

62001C0185

Förslag till avgörande av generaladvokat Léger föredraget den 19 september 2002. - Auto Lease Holland BV mot Bundesamt für Finanzen. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Platsen för skattepliktiga transaktioner - Återbetalning av mervärdesskatt som erlagts i en annan medlemsstat - Motorfordon som ställs till förfogande genom ett leasingavtal - Avtal om bränslehantering - Person som erhållit leverans av bränsle. - Mål C-185/01.

Rättsfallssamling 2003 s. I-01317

Generaladvokatens förslag till avgörande

1. Genom förevarande begäran om förhandsavgörande har domstolen blivit ombedd att tolka artiklarna 5 och 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

2. Parterna i målet vid den nationella domstolen är Auto Lease Holland BV, ett leasingföretag med säte i Nederländerna, och Bundesamt für Finanzen (skattemyndighet vars behörighetsområde omfattar hela Tyskland). Tvisten rör den sistnämndes vägran att återbetala till Auto Lease den mervärdesskatt som detta företag har erlagt i Tyskland i samband med att dess kunder - leasetagare som med Auto Lease har träffat en "överenskommelse angående bränsle" - tankar de bilar som de har leasat.

I - Tillämpliga bestämmelser

3. I artikel 2 i sjätte direktivet anges tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap."

4. De i artikel 2 omnämnda begreppen "leverans av varor" och "tillhandahållande av tjänster" definieras i artikel 5 respektive artikel 6 i sjätte direktivet. Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med "leverans av varor ... överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". Enligt artikel 6.1 avses med "tillhandahållande av tjänster ... varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5".

5. Artiklarna 8 och 9 i sjätte direktivet rör platsen för skattepliktiga transaktioner. I artikel 8.1 b, som behandlar leverans av varor, föreskrivs att då inga varor skickas eller transporteras skall platsen

för leverans anses vara den plats där varorna befinner sig när leveransen äger rum.

6. Artikel 9.1 har följande lydelse:

"Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls ..."

7. I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet stadgas att beskattningsunderlaget för leveranser eller tillhandahållande av tjänster inom landets territorium är "[a]llt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part ...".

8. Artikel 17 i sjätte direktivet rör avdragsrätten, slutstenen i mervärdesskattesystemet. Där föreskrivs följande:

"2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.

..."

9. Närmare bestämmelser om hur den i artikel 17.3 föreskrivna återbetalningen skall tillämpas återfinns i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium. Enligt detta direktiv kan varje skattskyldig som är etablerad i en medlemsstat och som har betalat mervärdesskatt avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom inom en annan medlemsstats territorium begära att sistnämnda medlemsstat skall återbetala denna mervärdesskatt på det villkor, bland annat, att han inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses tillhandahållna i denna medlemsstats territorium.

II - Bakgrunden och förfarandet vid den nationella domstolen

10. Auto Lease är ett leasingföretag som leasar ut bilar till sina kunder. Leasetagaren har dessutom möjlighet att med Auto Lease ingå en överenskommelse angående bränsle. Denna överenskommelse går ut på att leasetagaren av Auto Lease får ett så kallat ALH-pass samt ett kreditkort för bränsle utfärdat av det tyska kreditkortföretaget DKV. På detta kort anges Auto Lease som DKV:s kund. Med detta kort kan kunden "i Auto Leases namn och på dess räkning" tanka bränsle till den leasade bilen samt i viss omfattning köpa oljeprodukter. Auto Lease gör regelbundet upp sina mellanhavanden med DKV. Varje månad betalar leasetagaren till Auto Lease en tolfedel av de uppskattade bensinutgifterna. Vid slutet av året gör parterna sedan upp sina mellanhavanden på grundval av hur mycket bensin som faktiskt har förbrukats. Dessutom betalar leasetagaren till Auto Lease en avgift för administrationen av denna reglering rörande bränslet.

11. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Auto Lease i Nederländerna erlägger skatt för alla leasingtjänsterna "inbegripet utgifterna för bränsle".

12. I den mån som bränsleutgifterna var grundade på leveranser från tyska företag har Auto Lease ansökt om återbetalning av den mervärdesskatt som det har betalat in till de tyska myndigheterna för bränsleleveranser under åren 1989-1993.

13. Bundesamt für Finanzen beviljade till en början ansökningarna för åren 1989-1991, men ändrade sedan besluten om återbetalning på så sätt att återbetalningsbeloppet fastställdes till 0 DEM och de redan återbetalade beloppen krävdes tillbaka. Ansökningarna om återbetalning för åren 1992 och 1993 avslogs redan från början.

