CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL N. FENNELLY

van 12 december 1996 *

1. Wanneer een in een Lid-Staat (Nederland) gevestigde leasemaatschappij haar in een andere Lid-Staat (België) gevestigde klanten krachtens overeenkomsten van operational lease personenauto's ter beschikking stelt, in welke Lid-Staat worden dan leasediensten verricht in de zin van de BTW-regeling? Teneinde deze vraag te beantwoorden heeft een Nederlandse rechter het Hof verzocht om uitlegging van artikel 9 van de Zesde BTW-richtlijn. [1]

I — Het rechtskader en de feiten

2. Artikel 9 van de Zesde richtlijn heeft betrekking op „Diensten". Lid 1 luidt als volgt:

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

Voordat het bij artikel 1, sub 1, van de Tiende richtlijn van de Raad [2] werd geschrapt, luidde artikel 9, lid 2, sub d, als volgt:

„de plaats van diensten die strekken tot de verhuur van een roerende lichamelijke zaak, met uitzondering van alle vervoermiddelen, welke door de verhuurder van een Lid-Staat naar een andere Lid-Staat wordt uitgevoerd om daar te worden gebruikt, [is] de plaats waar het gebruik plaatsvindt".

Met betrekking tot de in verschillende streepjes genoemde diensten die binnen zijn werkingssfeer vallen wanneer zij worden verleend aan „belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd", bepaalt

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 — Tiende richtlijn (84/386/EEG) van de Raad van 31 juli 1984 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG — Toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op de verhuur van roerende lichamelijke zaken (PB 1984, L 208, blz. 58; hierna: „Tiende richtlijn").

artikel 9, lid 2, sub e, dat de plaats van de diensten de plaats is „waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats".

Artikel 1, sub 2, van de Tiende richtlijn voegde ter vervanging van de hiervoor aangehaalde bepaling van artikel 9, lid 2, sub d, in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn het volgende streepje toe:

„— de verhuur van roerende lichamelijke zaken, met uitzondering van alle vervoermiddelen".

Artikel 9, lid 3, zoals gewijzigd bij artikel 1, sub 3, van de Tiende richtlijn, luidt als volgt:

„Teneinde dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede concurrentievervalsing te voorkomen, kunnen de Lid-Staten, voor de diensten als bedoeld in [artikel 9,] lid 2, sub e), alsmede de verhuur van vervoermiddelen:

a) de plaats van de diensten, die, krachtens dit artikel, in het binnenland is gelegen, aanmerken als buiten de Gemeenschap te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie buiten de Gemeenschap geschieden;

b) de plaats van de diensten, die, krachtens dit artikel, buiten de Gemeenschap is gelegen, aanmerken als in het binnenland te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie in het binnenland geschieden."

3. Volgens artikel 6, lid 1, van de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting 1968 [3] (hierna: „Wet") is de plaats waar een dienst wordt verricht de plaats waar de ondernemer die de dienst verricht woont of is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft van waaruit hij de dienst verricht.

3 — *Staatsblad* 1968, blz. 329.

4. ARO Lease BV [4], verzoekster in het hoofdgeding, is een Nederlandse besloten vennootschap. Zij sluit als lessor lease-overeenkomsten met derden ten aanzien van personenauto's. De meeste van die overeenkomsten waren op het relevante tijdstip voor een periode van drie of vier jaar gesloten en hadden betrekking op auto's die waren geleasd aan in Nederland gevestigde personen. Ongeveer 800 van die overeenkomsten waren evenwel gesloten met klanten in België (hierna: „litigieuze overeenkomsten"). Alle litigieuze overeenkomsten waren opgemaakt ten kantore van de lessor te 's-Hertogenbosch (Nederland).

5. Volgens het Gerechtshof te Amsterdam (hierna: „nationale rechter") beschikt ARO niet over een kantoor in België. Meestal komen potentiële Belgische klanten met ARO in contact via Belgische zelfstandige tussenpersonen, die daarvoor een provisie ontvangen. Doorgaans zorgt de klant zelf voor de aankoop van de door hem gewenste auto bij een dealer in België. Vervolgens wordt de auto door de dealer verkocht aan ARO, die de aankoopprijs betaalt. Op basis van een afzonderlijke lease-overeenkomst stelt de lessor de auto ter beschikking van de klant. De tussenpersonen in België zijn dus niet rechtstreeks betrokken bij de sluiting of de uitvoering van de overeenkomsten. De overeenkomsten bepalen onder meer, dat het onderhoud van de auto's en de Belgische wegenbelasting voor rekening van de klant komen, maar dat de lessor dient in te staan voor reparaties en hulpverlening ten gevolge van schade aan de auto. Teneinde haar belangen als eigenaar te vrijwaren, heeft ARO tegen dit risico een verzekering afgesloten.

