en række særlige tilknytningsmomenter«, a.st., jf. ovenfor note 6, præmis 14. I dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, forklarede Domstolen naermere dette forhold, idet den udtalte, at »man ikke ved fortolkningen af artikel 9 kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfælde maa afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse«; præmis 21.

(19) - Berkholz-dommen, præmis 14.

(20) - A.st., præmis 17.

(21) - Jf. f.eks. med hensyn til henvisningen til »reklamevirksomhed« i artikel 9, stk. 2, litra e), dom af 17.11.1993, sag C-73/92, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5997, præmis 12.

(22) - Jf. bl.a. dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, praemis 23, og generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse i sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. 1996 I, s. 2395, punkt 12.

(23) - Praemis 18.

(24) - Jf. generaladvokat Mancini's forslag til afgørelse, Sml. 1985, s. 2251, punkt 1, s. 2253.

(25) - A.st., praemis 18.

(26) - Se navnlig punkt 20 i forslaget til afgørelse.

(27) - Jf. Berkholz-dommen, praemis 19.

(28) - Saadanne tjenesteydelser er afgiftspligtige paa det sted, hvor de fysisk udfoeres (nemlig i Belgien i det foreliggende tilfaelde), i henhold til artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led. Jf. generelt for saa vidt angaar dette led punkt 13-18 i mit forslag til afgørelse af 28.11.1996 i sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. 1997 I, s. 1195.