14. Auto Lease överklagade dessa beslut, men fick avslag. Finanzgericht, den tyska domstol vid vilken målet anhängiggjordes i första instans, ansåg att oljebolagen inte hade levererat bränslet till Auto Lease och att detta företag därför inte kunde begära återbetalning av mervärdesskatten. Finanzgericht ogillade således överklagandet.

15. Auto Lease överklagade Finanzgerichts dom genom att väcka så kallad revisionstalan vid Bundesfinanzhof (Tyskland).

III - Tolkningsfrågan

16. Det är mot denna bakgrund som Bundesfinanzhof, genom beslut av den 22 februari 2001, beslutade att förklara målet vilande och inhämta ett förhandsavgörande från domstolen i följande fråga:

"Är det i ett fall, där en leasetagare på bensinstationer tankar den bil som han har leasat i leasegivarens namn och på dennes räkning, fråga om en bränsleleverans från leasegivaren till leasetagaren och skall denna leverans beskattas på den leveransort som nämns i artikel 8.1 b i sjätte direktivet, eller innefattas leveransen i den tjänst som leasegivaren skall beskatta enligt artikel 9 i sjätte direktivet?"

IV - Föremålet för tolkningsfrågan

17. Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida leasegivaren (Auto Lease) har rätt att få återbetald mervärdesskatten för det bränsle som leasetagarna har köpt i Tyskland för att tanka de bilar som de har leasat.

18. Enligt skälen till begäran om förhandsavgörande ger Bundesfinanzhofs begäran upphov till två frågor.

19. Den första frågan avser tolkningen av artikel 5 i sjätte direktivet. Den avser frågan huruvida det, under sådana omständigheter som de som föreligger i det aktuella fallet, där en leasetagare

på bensinstationer tankar den bil som han har leasat, är fråga om en bränsleleverans från leasegivaren till leasetagaren. Denna fråga medför emellertid att man måste fråga sig huruvida bränslet dessförinnan har levererats från oljebolagen till Auto Lease eller huruvida bränsleleveransen har skett direkt till leasetagaren. Om oljebolagen har levererat bränslet till leasetagaren och inte till Auto Lease, uppkommer nämligen över huvud taget inte frågan hur den leverans som påstås ha skett därefter från Auto Lease till leasetagaren skall klassificeras.

20. Den andra frågan blir aktuell endast för det fall oljebolagen har levererat bränslet till Auto Lease. I detta fall gäller det att avgöra huruvida detta företags leverans till leasetagaren utgör en fristående leverans, som skall beskattas på den ort där bränslet befann sig när leveransen ägde rum (Tyskland) eller om leveransen utgör en del av leasingtjänsten, som skall beskattas på den ort där leasegivaren har sitt säte (Nederländerna). Syftet med frågan är alltså att få närmare preciseringar vad gäller de kriterier som är tillämpliga när det gäller att avgöra huruvida det är fråga om en enda tjänst eller två fristående tjänster.

21. Saken är följande. Om domstolen konstaterar att oljebolagen har levererat bränslet till Auto Lease och den efterföljande leveransen till leasetagaren ingår i leasingtjänsten, har Auto Lease rätt att få mervärdesskatten återbetald. I detta fall skulle Auto Lease nämligen omfattas av tillämpningsområdet för åttonde direktivet, eftersom företaget skulle ha betalat den mervärdesskatt som lagts på den vara som levererats till företaget i Tyskland och det skulle inte ha levererat eller tillhandahållit någon vara i detta land. Auto Lease skulle befinna sig i samma situation som en skattskyldig som är etablerad i en medlemsstat (Nederländerna) och som har betalat mervärdesskatt avseende lös egendom som tillhandahållits honom i en annan medlemsstat (Tyskland) och som inte har tillhandahållit några varor eller tjänster i denna medlemsstat (Tyskland) från vilken den skulle begära återbetalning av nämnda mervärdesskatt.

22. Om domstolen däremot slår fast att den efterföljande leveransen till leasetagaren utgör en fristående leverans, som skall beskattas i Tyskland, skulle Auto Lease inte ha rätt att få mervärdesskatten återbetald. I detta fall skulle nämligen de villkor för rätten till återbetalning som föreskrivs i åttonde direktivet inte vara uppfyllda. Auto Lease skulle i synnerhet inte ha genomfört någon skattepliktig affärstransaktion inom territoriet i det land i vilket det har betalt mervärdesskatten. Auto Lease skulle alltså behöva följa det vanliga förfarandet för avdrag av mervärdesskatt som är tillämpligt i Tyskland.

23. Jag skall i det följande i tur och ordning behandla de två frågor som jag pekat på ovan.

V - Svaret på tolkningsfrågorna

Den första frågan

24. Den första frågan gäller tolkningen av begreppet "leverans av varor" i artikel 5 i sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen undrar vem - leasegivaren eller leasetagaren - som skall anses ha erhållit den bränsleleverans som utförts av oljebolagen i ett fall där, såsom i förevarande fall, leasetagaren tankar den leasade bilen "i [leasegivarens] namn och på dennes räkning".