6. Aan het einde van de overeengekomen leaseperiode heeft de klant de mogelijkheid, de auto voor een bepaalde prijs van de lessor te kopen. Indien de auto op basis van die prijs niet onmiddellijk kan worden verkocht, wordt de auto voor rekening en risico van ARO tijdelijk gestald op een terrein van een handelaar in België, daar ARO in dat land niet over een eigen stalling beschikt.

7. Voordat het geschil in het hoofdgeding ontstond, had de lessor ter zake van het leasen van auto's in België steeds BTW betaald in Nederland, daar de bevoegde Nederlandse instanties op grond van artikel 6, lid 1, van de Wet en artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn ervan uitgingen, dat de relevante diensten in Nederland werden verleend.

8. Volgens ARO's BTW-aangifte voor de periode tot en met november 1993 was zij de Nederlandse autoriteiten voor de krachtens de litigieuze overeenkomsten verleende diensten 389 753 HFL (hierna: „betwiste BTW") verschuldigd. Op 18 januari 1993 hadden de bevoegde Belgische instanties ARO inmiddels evenwel ervan in kennis gesteld, dat zij in verband met die overeenkomsten per 1 januari 1993 BTW verschuldigd was in

4 — Hierna: „ARO" of „lessor".

België. [5] Ter terechtzitting stelde ARO's raadsman, dat de Belgische autoriteiten eerst op 24 oktober 1994 beslisten dit nieuwe beleid in praktijk te brengen en met terugwerkende kracht tot januari 1993 betaling van Belgische BTW te vorderen. Deze terugwerkende kracht werd naderhand tot november 1993 beperkt. ARO vorderde tevergeefs terugbetaling van de in Nederland betaalde betwiste BTW.

9. Voor de nationale rechter stelde ARO, dat aangezien zij de auto's in België had gekocht en geleasd, zij overeenkomstig het standpunt van de Belgische autoriteiten moest worden geacht in België over een vaste inrichting te beschikken. De Nederlandse autoriteiten stelden daarentegen, dat de lessor in België geen bedrijfsinrichting had van waaruit met een zekere duurzaamheid diensten werden verricht, en dat de lessor daar over personeel noch technische middelen ten behoeve van het sluiten van lease-overeenkomsten beschikte. Derhalve had ARO de betwiste BTW terecht aangegeven en betaald in Nederland.

10. De nationale rechter stelt in verband met de bepaling van de plaats van de dienst in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat het recht op terugbetaling van de betwiste BTW afhankelijk is van de vraag, of de betrokkene de desbetreffende diensten verleende vanuit een vaste inrichting in België. Daar hij twijfelt aan de juiste uitlegging van die bepaling en met name aan de betekenis van het arrest van het Hof in de zaak Berkholz [6], heeft hij het Hof de volgende vraag gesteld:

„Moet artikel 9, eerste lid, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die in Nederland is gevestigd en als zodanig aan derden circa 6 800 personenauto's ter beschikking stelt op basis van overeenkomsten van operational lease, waarvan er circa 800 zijn gekocht en ter beschikking gesteld in België op de wijze en onder de omstandigheden als hiervoor onder 2.1 tot en met 2.4 omschreven [7], laatstbedoelde diensten verricht vanuit een in België gevestigde vaste inrichting?"

II — Bij het Hof ingediende opmerkingen

11. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door ARO, de Belgische, de Deense, de

5 — In januari 1993 werden aan alle bekende buitenlandse leasemaatschappijen die activiteiten in België ontplooiden, brieven gezonden waarin werd meegedeeld, dat volgens de autoriteiten de aanwezigheid op het nationale grondgebied van een aan een buitenlandse leasemaatschappij toebehorende vloot voertuigen die worden gebruikt voor belastbare handelingen (het leasen van de voertuigen) volstond om te stellen, dat er sprake is van de uitoefening van een economische activiteit en dus van een vaste inrichting in België.

6 — Arrest van 4 juli 1985, zaak 168/84, Jurispr. 1985, blz. 2251.

7 — Deze omstandigheden zijn nader omschreven in de punten 4-6 van deze conclusie.

Nederlandse en de Franse regering en de Commissie. ARO, de Duitse, de Franse en de Nederlandse regering en de Commissie hebben mondelinge opmerkingen ingediend.

