FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 12. december 1996 *

1. Såfremt 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 på opkrævning af merværdiafgift? For at kunne besvare dette spørgsmål har en nederlandsk retsinstans 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 vedrører »tjenesteydelser«. Stk. 1 har følgende ordlyd:

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

Indtil artikel 9, stk. 2, litra d), blev ophævet ved artikel 1, nr. 1, i Rådets tiende direktiv [2], lød bestemmelsen:

»leveringsstedet for tjenesteydelser i form af udlejning af sådanne løsøregenstande, bortset fra transportmidler af enhver art, som af en udlejer i en medlemsstat udføres til en anden medlemsstat med henblik på benyttelse i sidstnævnte stat, er det sted, hvor benyttelsen sker«.

For tjenesteydelser, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde, og som opregnes i forskellige led, bestemmer artikel 9, stk. 2, litra e), at når de præsteres for »afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet«, men uden for yderens land, er leveringsstedet »det sted, hvor aftageren har etableret enten

* Originalsprog: engelsk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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 — Rådets tiende direktiv 84/386/EØF af 31.7.1984 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter som ændring af direktiv 77/388/EØF — anvendelse af merværdiafgift ved udlejning af løsøregenstande (EFT L 208, s. 58, herefter »tiende direktiv«).

hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige 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 løsøregenstande med undtagelse af transportmidler af enhver art«.

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

»Med henblik på at undgå dobbelt påligning af afgifter, ikke-påligning af sådanne 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, når dette i henhold til denne artikel er beliggende i indlandet, som beliggende uden for Fællesskabet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Fællesskabet

b) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende uden for Fællesskabet, som beliggende i indlandet, såfremt 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 omsætningsafgift, herefter »loven«) [3] bestemmer, at det sted, hvor en tjenesteydelse er præsteret, er stedet, hvor den forretningsdrivende, der præsterer tjenesteydelsen, er bosiddende, etableret eller har et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres.

3 — *Staatsblad* 1968, s. 329.

4. ARO Lease BV [4], der er sagsøger i hovedsagen, er et anpartsselskab, der er registreret i Nederlandene. Det driver som leasingselskab virksomhed omfattende indgåelse af leasingkontrakter med tredjemand vedrørende personbiler. Hovedparten af disse kontrakter var på det i sagen omhandlede tidspunkt indgået for en periode på tre til fire år, og de vedrørte biler, som var blevet udlejet til personer hjemmehørende i Nederlandene. Omkring 800 af disse kontrakter vedrørte imidlertid kunder hjemmehørende i Belgien (herefter »de omtvistede kontrakter«). Alle disse omtvistede kontrakter var blevet udfærdiget på leasingselskabets kontor i Hertogenbosch, Nederlandene.

5. Ifølge Gerechtshof, Amsterdam (herefter »den nationale ret«), har ARO ikke kontorer i Belgien. I de fleste tilfælde bliver potentielle kunder, der er etableret i Belgien, introduceret til leasingselskabet af selvstændige belgiske mellemmænd, som modtager provision herfor. Normalt arrangerer kunden selv købet af den ønskede bil hos en forhandler i Belgien. Bilen sælges derefter af forhandleren til ARO, som betaler købsprisen. Leasingselskabet stiller derefter bilen til rådighed for kunden i henhold til en separat leasingkontrakt. Mellemmændene i Belgien er således ikke direkte involveret i udfærdigelsen 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 påhviler kunden, påhviler det dog stadig leasingselskabet af betale for reparationer og assistance som følge af skader på bilen. ARO har som ejer tegnet forsikring mod disse risici.

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

7. Før 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

4 — Herefter »ARO« eller »leasingselskabet«.

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 dér 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 Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) fortolkes således, at en afgiftspligtig, der er etableret i Nederlandene, og som sådan på grundlag af kontrakter om operational lease stiller ca. 6 800 personbiler til rådighed for tredjemænd — idet ca. 800 af disse biler er købt og stillet til rådighed i Belgien på den måde og under de omstændigheder, der er beskrevet i 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,

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 anså 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 udøvet 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 ovenstående punkt 4-6.