25. Den hänskjutande domstolen anser att varan i förevarande fall levereras till leasegivaren. Denna lösning grundar sig på den omständigheten att det kreditkort som leasetagaren använder är utställt i leasingföretagets, alltså Auto Leases, namn och att det framgår av kortet att leasetagaren köper bränslet "i [detta företags] namn och på dess räkning". Europeiska gemenskapernas kommission och den tyska regeringen intar en motsatt ståndpunkt. De anser att varan levereras till den person som rent fysiskt tar varan i besittning (det vill säga leasetagaren), så mycket mer som denne också i slutändan betalar hela priset, inbegripet mervärdesskatten, även om priset till en början läggs ut av leasingföretaget.

26. Jag anser att det är lämpligt att påminna om att "leverans av varor" i artikel 5 i sjätte direktivet definieras som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". När domstolen tillfrågades huruvida begreppet "leverans av varor" kräver att den juridiska äganderätten avseende varan i fråga överförs, svarade den, i domen av den 8 februari 1990 i målet *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, att detta begrepp innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Det följer av denna dom att begreppet "leverans av varor" har en ekonomisk, snarare än juridisk, innebörd. Det avser snarare möjligheten för den person som har fått leveransen att använda sig av varan än den faktiska överföringen av äganderätten i den mening som avses i civilrätten i medlemsstaterna. Såsom domstolen har slagit fast, är nämligen enbart en ekonomisk definition av detta begrepp förenlig med målen i sjätte direktivet, eftersom

"[d]etta synsätt överensstämmer med direktivets syfte, vilket bland annat är att grunda det gemensamma systemet för mervärdesskatt på en enhetlig definition av de skattepliktiga transaktionerna. Denna målsättning skulle dock kunna äventyras om förutsättningen för att leverans av varor, som utgör en av tre skattepliktiga transaktioner, skall anses föreligga, skulle variera från en medlemsstat till en annan, vilket är fallet i fråga om äganderättsövergång inom civilrätten."

27. Det bör i förevarande fall alltså undersökas till vem, leasegivaren eller leasetagaren, oljebolagen har överfört denna befogenhet att faktiskt förfoga över bränslet. På denna punkt anser jag att det står klart att det är leasetagaren som har fått denna befogenhet, utan att Auto Lease på något sätt ingripit. I ett fall där, såsom i förevarande fall, en vara rent fysiskt läggs i händerna på leasetagaren, som använder varan på det sätt som han vill, förefaller det strida mot den ekonomiska logiken i sjätte direktivet att hävda att leasingföretaget - om än bara tillfälligt - har haft befogenheten att förfoga över bränslet och att nämnda företag har kunnat avträda denna befogenhet till leasetagaren. Leasetagaren köper nämligen bränslet direkt på bensinstationerna och Auto Lease har inte vid något tillfälle befogenheten att bestämma över hur eller till vilka ändamål bränslet skall användas.

28. Vidare är påståendet att bränslet levereras till leasegivaren, eftersom denne betalar priset i förskott, inte hållbart. Det skulle nämligen innebära att bränslet inte ansågs ha levererats till leasingföretaget, utan till det tyska kreditkortföretag som först betalar bränslet till oljebolagen och sedan gör upp sina mellanhavanden med Auto Lease på samma sätt som det sistnämnda gör med leasetagarna. Dessutom skulle nämnda påstående leda till den, minst sagt, överraskande slutsatsen att varje gång som en person köpte en vara genom att utnyttja det betalningssätt som föreslås av säljaren eller av någon tredje person, skulle denna vara inte levereras direkt till nämnda person, i den mening som avses i sjätte direktivet, utan den skulle anses ha levererats direkt till den som tillhandahåller den finansiella tjänsten och som i sin tur, efter att ha erhållit leveransen, överlät den på köparen.

29. Den klausul i kreditavtalet enligt vilken leasetagaren köper bränslet "i [leasegivarens] namn och på dennes räkning" kan inte medföra att någon annan slutsats skall dras. Denna klausul skulle nämligen på sin höjd innebära att leasegivaren tilldelades äganderätten till bränslet. Som jag har visat ovan är emellertid innehavet av den juridiska äganderätten inte avgörande när det gäller definitionen av begreppet "leverans av varor" i den mening som avses i artikel 5 i sjätte direktivet.