III — Bespreking

12. De nationale rechter, de partijen in het hoofdgeding, de Commissie en de Lid-Staten die opmerkingen hebben ingediend, zijn het erover eens dat de activiteiten van de lessor als het verlenen van diensten kunnen worden aangemerkt. [8]

De toepasbaarheid van artikel 9, lid 1

i) Vervoermiddelen

13. Geen der partijen, enige Lid-Staat noch de Commissie heeft gesteld, dat de plaats van de diensten in deze zaak moet worden bepaald overeenkomstig artikel 9, lid 2. Niettemin werpen de redenen waarom dat lid niet van toepassing is, licht op de uitlegging van artikel 9, lid 1. Mijns inziens kunnen met name de opmerkingen van de Commissie niet los daarvan worden gezien. De „verhuur van roerende lichamelijke zaken" is thans één van de in artikel 9, lid 2, sub e, uitdrukkelijk genoemde diensten, die, wanneer de belastingplichtigen in verschillende Lid-Staten zijn gevestigd, moeten worden geacht te zijn verleend op de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Bij artikel 1 van de Tiende richtlijn is de verhuur van „alle vervoermiddelen" uitdrukkelijk van deze bijzondere regel voor roerende lichamelijke zaken uitgezonderd. De laatste overweging van de considerans van de Tiende richtlijn geeft daarvoor de volgende verklaring:

„Overwegende evenwel dat, voor wat de verhuur van vervoermiddelen betreft, artikel 9, lid 1, om redenen van controletechnische aard strikt dient te worden toegepast door als plaats van deze dienstverrichtingen de plaats van de dienstverrichter aan te merken."

14. Deze opvatting vindt steun in het arrest in de zaak Hamann [9], waarin het Hof werd gevraagd, of zeegaande zeiljachten die de huurders gebruiken voor het beoefenen van de zeilsport, moeten worden aangemerkt als „vervoermiddelen" in de zin van het in punt 2 aangehaalde oude artikel 9, lid 2,

8 — Ter terechtzitting beklemtoonde de Franse regering hoe belangrijk het is om na te gaan, of dit juist is. Zij stelde namelijk, dat sommige Lid-Staten de leasing van auto's nog steeds als een levering van goederen beschouwen, die overeenkomstig artikel 8 van de Zesde richtlijn moet worden belast.

9 — Arrest van 15 maart 1989, zaak 51/88, Jurispr. 1989, blz. 767.

sub d, van de Zesde richtlijn. Het Hof overwoog, dat „de uitzondering voor de verhuur van roerende lichamelijke zaken niet geldt voor de vervoermiddelen, die dus aan de algemene regeling van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn onderworpen blijven". [10] Volgens het Hof wil artikel 9 eenvoudigheidshalve bepalen, „dat de plaats van de dienst in beginsel de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd", maar moet „in bepaalde gevallen een uitzondering op deze algemene regel worden gemaakt", zoals voor de verhuur van roerende lichamelijke zaken, waar als die plaats geldt de plaats „waar de verhuurde zaak wordt gebruikt, zulks ter voorkoming van de concurrentievervalsing die uit de onderscheiden BTW-tarieven in de verschillende Lid-Staten zou kunnen voortvloeien". [11] Het Hof vervolgde:

„Deze overwegingen gelden evenwel niet voor de verhuur van vervoermiddelen. Daar deze gemakkelijk de grenzen kunnen overschrijden, is het moeilijk, zo niet onmogelijk, te bepalen waar zij worden gebruikt. Er moet evenwel voor ieder geval worden voorzien in een bruikbaar criterium voor de BTW-heffing. Vandaar dat de Zesde richtlijn voor de verhuur van de vervoermiddelen niet uitgaat van de plaats waar de verhuurde zaak wordt gebruikt, doch, conform het basisbeginsel, van de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd." [12]

15. De in de laatste overweging van de considerans van de Tiende richtlijn vermelde reden en de door het Hof in de zaak Hamann gegeven uitlegging van dezelfde woorden die voorheen in artikel 9, lid 2, sub d, stonden, tonen duidelijk aan, dat de gemeenschapswetgever wilde, dat bij de verhuur van „alle vervoermiddelen" als plaats van de dienstverrichtingen, in de woorden van die overweging, „de plaats van de dienstverrichter" werd aangemerkt. In haar schriftelijke opmerkingen meent de Commissie, dat het feit dat dergelijke activiteiten buiten de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub e, vallen, a contrario kan betekenen, dat de plaats van de dienstverrichtingen niet die is waar de klant is gevestigd. Mijns inziens doet dit standpunt onvoldoende recht aan de opzet en de duidelijke bewoordingen van de wijziging van artikel 9.