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 foreslået, 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 indlæg kan efter min opfattelse ikke undersøges uden at tage hensyn til den. »Udlejning af løsøregenstande« er nu en af de tjenesteydelser, der udtrykkelig er nævnt i artikel 9, stk. 2, litra e), der, hvis ydelsen involverer afgiftspligtige personer med hjemsted i forskellige medlemsstater, skal anses for leveret på det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed. Artikel 1 i tiende direktiv undtager udtrykkeligt udlejning af »transportmidler af enhver art« fra denne specielle regel for løsøregenstande. Sidste betragtning til tiende direktiv forklarer denne undtagelse med følgende ord:

»for så vidt angår udlejning af transportmidler bør nævnte artikel 9, stk. 1, dog af kontrolhensyn anvendes strengt, således at leveringsstedet for disse former for tjenesteydelser er det sted, hvor udlejeren er etableret«.

14. Dette synspunkt finder især støtte i dommen af 15. marts 1989 i Hamannsagen [9], hvori Domstolen blev anmodet om at udtale sig om, hvorvidt havkrydsere, som lejerne heraf anvender til udøvelse af sejlsport, skal anses for »transportmidler« i betydningen i den tidligere artikel 9, stk. 2, litra d), i sjette direktiv, der er citeret ovenfor

8 — Under retsmødet understregede Frankrig betydningen af at fastslå rigtigheden af denne klassifikation, da nogle medlemsstater ifølge Frankrig fortsat betragtede udlejning af biler som en ydelse vedrørende levering af et gode, der er afgiftspligtig i medfør af artikel 8 i sjette direktiv.

9 — Sag 51/88, Sml. s. 767.

i punkt 2. Domstolen udtalte, at »undtagelsen finder anvendelse på udlejning af løsøregenstande bortset fra enhver art af transportmidler, der således falder ind under hovedreglen i artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv« [10]. Ifølge Domstolen var formålet med artikel 9 at sikre, at der »ved leveringsstedet for en tjenesteydelse ... således af praktiske årsager [forstås] det sted, hvor den, der yder tjenesten har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed«, men der burde »dog gøres visse undtagelser fra denne hovedregel«, f.eks. ved udlejning af løsøregenstande, og »for at undgå konkurrencefordrejning som følge af medlemsstaternes forskellige momssatser er leveringsstedet, for så vidt angår udlejning af løsøregenstande, det sted, hvor benyttelsen sker« [11]. Domstolen fortsatte:

»Disse betragtninger gælder imidlertid ikke for udlejning af transportmidler. I betragtning af at transportmidler let kan overskride landegrænser, er det vanskeligt, hvis ikke umuligt, at fastslå det sted, hvor benyttelsen sker. Det er således nødvendigt at fastlægge et anvendeligt kriterium for den konkrete momsopkrævning. Det er derfor, at sjette direktiv med hensyn til transportmidler af enhver art ikke har lagt det sted, hvor benyttelsen sker, til grund, men, i henhold til hovedreglen, det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske 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 fællesskabslovgivers hensigt var at sikre, at leveringsstedet for tjenesteydelser i tilfælde 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 indlæg, at det forhold, at sådanne aktiviteter er undtaget fra artikel 9, stk. 2, litra e)'s anvendelsesområde, ved en modsætningsslutning kunne betyde, at leveringsstedet for disse tjenesteydelser ikke anses for at være beliggende på aftagerens etableringssted som sådan. Jeg mener ikke, at dette i tilstrækkeligt omfang tager hensyn til opbygningen og den klare ordlyd af ændringen af artikel 9.

16. Den ændring, der blev indført med tiende direktiv, og som belyses nærmere i sidste betragtning til direktivet, understreger i det mindste, at når det gælder udlejning af

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 på udlejningen af transportmidler på 'det sted, hvor benyttelsen sker', når der er tale om transportmidler som biler, lastbiler eller endog cykler og heste, der kan benyttes på tværs af landegrænserne«, punkt 9 i forslaget til afgørelse.

transportmidler, bør *det sted, hvor udlejeren er etableret*, anses for det primære leveringssted ved anvendelsen af artikel 9, stk. 1. Før ændringen 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 ændringen indeholder artikel 9, stk. 2, litra e), en bestemmelse, der undtager sådan udlejning fra en regel, der ikke er meget forskellig herfra, og hvorefter leveringsstedet er »det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres«.