30. Min bedömning ändras inte heller på grund av överenskommelsen angående bränsle. Såsom kommissionen och den tyska regeringen har understrukit är denna överenskommelse inte ett avtal om leverans av bränsle, utan en analys ger snarare vid handen att den utgör ett avtal om finansieringen av bränsleköpet. Leasegivaren köper nämligen inte bränslet för att därefter sälja det vidare till leasetagaren, utan det är leasetagaren som köper bränslet, varvid han fritt väljer vilket och hur mycket bränsle han köper samt när detta sker. Leasetagaren använder sig endast av de

betalningsformer som leasingföretaget erbjuder. Detta agerar som vilket finans- eller kreditinstitut som helst och dess roll skall inte skiljas från den roll som spelas av kreditkortbolaget, beträffande vilket ingen påstår att det skulle ha erhållit en bränsleleverans. Inom ramen för denna överenskommelse begränsar leasingföretaget sig till att ersätta kreditkortbolaget för det pris, inbegripet mervärdesskatten, som det betalar till oljebolagen. För att utföra dessa betalningar behöver det inte nödvändigtvis betala motsvarande penningbelopp i förväg, eftersom det varje månad av leasetagarna får en del av de sannolika årsutgifterna. Om förbrukningen är mindre än den uppskattade mängden, ersätter leasingföretaget kreditkortsbolaget endast med det penningbelopp som det förstnämnda har erhållit av leasetagarna.

31. I motsats till vad den hänskjutande domstolen tycks antyda kan inte heller domen i målet *Intiem* få mig att ändra min bedömning. I detta mål ombads domstolen att uttala sig om frågan huruvida en arbetsgivare kunde dra av mervärdesskatten avseende bränsle som inte levererats till honom själv utan till hans anställda. Mot bakgrund av omständigheterna i det fallet, och särskilt med hänsyn till den omständigheten att bränslet hade använts enbart för ändamål som avsåg arbetsgivarens yrkesverksamhet, ansåg domstolen att arbetsgivaren hade rätt att dra av mervärdesskatten. Den hänskjutande domstolen har hänvisat till denna dom och tycks se den som ett stöd för påståendet att oljebolagen har levererat bränslet till Auto Lease och inte till leasetagarna. Själv anser jag emellertid att domstolens resonemang i domen i det ovannämnda målet *Intiem* inte låter sig direkt överföras på förevarande fall. I det ovannämnda målet *Intiem* hade frågan till vem, arbetsgivaren eller de anställda, leveransen hade företagits redan besvarats av den nationella domstolen innan den till domstolen hänsköt frågan beträffande möjligheten att dra av mervärdesskatten. Det följer nämligen av domen i det ovannämnda målet *Intiem* att denna fråga varit föremål för diskussion under förfarandet vid de nationella domstolarna och att dessa hade underkänt påståendet att bränslet hade levererats till arbetsgivaren. I punkt 6 i den nämnda domen anges således följande:

"Hoge Raad har till en början underkänt den berörda personens invändning om att *Gerechthof* felaktigt har konstaterat att bränsleleveransen har företagits direkt till de anställda. Hoge Raad har därefter ställt sig frågan huruvida den omständigheten att bränslet, enligt detta konstaterande, levereras direkt till de anställda utgör hinder för att mervärdesskatten avseende detta bränsle dras av av arbetsgivaren."

32. Domstolen har själv sammanfattat den ställda frågan enligt följande:

"[F]örevarande tvist rör problemet huruvida denna regel utgör hinder för avdrag av mervärdesskatten när varorna har köpts av den skattskyldige och, efter att de levererats till dennes anställda, har använts för företagets ändamål."

33. Av detta följer att domstolen i domen i det ovannämnda målet *Intiem* inte behövde uttala sig om den fråga som ställs i förevarande mål och att den inte uttryckt några förbehåll beträffande förutsättningen för tolkningsfrågan, nämligen att bränslet hade levererats till de anställda. Jag anser därför att denna dom inte är relevant när det gäller att besvara tolkningsfrågan och att den inte kan utgöra någon grund för slutsatsen att det är Auto Lease som har erhållit bränsleleveransen.

34. Mot bakgrund av de anförda övervägandena föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågan på följande sätt. Artikel 5 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att det inte är fråga om en bränsleleverans från leasegivaren till leasetagaren, när leasetagaren, i ett sådant fall som i förevarande tvist, på bensinstationer tankar den bil som han har leasat.

Den andra frågan

35. Med hänsyn till det svar som jag har gett på den första tolkningsfrågan förlorar den andra tolkningsfrågan sitt föremål.

Förslag till avgörande

36. Jag föreslår således att domstolen skall besvara Bundesfinanzhofs frågor enligt följande:

Artikel 5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt att det inte är fråga om en bränsleleverans från leasegivaren till leasetagaren, när leasetagaren, i ett sådant fall som i förevarande tvist, på bensinstationer tankar den bil som han har leasat.