16. De bij de Tiende richtlijn aangebrachte wijziging, zoals verduidelijkt door de laatste overweging van de considerans daarvan, beklemtoont op zijn minst, dat wat de

10 — R. o. 13. Dat de uitsluiting thans in artikel 9, lid 2, sub e, staat, maakt inhoudelijk geen verschil.

11 — R. o. 17.

12 — R. o. 18. Advocaat-generaal Jacobs was dezelfde mening toegedaan. Hij stelde, dat duidelijk blijkt „waarom de uitzondering in de regel niet kan gelden voor vervoermiddelen; aangezien vervoermiddelen als auto's, bestelwagens, en zelfs fietsen of paarden over de landsgrenzen heen kunnen worden gebruikt, is het nagenoeg onmogelijk de verhuur van dergelijke vervoermiddelen te belasten op ‚de plaats waar het gebruik plaatsvindt'" (punt 9 van de conclusie).

verhuur van vervoermiddelen betreft, *de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd*, moet worden aangemerkt als de primaire plaats van de dienst in de zin van artikel 9, lid 1. Voor die wijziging sloot artikel 9, lid 2, sub d, de verhuur van alle vervoermiddelen uit van de regel van „de plaats waar het gebruik plaatsvindt", en na de wijziging zonderde artikel 9, lid 2, sub e, deze activiteit uit van de niet erg verschillende regel van de plaats „waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht".

ii) De uitlegging van de „vestigingsplaats"

17. In haar schriftelijke opmerkingen verdedigt de Commissie een alternatieve theorie, namelijk een autonome uitlegging van het begrip „plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd". Zij gaat uit van het beginsel van de neutraliteit van de BTW en wil die plaats bepalen door aan te knopen „bij de economische realiteit en niet bij toevallige juridische constructies". Volgens die benadering verricht ARO haar leasediensten niet vanuit haar kantoor in Nederland maar in België, waar de klanten worden geworven en de auto's worden gekocht, geleverd, onderhouden en uiteindelijk weer worden verkocht. Hoewel de verwijzingsbeschikking hierover niets zegt, neemt zij redelijkerwijze aan, dat daarbij wordt betaald in Belgische frank. Dit is minder waarschijnlijk voor de aan ARO betaalde huur. De Commissie stelt, kort gezegd, dat de economische activiteit in België wordt uitgeoefend. Uiteraard is de activiteit die hier aan de orde is, enkel de leasing van auto's. Mijns inziens heeft die benadering in de praktijk grotendeels hetzelfde gevolg als de alternatieve regel van artikel 9, lid 2, sub e, betreffende de verhuur van lichamelijke roerende zaken, hoewel vervoermiddelen daarin uitdrukkelijk worden uitgesloten.

18. Interessant is, dat de Commissie in haar voorstel voor wat later de Tiende richtlijn is geworden, voorstelde de volgende alinea toe te voegen aan artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn [13]:

„Met betrekking tot de verhuur van een roerende lichamelijk zaak, *geen vervoermiddel zijnde*, wordt de dienstverrichter geacht de zetel van die activiteit te hebben gevestigd op de plaats waar de zaak zich bevindt op het tijdstip dat het feitelijk ter beschikking van de huurder wordt gesteld."

Toen zij dat voorstel indiende, was de Commissie van mening, „dat een dergelijk vermoeden evenwel niet voor de verhuur

13 — PB 1979, C 116, blz. 4 (cursivering van mij).

van vervoermiddelen dient te gelden". [14] Het „rechtsvermoeden" was, dat de dienstverrichter was gevestigd op de plaats waar de diensten worden verricht. De uiteindelijk door de Raad gekozen aanpak, die tot hetzelfde resultaat komt, vermeed deze fictie; als plaats van de dienst werd de plaats aangewezen waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. [15]

19. De benadering aan de hand van de „economische realiteit", die de Commissie aanvoert ter ondersteuning van haar flexibele uitlegging van het begrip vestigingsplaats, druist mijns inziens in tegen de uitdrukkelijke wil van de wetgever. Zoals de Duitse regering heeft beklemtoond, kunnen diensten krachtens artikel 9, lid 3, sub b, bovendien worden belast in de Lid-Staten waar „het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie" geschieden, maar enkel wanneer de plaats van de dienst krachtens artikel 9 anders in een derde land zou zijn gelegen. Hoe dan ook worden de door de Commissie genoemde specifieke activiteiten, zoals de diensten van de tussenpersonen, de koop en verkoop van de auto's en het onderhoud ervan, als zodanig belast als leveringen van goederen of diensten. De verhuur van vervoermiddelen wordt op een bijzondere wijze behandeld. Enkel artikel 9, lid 1, is van toepassing.