ii) Fortolkningen af udtrykket etableringssted

17. I sit skriftlige indlæg har Kommissionen foreslået en alternativ teori i form af en selvstændig 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 »økonomiske realiteter og ikke tilfældige juridiske konstruktioner«. Efter denne opfattelse ville ARO's biludlejningsaktiviteter blive anset for at være ydet ikke fra dets kontor i Nederlandene, men fra Belgien, hvor kunderne hverves, og bilerne købes, leveres, vedligeholdes og til slut sælges. Selv om dette ikke fremgår af forelæggelsesdommen, forudsætter Kommissionen — meget rimeligt for disse aktiviteter — at betalingerne sker i belgiske franc. Dette er mindre sandsynligt i de tilfælde, hvor lejen betales til ARO. Kommissionen anfører kort sagt, at den økonomiske aktivitet udføres i Belgien. Naturligvis er den i sagen omhandlede aktivitet kun udlejning af biler. Efter min opfattelse er den praktiske virkning af anvendelse af en sådan fremgangsmåde stort set den samme, som hvis den alternative bestemmelse, som er fastsat i artikel 9, stk. 2, litra e), med hensyn til udlejning af løsøre blev anvendt, til trods for den udtrykkelige undtagelse vedrørende 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 indsættelse af følgende punktum i artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv [13]:

„»Når en person udlejer løsøregenstande (*bortset fra transportmidler*), anses denne person som havende etableret hjemstedet for sådan virksomhed på det sted, hvor genstanden befinder sig på det tidspunkt, hvor den faktisk stilles til lejers disposition.«

Kommissionen havde på det tidspunkt, da dette forslag blev fremsat, den opfattelse, at »en sådan formodningsregel kan dog ikke indføres for så vidt angår udlejning af trans-

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

portmidler« [14]. Denne »formodningsregel« var, at udlejeren skulle behandles, som om han var etableret på det sted, hvor tjenesteydelsen blev udført. Den bestemmelse, som Rådet endelig vedtog, indeholdt ikke denne »formodning«, selv om reglen havde tilsvarende virkning, og udpegede det sted, hvor aftageren var etableret, som leveringsstedet [15].

19. Fremgangsmåden med at tage hensyn til de »økonomiske realiteter«, som Kommissionen anfører til støtte for sin fleksible fortolkning af begrebet etableringssted går efter min opfattelse imod lovgivers udtrykkelige vilje. Som det blev påpeget af Tyskland, tillader artikel 9, stk. 3, litra b), endvidere opkrævning af afgifter på tjenesteydelser i medlemsstaterne, hvor »den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted«, men kun såfremt 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 nævnt af Kommissionen, som f.eks. tjenesteydelser udøvet af mellemmændene, køb 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 på en særlig måde. Kun artikel 9, stk. 1, finder anvendelse.

20. Det er muligt, at Kommissionen mener, at med den hurtige vækst i langtidsudlejning af biler som et effektivt alternativ til køb af biler er forholdene ændret, siden tiende direktiv blev vedtaget. Der kan anføres argumenter for, at hensynene omkring de kontrolmæssige 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 løsøregenstande, er mindre påtrængende i tilfælde af biludlejning på leasingbasis, end de f.eks. ville have været med hensyn til almindelig biludlejning, da lejeren i henhold til en leasingkontrakt normalt enten ville have hjemsted eller i det mindste have et fast forretningssted på det sted, hvor tjenesteydelsen i økonomisk henseende leveres [16]. Alle typer af udlejning af transportmidler behandles imidlertid på samme måde. Såfremt Kommissionen mener, at den ordning, der er fastsat i tiende direktiv, ikke længere er rigtig, kan den stille forslag til Rådet om ændring af direktivet. Så længe der ikke er vedtaget noget nyt direktiv, kan Domstolen klart kun foretage en fortolkning af den gældende tekst i sjette direktiv.

Leveringsstedet i henhold til kontrakterne om leasing af biler

21. Det i artikel 9, stk. 1, anførte »sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres,« er de leveringssteder for

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.

tjenesteydelser, der primært kommer i betragtning. Kommissionen vil tillægge det sted, hvor tjenesteyderen er etableret, en selvstændig karakter, som er forskellig fra begrebet »fast forretningssted«. I det foreliggende tilfælde er det nødvendigt at undersøge anvendelsen af dette udtryk for så vidt angår kontrakter om leasing af biler.