20. Misschien meent de Commissie, dat met de snelle groei van de langetermijnleasing van auto's als reëel alternatief voor de aankoop van auto's, de omstandigheden sinds de vaststelling van de Tiende richtlijn zijn veranderd. Het is verdedigbaar, dat de controletechnische redenen, die, zoals ik al zei (hiervoor, punten 13 en 14), ten grondslag liggen aan de uitsluiting van de verhuur van vervoermiddelen van de algemene regel voor de verhuur van roerende lichamelijke zaken, minder zwaar wegen bij de leasing van auto's dan bijvoorbeeld bij de gewone verhuur van auto's, daar de lessee bij een leaseovereenkomst gewoonlijk is gevestigd waar de dienst om economische redenen daadwerkelijk wordt verricht, of daar althans een vaste inrichting heeft. [16] Alle vormen van verhuur van vervoermiddelen worden evenwel op dezelfde wijze behandeld. Indien de Commissie meent, dat de benadering van de Tiende richtlijn niet langer de juiste is, kan zij bij de Raad een wijzigingsvoorstel indienen. Bij gebreke van een nieuwe richtlijn kan het Hof enkel de huidige tekst van de Zesde richtlijn uitleggen.

De plaats van de dienst bij leaseovereenkomsten voor auto's

21. Artikel 9, lid 1, geeft voor de plaats van een dienst de voorkeur aan „de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht".

14 — Ibid., zie de zesde overweging van de considerans van het voorstel van de Commissie.

15 — Zie hiervoor, punt 13.

16 — In de onderhavige zaak stelt de nationale rechter, dat alle bij de litigieuze overeenkomsten betrokken lessees in België zijn gevestigd.

De Commissie wil aan de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd een autonome betekenis geven, die verschilt van het begrip „vaste inrichting". In deze zaak moet de toepassing van die uitdrukking op leaseovereenkomsten voor auto's worden onderzocht.

i) Samenvatting van de opmerkingen

22. De lessor, de Nederlandse en de Duitse regering, op dit punt ondersteund door de Franse regering, stellen dat het primaire aanknopingspunt van artikel 9, lid 1, de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Enkel wanneer de keuze van die plaats niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict tussen Lid-Staten doet ontstaan, kan het nodig zijn te onderzoeken, of de dienstverrichter kan worden geacht in een andere Lid-Staat „een vaste inrichting" te hebben „van waaruit hij de dienst verricht". De lessor, ondersteund door de Nederlandse en de Duitse regering, wijst op de ongerijmdheid van het criterium van de vaste inrichting bij de verhuur van vervoermiddelen, en vestigt de aandacht op de laatste overweging van de considerans van de Tiende richtlijn, die „de plaats van de dienstverrichter" voorstelt. De Nederlandse regering stelt, dat het Hof in het arrest Hamann uitdrukkelijk heeft bepaald, dat de plaats waar een vervoermiddel wordt gebruikt geen afdoende criterium is voor de bepaling van de plaats van een dienst die bestaat uit de verhuur van dat vervoermiddel.

23. De Franse regering betoogt evenwel, dat de aankoop, de verhuur en het onderhoud van de auto's in België te zamen met het feit dat ARO's klanten daar gevestigd zijn, tot gevolg heeft dat ARO een vaste inrichting heeft in die Lid-Staat. Anders dan de lessor, de Nederlandse en de Duitse regering, meent de Franse regering, dat de door het Hof in het arrest Berkholz gestelde voorwaarden voor de toepassing van het criterium van de vaste inrichting, met name de aanwezigheid van het personeel en de technische middelen die voor het verlenen van de diensten van de lessor noodzakelijk zijn, in deze zaak zijn vervuld doordat er in België vertegenwoordigers zijn die namens de lessor handelen. Ik heb (in de punten 15 en 17-20) reeds verwezen naar de belangrijkste opmerkingen van de Commissie. Ter terechtzitting stelde zij subsidiair, dat ARO kan worden geacht in België een vaste inrichting te hebben vanwaar zij de leasediensten verricht.

24. Volgens de Nederlandse regering lijkt het aantal handelingen voor het leasen van auto's minimaal; anders dan de Franse regering meent zij, dat het sluiten van de leaseovereenkomsten in Nederland de belangrijkste handeling is. Bovendien zijn de voorwaarden van het arrest Berkholz haars inziens niet vervuld; ARO heeft personeel noch een vestiging in België. De Duitse regering merkt op, dat de tekst van artikel 9, lid 1, voor de „vaste inrichting" verwijst naar

de plaats van waaruit *de dienst* wordt verricht, en niet naar de plaats waar de handelingen ter voorbereiding van het verrichten van die dienst, zoals de handelingen van ARO's Belgische vertegenwoordigers, plaatsvinden. Niettemin vindt de Franse regering noch de Commissie, dat Nederland nauw genoeg met de litigieuze overeenkomsten verbonden is om rationeel de plaats van de dienst te zijn. Bovendien verwijst de Franse regering, ter terechtzitting ondersteund door de Commissie, naar de conclusie van advocaat-generaal Mancini in de zaak Berkholz om te illustreren dat het criterium van de plaats van verbruik van de diensten (in casu België) nuttig is wanneer de plaats van de vestiging — zoals volgens hen in het hoofdgeding het geval is — een kunstmatige en formalistische bepaling van de plaats van de diensten zou aanmoedigen. [17]

25. De Belgische en de Deense regering komen ieder via een enigszins andere weg tot dezelfde slotsom als de Franse regering. De Belgische regering stelt, dat de strekking van de begrippen „zetel van de bedrijfsuitoefening" en „vaste inrichting van waaruit een dienst wordt verricht" dient te worden bepaald aan de hand van de context waarin deze begrippen worden gebruikt en van de algemene beginselen en doelstellingen van de BTW-regeling. In deze zaak leidt dat ertoe, dat BTW wordt geheven op de plaats waar de diensten worden verbruikt. Bij het leasen van auto's volstaat de aanwezigheid in een Lid-Staat van een wagenpark met auto's die aldaar zijn gekocht, verhuurd en uiteindelijk weer verkocht, om een vaste inrichting op te leveren. Haars inziens wordt die conclusie gestaafd doordat de lessor in België medewerkers heeft. Anderzijds stelt de Deense regering, dat de begrippen „plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd" en „vaste inrichting" niet aldus mogen worden uitgelegd, dat zij enkel verwijzen naar de plaats waar de dienstverrichter om juridische redenen zijn bedrijf heeft gevestigd. Zij stelt, dat bij de bepaling van de Lid-Staat waar krachtens artikel 9, lid 1, BTW moet worden betaald, volgens het arrest Berkholz rekening moet worden gehouden met de economische realiteit.

ii) Standpunt

26. De uitlegging die het Hof in het arrest Berkholz aan artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn heeft gegeven, is mijns inziens heel duidelijk. Het Hof overwoog eerst, dat artikel 9 moet worden uitgelegd „in het kader van het algemene systeem van de richtlijn". Nadat het was ingegaan op het verband

17 — De advocaat-generaal stelde, dat wanneer de zetel en de vaste inrichting van de dienstverrichter niet samenvallen, hij zou teruggrijpen „op het algemene beginsel, volgens hetwelk de BTW wordt geheven op de plaats van het verbruik", en dat hij derhalve de voorkeur zou geven „aan het criterium, met behulp waarvan de dienst het meest nauwkeurig kan worden gelokaliseerd, en het lijdt geen twijfel dat van beide criteria het — kennelijk nauwkeuriger — criterium van de vaste inrichting hiervoor het meest geschikt is" (Jurispr. 1985, blz. 2251, blz. 2255, punt 2).

tussen de eerste twee leden [18], stelde het dat het „doel van deze bepalingen is, gelijk — zij het slechts voor specifieke situaties — blijkt uit artikel 9, lid 3, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en het niet-belasten van inkomsten te vermijden". [19] Wat artikel 9, lid 1, betreft, overwoog het Hof, dat „de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in dit verband de voorkeur [lijkt] te verdienen, daar het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere Lid-Staat doet ontstaan". [20] In de eerste plaats is het begrip „de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd" een gemeenschapsrechtelijk begrip dat uniform moet worden uitgelegd teneinde dergelijke conflicten te voorkomen. [21] In de tweede plaats laten de eisen van „rechtszekerheid en voorzienbaarheid" bij elke „regeling die financiële gevolgen kan hebben" niet toe, dat uiteenlopende nationale praktijken — zoals thans tussen België en Nederland — de bepaling van de plaats van de dienst voor BTW-doeleinden kunnen beïnvloeden. [22] Deze opvatting wordt trouwens bevestigd door de omstandigheden waaronder volgens het arrest Berkholz het tweede aanknopingspunt van artikel 9, lid 1, aanvaardbaar is [23]:

„Uit het onderlinge verband tussen de in artikel 9 gebruikte begrippen en uit het (...) doel van deze bepaling blijkt, dat slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn."