i) Sammenfatning af indlæggene

22. Leasingselskabet, Nederlandene og Tyskland, på dette punkt støttet af Frankrig, anfører, at det primære tilknytningsmoment, som er fastsat i artikel 9, stk. 1, er det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Det er kun, såfremt valget af dette sted ikke ville føre til et afgiftsmæssigt rationelt resultat, eller det ville skabe en konflikt mellem medlemsstaterne, at det bliver nødvendigt at undersøge, om den, der yder tjenesten, kan anses for at have »et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres« i en anden medlemsstat. Leasingselskabet, støttet af Nederlandene og Tyskland, gør gældende, at det er irrationelt at fastholde kriteriet vedrørende fast forretningssted for så vidt angår udlejning af transportmidler, og henviser til sidste betragtning til tiende direktiv, hvori er foreslået »det sted, hvor udlejeren er etableret«. Nederlandene anfører, at Domstolen i Hamann-sagen udtrykkeligt har udtalt, at det sted, hvor et transportmiddel anvendes, ikke kan udgøre noget afgørende kriterium ved bestemmelsen af leveringsstedet for en tjenesteydelse, der omfatter udlejning af dette transportmiddel.

23. Frankrig anfører imidlertid, at foranstaltningerne vedrørende køb, udlejning og vedligeholdelse af bilerne i Belgien, sammenholdt med, at ARO's kunder er etableret dér, medfører, 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 vedrørende anvendelsen af kriterier for et fast forretningssted, navnlig at der skal foreligge de menneskelige og tekniske ressourcer, der er nødvendige for leveringen af leasingselskabets tjenesteydelser, for at være opfyldt i denne sag, idet der i Belgien var agenter, der handler for og på vegne af ARO. Der er allerede (i punkt 15 og 17-20) blevet henvist til Kommissionens principale bemærkninger. Under retsmødet anførte den subsidiært, at ARO kunne anses for at have et fast forretningssted i Belgien, hvorfra selskabets tjenesteydelser vedrørende leasing af biler blev leveret.

24. Nederlandene anser det antal foranstaltninger, der skal udføres for at udleje biler ved leasing, for ganske lille, og anser — i modsætning til Frankrig — indgåelsen af leasingkontrakterne i Nederlandene for den vigtigste handling. Endvidere finder det, at betingelserne i Berkholz-dommen ikke er opfyldt. ARO har hverken personale eller et forretningssted i Belgien. Tyskland anfører,

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 agenters handlinger, udføres. Hverken Frankrig eller Kommissionen finder imidlertid, at Nederlandene har tilstrækkelig tilknytning til de omtvistede kontrakter til, at man med rimelighed kan anse landet for leveringssted. Endvidere henviser Frankrig, støttet af Kommissionen under retsmødet, 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, når en anvendelse af forretningsstedet — som det efter disse parters opfattelse er tilfældet i hovedsagen — tilskynder til en kunstig, formalistisk bestemmelse af leveringsstedet [17].

25. Belgien og Danmark når 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 således, at det vedrører både den sammenhæng, i hvilken det bruges, og de generelle principper og formål, 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 mellemmænd i Belgien. Danmark anfører for sit vedkommende, at udtrykkene »hjemstedet for sin økonomiske virksomhed« eller »et fast forretningssted« ikke bør fortolkes således, 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

17 — Generaladvokaten anførte, at når det sted, hvor leverandørens har hjemsted, ikke er sammenfaldende med leverandørens faste forretningssted, ville han foreslå, at man bringer »det generelle princip i anvendelse, hvorefter merværdiafgiften opkræves på det sted, hvor godet forbruges«, og at dette er »ensbetydende med at foretrække det kriterium, som gør det muligt at stedfæste tjenesteydelsen med større præcision. Der er således ikke tvivl om, at blandt disse to kriterier er det kriteriet vedrørende det faste forretningssted, der er det bedst egnede hertil, idet det klart er det mest præcise«. Sml. 1985, s. 2251, punkt 2, s. 2255.

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 afgiftspåligning, 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, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsenteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat« [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 sådanne 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 — således 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 formål ... at det kun kan komme i betragtning at henføre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet.«

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 omstændighed, at en medlemsstat lider økonomisk tab som følge af anvendelsen af dette tilknytningsmoment, er ikke relevant. Tværtimod

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 nærmere 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 må 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, præmis 23, og generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse i sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. 1996 I, s. 2395, punkt 12.