27. Het is niet irrationeel, de vestigingsplaats van de dienstverrichter aan te merken als plaats waar de dienst „leasen van auto's" in de zin van de BTW-regeling wordt verricht. De verklaring is te vinden in het arrest Hamann. Het enkele feit dat een Lid-Staat door de toepassing daarvan financieel verlies kan lijden, is niet relevant. Integendeel, de

18 — Het Hof overwoog: „Lid 2 van artikel 9 vermeldt een hele reeks specifieke aanknopingspunten, terwijl lid 1 dienaangaande een algemene regel stelt" (l. c., reeds aangehaald in voetnoot 6, r. o. 14). In het arrest van 26 september 1996 (zaak C-327/94, Dudda, Jurispr. 1996, blz. I-4595) verduidelijkte het Hof dit verband met de overweging „dat, wat de uitlegging van artikel 9 betreft, lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of zij valt onder een van de in artikel 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, dan is lid 1 van toepassing" (r. o. 21).

19 — Arrest Berkholz, r. o. 14.

20 — R. o. 17.

21 — Zie bijvoorbeeld met betrekking tot de in artikel 9, lid 2, sub e, genoemde „diensten op het gebied van de reclame" arrest van 17 november 1993 (zaak C-73/92, Commissie/Spanje, Jurispr. 1993, blz. I-5997, r. o. 12).

22 — Zie onder meer arrest van 13 maart 1990 (zaak C-30/89, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1990, blz. I-691, r. o. 23), en de conclusie van advocaat-generaal Cosmas bij arrest van 2 mei 1996 (zaak C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Jurispr. 1996, blz. I-2395, punt 12).

23 — R. o. 18.

alternatieve en — zoals het Hof in het arrest Berkholz duidelijk stelde — uitzonderlijke aanknoping bij de vaste inrichting kan slechts toepassing vinden, wanneer de door het Hof gestelde voorwaarden zijn vervuld en de toepassing van de vestigingsplaats in dat geval onredelijk zou zijn. Dat blijkt uit de wijze waarop het Hof de feiten in de zaak Berkholz beoordeelde. De eerste vraag was, of het begrip „vaste inrichting" aldus kon worden uitgelegd, dat daaronder ook is te verstaan de exploitatie van speelautomaten op een in Duitsland geregistreerd en op volle zee varend schip. Ofschoon de dienstverrichter „regelmatig twee medewerkers gedurende twee dagen per week [belastte] met de taak om op de veerboten: a) de toestellen te onderhouden, te herstellen en te vervangen; b) het geld op te halen en het samen met het personeel van de [exploitant] te tellen" [24], overwoog het Hof, dat het „aan boord van een zeeschip installeren van speelautomaten die van tijd tot tijd worden onderhouden, (...) niet als een dergelijke inrichting [kan] worden beschouwd, vooral niet wanneer de vaste zetel van de exploitant van deze automaten een bruikbaar aanknopingspunt is voor de belastingheffing". [25]

28. De Commissie tracht een onderscheid te maken op grond van de bijzondere omstandigheden van de zaak Berkholz: aangezien het schip was geregistreerd in Duitsland en werd geëxploiteerd door de Bundesbahn (de Duitse spoorwegen), zou de plaats van de dienst in internationale wateren hoe dan ook Duitsland zijn geweest. Ik geloof niet, dat het Hof de strekking van het in het arrest Berkholz ontwikkelde beginsel tot de bijzondere omstandigheden van die zaak wilde beperken. Het Hof heeft dat beginsel immers later bevestigd.