23 — Præmis 18.

kan det alternative og — som Domstolen klart har udtalt det i Berkholz-sagen — undtagelsesprægede tilknytningsmoment, som det faste forretningssted er, kun anvendes, såfremt de af Domstolen foreskrevne betingelser er opfyldt, og anvendelsen af kriteriet vedrørende hjemstedet for den økonomiske virksomhed i så fald ville være urimelig. Dette illustreres af den måde, hvorpå Domstolen har bedømt de faktiske omstændigheder i Berkholz-sagen. Det første spørgsmål, der blev forelagt, var et spørgsmål om, hvorvidt udtrykket »fast forretningssted« kunne fortolkes således, at det også omfattede spillemaskiner om bord på et tysk indregistreret søgående fartøj, der anvendtes til sejlads på det åbne hav. Selv om den, der leverede tjenesteydelsen, »regelmæssigt [havde] to medarbejdere beskæftiget på færgerne ...« til »dels [at] foretage a) eftersyn, reparation og udskiftning af apparaterne, dels b) tømning af apparaterne for penge og optælling af beløbene sammen med personale fra Bundesbahn« [24], udtalte Domstolen, at »installeringen af spilleautomater om bord på et søgående fartøj, som underkastes periodiske eftersyn ... ikke [kan] udgøre et sådant etableringssted, navnlig ikke når det faste hjemsted for ejeren af disse spilleautomater udgør et passende tilknytningssted for afgiftsopkrævningen« [25].

28. Kommissionen forsøger at foretage en sondring på grundlag af de specielle omstændigheder i Berkholz-sagen og anfører herved, at eftersom fartøjet var registreret i Tyskland og blev drevet af Bundesbahn (de tyske jernbaner), ville leveringsstedet i internationalt farvand i alle tilfælde være Tyskland. Jeg tror ikke, at Domstolen havde til hensigt at begrænse rækkevidden af Berkholz-princippet til de specielle omstændigheder i den sag. Princippet er da også senere blevet bekræftet af Domstolen.

29. Først udtalte Domstolen i Hamann-sagen, hvor der dog ikke blev rejst noget spørgsmål om beliggenheden af et eventuelt fast forretningssted, at leverandørens forretningssted var det rigtige at anvende i sager vedrørende udlejning af transportmidler. Dernæst behandlede Domstolen i Faaborg-Gelting-sagen, ligesom i Berkholz-sagen, spørgsmålet om beskatningen af transaktioner om bord på færger, nemlig levering af måltider til indtagelse om bord. Efter at Domstolen havde fastslået, at sådanne leveringer udgjorde en levering af tjenesteydelser, i det mindste når 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 afgiftsopkrævning. Generaladvokat Cosmas udtalte i sit forslag til afgørelse i Faaborg-Gelting-sagen, at der skal mere til end blot en forskel i opfattelse mellem de nationale afgiftsmyndigheder for at kunne anse tjene-

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

25 — A.st., præmis 18.

steyderens forretningssted for uegnet som tilknytningsmoment [26].

30. På baggrund af indlæggene, navnlig fra Frankrig og Kommissionen, er jeg af den opfattelse, at det er nødvendigt at undersøge, om anvendelsen af det faste forretningssted under de særlige omstændigheder i den foreliggende sag er velbegrundet. Der er blevet henvist til forskellige faktiske omstændigheder, som skulle være tilstrækkelige til at knytte de tjenesteydelser, som ARO leverer, til Belgien. Ingen af disse påståede 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 tilstedeværelsen af sådanne mellemmænd udgør »en varig samvirken af menneskelige ... ressourcer« [27]. Der er intet i Berkholz-dommen, der indicerer, at en så bred opfattelse af udtrykket »menneskelige ressourcer« var tilsigtet eller er berettiget. Tværtimod blev der først og fremmest lagt vægt på »hjemstedet for tjenesteyderens økonomiske virksomhed«. De belgiske aktiviteter hos ARO's formidlere udgør 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. På samme måde kan heller ikke det forhold, at disse erhvervsdrivende leverer ydelser vedrørende 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 billeverandørernes 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, således 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 udøvet *fra* et *fast forretningssted* i Belgien, da et sådant forretningssted måtte 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 såvel 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«.

26 — Se navnlig punkt 20 i forslaget til afgørelse.

27 — Jf. Berkholz-dommen, præmis 19.

28 — Sådanne tjenesteydelser er afgiftspligtige på det sted, hvor de fysisk udføres (nemlig i Belgien i det foreliggende tilfælde), i henhold til artikel 9, stk. 2, litra e), fjerde led. Jf. generelt for så vidt angår 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.

IV — Forslag til afgørelse

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

»Artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at 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 råder 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.«