29. In de eerste plaats stelde het Hof in de zaak Hamann, hoewel de plaats van een mogelijke vaste inrichting daarin niet aan de orde was, dat bij de verhuur van vervoermiddelen moet worden aangeknoopt bij de plaats van vestiging van de dienstverrichter. In de tweede plaats kreeg het Hof in de zaak Faaborg-Gelting, net als in de zaak Berkholz, te maken met de belastingheffing van transacties aan boord van veerboten, namelijk het verstrekken van maaltijden voor consumptie. Nadat het had vastgesteld dat dergelijke leveringen, althans in restaurantverband, diensten zijn, overwoog het Hof onder verwijzing naar het arrest Berkholz, dat de vaste zetel van de exploitant van het schip een bruikbaar aanknopingspunt voor de BTW vormt. In zijn conclusie in de zaak Faaborg-Gelting stelde advocaat-generaal Cosmas, dat er meer nodig is dan alleen maar een verschil in opvatting tussen nationale belastingdiensten om de plaats van vestiging van de dienstverrichter als aanknopings-

24 — Conclusie van advocaat-generaal Mancini (Jurispr. 1985, blz. 2253, punt 1).

25 — R. o. 18.

punt ongeschikt te kunnen beschouwen. [26]

30. In het licht van de opmerkingen van met name de Franse regering en de Commissie meen ik evenwel, dat gegeven de bijzondere omstandigheden van deze zaak moet worden onderzocht, of aanknoping bij de vaste inrichting aangewezen zou zijn. Er is gewezen op verschillende feiten die zouden volstaan om de door ARO verleende diensten met België te verbinden. Geen enkele van die vermeende banden komt mij evenwel overtuigend voor. Ofschoon ARO potentiële Belgische klanten kan hebben geworven via Belgische dealers die ook verantwoordelijk waren voor de materiële aanschaf en levering van de auto's aan de eigenlijke klanten, ben ik er niet van overtuigd, dat de aanwezigheid van die tussenpersonen kan worden gelijkgesteld met het „duurzaam [beschikken over] personeel". [27] Niets in het arrest Berkholz wijst erop, dat een zo ruime uitlegging van het begrip „personeel" bedoeld werd of gerechtvaardigd is. De nadruk lag integendeel op „de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd". Anders dan de activiteiten van het personeel van Berkholz zijn de activiteiten van de tussenpersonen van ARO in België bovendien afzonderlijke rechtshandelingen; hun diensten kunnen in België worden belast indien zij de zetel van hun bedrijfsuitoefening aldaar hebben gevestigd. Evenmin kan het feit dat de dealers de auto's in België onderhouden en herstellen, worden gelijkgesteld met het duurzaam beschikken over technische middelen door ARO in België. [28] De eerste verkoop van de auto's gebeurt in België in het bedrijf van de leveranciers van de auto's.

31. Zelfs indien het in de rechtspraak van het Hof gehanteerde begrip „personeel en technische middelen", anders dan ik zojuist heb uiteengezet, zo ruim kan worden uitgelegd, dat het ook door derden verstrekte en krachtens de Zesde richtlijn aan een ander BTW-regiem onderworpen middelen kan omvatten, ben ik er niet van overtuigd, dat de uit het leasen van auto's bestaande *dienst* die hier aan de orde is, werkelijk kan worden geacht te worden verricht *vanuit* een *vaste inrichting* in België, daar een dergelijke inrichting de verschillende plaatsen in België zou moeten omvatten waar de talrijke personen die namens ARO voor en na het afsluiten van de lease-overeenkomst diensten verrichten, actief zijn. De kern van de diensten van ARO bestaat uit het sluiten van de lease-overeenkomsten, hetgeen duidelijk gebeurde in Nederland en waarbij ARO ongetwijfeld aldaar personeel en technische middelen inzette; zonder aanzienlijke middelen kunnen geen overeenkomsten worden gesloten of financiële regelingen worden getroffen. Overeenkomstig de ruime strekking van het begrip „plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd", is Nederland dus de rationele plaats van de diensten.

26 — Zie met name punt 20 van de conclusie.

27 — Arrest Berkholz, r. o. 19.

28 — Dergelijke diensten zijn overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, belastbaar op de plaats waar zij materieel worden verricht (in deze zaak in België); zie met betrekking tot dit streepje in het algemeen de punten 13-18 van mijn conclusie van 28 november 1996 bij arrest van 6 maart 1997 (zaak C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Jurispr. 1997, blz. I-1195).

IV — Conclusie

32. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vraag van het Gerechtshof te Amsterdam te beantwoorden als volgt:

„Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat een in een Lid-Staat gevestigde belastingplichtige die aan klanten in een andere Lid-Staat personenauto's ter beschikking stelt op basis van in de eerste Lid-Staat gesloten overeenkomsten van operational lease en die in de tweede Lid-Staat niet over personeel of technische middelen beschikt, zijn diensten verricht op de plaats waar hij in de eerste Lid-Staat de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd."