FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

föredraget den 12 december 1996 *

1. I vilken medlemsstat skall en leasingtjänst beskattas för mervärdesskatt när ett leasingföretag som är etablerat i en medlemsstat (Nederländerna) tillhandahåller personbilar genom operationell leasing till kunder som är etablerade i en annan medlemsstat (Belgien)? För att besvara denna fråga har en holländsk domstol begärt att EG-domstolen skall meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av artikel 9 i rådets sjätte direktiv angående mervärdesskatt. [1]

I — Rättslig och faktisk bakgrund

2. Artikel 9 i sjätte direktivet handlar om tillhandahållande av tjänster. I första punkten föreskrivs följande:

"Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas."

Fram till ändringen genom artikel 1.1 i rådets tionde direktiv [2] föreskrev artikel 9.2 d:

"Vid uthyrning av materiell lös egendom, med undantag av alla slag av transportmedel, som av uthyraren förs ut ur en medlemsstat för att användas i en annan medlemsstat, skall platsen för tillhandahållande av tjänsten vara användningsorten."

För de tjänster som faller inom regelns tillämpningsområde, vilka uppräknas i ett flertal strecksatser, när fråga är om tillhandahållande av tjänst åt skattskyldig person som är etablerad i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, föreskriver arti-

* Originalspråk: engelska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet); EGT L 145, s. 1.

2 — Rådets tionde direktiv 84/386/EEG av den 31 juli 1984 om harmonisering av medlemsstaternas lagar rörande omsättningsskatter, med ändring av direktiv 77/388/EEG — Tillämpning av mervärdesskatt på uthyrning av materiell lös egendom (nedan kallat tionde direktivet); EGT L 208, s. 58.

kel 9.2 e att platsen för tillhandahållandet "skall vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas."

Genom artikel 1.2 i tionde direktivet tillfogades följande strecksats till artikel 9.2 e i sjätte direktivet i stället för artikel 9.2 d som citerats ovan:

"— Uthyrning av materiell lös egendom med undantag för alla former av transportmedel."

Artikel 9.3, i dess lydelse enligt artikel 1.3 i tionde direktivet, föreskriver:

"För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning kan medlemsstaterna med hänsyn till sådant tillhandahållande av tjänster som avses i 2 e och uthyrning av transportmedel betrakta

a) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga inom landets territorium såsom liggande utanför gemenskapen, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen,

b) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga utanför gemenskapen såsom liggande inom landets territorium, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium."

3. Artikel 6.1 i nederländska Wet op de Omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt, nedan kallad lagen) [3] föreskriver att platsen där en tjänst skall anses vara tillhandahållen är den där leverantören är bosatt, har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

3 — Staatsblad 1968, s. 329.

4. ARO Lease BV,[4] käranden i målet vid den nationella domstolen, är ett aktiebolag i Nederländerna. Bolagets affärsverksamhet består i att som leasgivare hyra ut personbilar till kunder. Majoriteten av dess leasingavtal hade, vid relevant tidpunkt, träffats för en tid om tre till fyra år och rörde bilar som hade leasats ut till personer som var etablerade i Nederländerna. Emellertid hade ungefär 800 av leasingavtalen ingåtts med kunder hemmahörande i Belgien (nedan kallade de omtvistade avtalen). Alla de omtvistade avtalen var tecknade på leasgivarens kontor i 's-Hertogenbosch i Nederländerna.

5. Enligt Gerechtshof i Amsterdam (regional överinstans i Amsterdam, nedan kallad den nationella domstolen), har ARO inget kontor i Belgien. I de flesta fall introduceras potentiella kunder i Belgien för leasgivaren genom självständiga belgiska förmedlare vilka erhåller provision för sina tjänster. I allmänhet arrangerar kunden själv köpet av fordon efter eget önskemål av en bilhandlare i Belgien. Fordonet säljs därefter av bilhandlaren till ARO som betalar köpeskillingen. Genom ett separat leasingavtal uthyr leasgivaren fordonet till kunden. Förmedlaren i Belgien är således inte direkt inblandad vare sig i upprättandet eller genomförandet av leasingavtalet. Även om avtalet bland annat föreskriver att kostnaderna för underhåll av bilen och betalning av aktuell belgisk vägskatt åvilar kunden är det fortfarande leasgivarens skyldighet att betala för reparationer och bärgning vid händelse av skada på bilen.

4 — Härefter benämnt ARO eller leasgivare.

ARO tecknar en försäkring mot denna risk för att skydda sitt intresse som ägare.

6. Enligt ett av villkoren i leasingavtalet har kunden möjlighet att av leasgivaren köpa ut det leasade fordonet för ett i förväg angivet pris. Om fordonet inte säljs omedelbart utifrån det priset förvaras fordonet på ARO:s bekostnad och risk i en bilhandlares lokal i Belgien, eftersom ARO inte har någon egen uppställningsplats i Belgien.

7. Innan tvisten uppkom vid den nationella domstolen betalade leasgivaren alltid mervärdesskatt i Nederländerna med avseende på fordonsleasingen i Belgien, eftersom de nederländska myndigheterna med stöd av artikel 6.1 i lagen och artikel 9.1 i sjätte direktivet ansåg att platsen där de aktuella tjänsterna tillhandahölls låg i Nederländerna.

8. Leasgivarens mervärdesskattedeklaration för november 1993 visade på en summa om 389 753 HFL (nedan kallat den omtvistade mervärdesskatten) att betala till de nederländska myndigheterna avseende tillhandahållandet av tjänster enligt de omtvistade avtalen. Emellertid hade de belgiska myndigheterna den 18 januari 1993 underrättat leasgivaren om att bolaget från och med den 1 januari 1993 var skyldigt att betala mervär-

desskatt i Belgien avseende dessa avtal. [5] ARO:s ombud uppgav vid sammanträdet att det var först den 24 oktober 1994 som de belgiska myndigheterna beslutade tillämpa denna nya policy genom att begära betalning för belgisk mervärdesskatt för tiden från januari 1993. Denna retroaktiva effekt begränsades senare till tiden från november 1993. ARO begärde, utan framgång, återbetalning av den omtvistade mervärdesskatt som man betalat i Nederländerna.

9. Vid överklagandet till den nationella domstolen anförde ARO att bolaget i överensstämmelse med de belgiska myndigheternas synsätt skulle anses ha ett fast driftställe i Belgien, eftersom bolaget både hade köpt och uthyrt bilar i Belgien. De nederländska myndigheterna hävdade däremot att leasingbolaget inte hade något fast driftställe i Belgien, från vilket tjänster tillhandahölls på ett tillräckligt varaktigt sätt, och att varken de personella eller tekniska resurser som var nödvändiga för att ingå leasingavtal stod till leasingbolagets förfogande på denna plats. Följaktligen hade ARO på rätt sätt deklarerat och betalat den omtvistade mervärdesskatten i Nederländerna.

10. För att fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänsten i enlighet med artikel 9.1 i sjätte direktivet har den nationella domstolen förklarat att rätten till återbetalning av den omtvistade mervärdesskatten beror på om den berörda parten tillhandahållit tjänsten i fråga från ett fast driftställe i Belgien. Då den nationella domstolen ställde sig tveksam till tolkningen av den bestämmelsen och särskilt till relevansen av domstolens dom i målet Berkholtz [6], beslutade den att hänskjuta följande fråga till domstolen:

"Skall artikel 9.1 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, tolkas så, att en beskattningsbar person etablerad i Nederländerna som till tredje man uthyr ca 6 800 personbilar genom operationella leasingavtal, av vilka ca 800 köptes och uthyrdes i Belgien på det sätt och under de omständigheter som beskrivits under punkterna 2.1 och 2.4 i detta avgörande [7], skall anses ha tillhandahållit dessa tjänster från ett fast driftställe i Belgien?"

II — Yttranden

11. Skriftliga yttranden har inkommit till domstolen från ARO, konungarikena Bel-

5 — Skrivelser hade i januari 1993 skickats till alla utländska leasingföretag som veterligen var verksamma i Belgien med tillkännagivande av myndigheternas syn på företeelsen, nämligen att närvaron på det belgiska territoriet av en mängd fordon tillhöriga utländska leasingbolag, vilkas tjänster användes på ett beskattningsbart sätt (dvs. uthyrning av fordon), var tillräcklig för att utgöra en ekonomisk aktivitet och därmed ett fast driftsställe i Belgien.

6 — Dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (Rec. 1985, s. 2251).

7 — Dessa omständigheter har beskrivits i punkterna 4 och 6 ovan.

gien, Danmark och Nederländerna, Republiken Frankrike och kommissionen. Muntliga yttranden har avgivits av ARO, Förbundsrepubliken Tyskland, Republiken Frankrike, Konungariket Nederländerna och kommissionen.

III — Bedömning

12. Den nationella domstolen, parterna i huvudrättegången, kommissionen och de medlemsstater som har avgivit yttranden har instämt i att leasingbolagets verksamhet kan klassificeras som tillhandahållande av tjänster. [8]

Huruvida artikel 9.1 är tillämplig

a) Transportmedel

13. Ingen av parterna eller någon av medlemsstaterna eller kommissionen har föreslagit att platsen för tillhandahållande av tjänsten i aktuellt fall regleras av artikel 9.2. Emellertid kan skälen för att artikel 9.2 inte skulle vara tillämplig belysa den tolkning som skall göras av artikel 9.1. Särskilt kommissionens yttrande kan inte enligt min åsikt övervägas utan beaktande av detta. Uthyrning av materiell lös egendom är numera ett av de slags tjänster som uttryckligen uppräknas i artikel 9.2 e och som, när fråga är om beskattningsbara personer etablerade i olika medlemsstater, skall anses som tillhandahållet på den plats där kunden har etablerat sin rörelse. Artikel 1 i tionde direktivet undantog uttryckligen uthyrning av alla slag av transportmedel från denna specialregel rörande materiell lös egendom. Den sista meningen i ingressen till tionde direktivet förklarar detta undantag på följande sätt:

"Dock bör artikel 9.1 av övervakningsskäl tillämpas strikt på uthyrning av transportmedel och den plats där leverantören har etablerat sin verksamhet behandlas som platsen för tillhandahållande av sådana tjänster."

14. Detta synsätt får särskilt stöd i domstolens dom i målet Hamann [9] där domstolen ställdes inför frågan om en havskryssare som användes av hyrestagarna för utövning av segelsport skulle anses som ett transportmedel för de ändamål som angavs i tidigare artikel 9.2 d i sjätte direktivet, citerad i punkten

8 — Vid sammanträdet betonade Frankrike vikten av ett klargörande av det korrekta i denna klassifikation, eftersom den var omtvistad och vissa medlemsstater fortfarande ansåg billeasing såsom innehållande ett tillhandahållande av vara, vilken transaktion skulle beskattas enligt artikel 8 i sjätte direktivet.

9 — Dom av den 15 mars 1989 i mål 51/88, Hamann (Rec. 1989, s. 767).

2 ovan. Domstolen fastslog att "alla slags transportmedel ligger utanför räckvidden av undantaget för uthyrning av materiell lös egendom och att de därför följer huvudregeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet". [10] Domstolen var övertygad om att ändamålet med artikel 9 var att säkerställa att "platsen för en tjänsts tillhandahållande, i princip och för enkelhetens skull, är den plats där den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sin rörelse" men att "ett undantag från denna regel måste göras i vissa särskilda fall" såsom uthyrning av materiell lös egendom där tjänsten tillhandahålls på den plats där "det uthyrda godset används för att förebygga konkurrenssnedvridningar vilka kan uppkomma på grund av skilda skattesatser i olika medlemsstater". [11] Domstolen anförde vidare att:

"Dessa överväganden gäller emellertid inte för uthyrning av transportmedel. Eftersom transportmedel lätt kan överskrida ett lands gränser, är det svårt, om inte omöjligt, att fastställa den plats där godset används. Det är emellertid nödvändigt att fastställa ett praktiskt tillämpbart kriterium för skyldigheten att betala mervärdesskatt. Det är på grund härav som sjätte direktivet i fråga om uthyrning av alla former av transportmedel inte utgår ifrån användningsorten utan i enlighet med huvudregeln föreskriver att platsen där leverantören av tjänsten har etablerat sin rörelse skall anses vara den plats där tjänsten tillhandahålls." [12]

15. Den sista meningen i ingressen till tionde direktivet, tidigare i artikel 9.2 d, kopplat till domstolens tolkning av samma ord i målet Hamann, ger en klar indikation på att gemenskapens lagstiftning haft för avsikt att se till att platsen för tillhandahållande av en tjänst när det gäller uthyrning av alla slags transportmedel skall anses vara platsen där leverantören av tjänsten har etablerat sin rörelse. Kommissionen instämmer i sitt skriftliga yttrande i att det faktum att sådan verksamhet är undantagen från tillämpningen av artikel 9.2 e genom ett motsatsresonemang kan innebära att platsen för tillhandahållande av dessa tjänster inte är avsedd att vara platsen där kunden är etablerad. Jag tror dock att detta resonemang inte tar tillräcklig hänsyn till systematiken och ordalydelsen av ändringen i artikel 9.

16. Ändringen genom tionde direktivet, belyst genom sista meningen i ingressen, betonar åtminstone att beträffande uthyrning av transportmedel skall *den plats där leve-*

10 — Ibidem, punkt 13. Det faktum att undantaget nu ingår i artikel 9.2 e innebär ingen materiell skillnad.

11 — Punkt 17.

12 — Punkt 18. Generaladvokat Jacobs var av samma åsikt. Han anförde att "syftet med att inte låta undantaget omfatta transporter är att det i normala fall skulle vara omöjligt att beskatta uthyrning av transportmedel på det ställe där nyttjandet sker, när det är talan om transportmedel som bilar, lastbilar eller till och med cyklar och hästar, som kan nyttjas tvärs över landsgränserna"; punkt 9 i förslaget till avgörande.

rantören har etablerat sin rörelse primärt anses vara den plats där tjänsten tillhandahålls vid tillämpning av artikel 9.1. Artikel 9.2 d, innan ändringen, undantog uthyrning av alla slags transportmedel från en regel varigenom "användningsorten" upptogs och artikel 9.2 e, efter ändringen, undantog uthyrning av alla former av transportmedel från en inte helt olik regel om "platsen ... där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls".

b) Tolkning av begreppet etableringsort

17. I sitt skriftliga yttrande föreslår kommissionen en alternativ tolkning som bygger på en konstruktion baserad på begreppet "platsen där leverantören har etablerat sin rörelse". Konstruktionen tar sin utgångspunkt i "principen om mervärdesskattens neutralitet" där man vid bestämmande av etableringsort beaktar "de verkliga ekonomiska förhållandena och inte tillfälliga juridiska konstruktioner". Enligt detta synsätt skulle ARO:s billeasingtjänster inte ses som tillhandahållna från kontoret i Nederländerna utan snarare från kontoret i Belgien där kunderna är värvade samt bilarna köpta, levererade, underhållna och slutligen försålda. Även om det inte framgår av yttrandet förutsätts naturligtvis att betalning för dessa verksamheter görs i belgiska franc. Att så skulle vara fallet är mindre troligt beträffande betalningen av leasingavgifter till ARO. Kommissionen konstaterar bara i korthet att den ekonomiska verksamheten bedrivs i Belgien. Naturligtvis är den verksamhet som avses i detta fall endast billeasing. Enligt min mening skulle den praktiska effekten av tillämpningen av ett dylikt betraktelsesätt i det stora hela vara detsamma som om den alternativa regeln som föreskrivs i artikel 9.2 e rörande uthyrning av materiell lös egendom vore tillämplig, trots det uttryckliga undantaget för uthyrning av transportmedel.

18. Det är av intresse att notera att kommissionen i sitt förslag till vad som därefter kom att bli tionde direktivet föreslog att följande stycke skulle införas i artikel 9.1 i sjätte direktivet: [13]

"Vid uthyrning av materiell lös egendom, *förutom transportmedel*, skall leverantören anses ha etablerat sin rörelse på den plats där egendomen befinner sig vid den tidpunkt då egendomen faktiskt görs tillgänglig för kunden."[Vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå].

Kommissionen var vid tidpunkten för detta förslag av den åsikten att "en sådan juridisk konstruktion inte borde skapas i fråga om uthyrning av transportmedel". [14] Den

13 — Se EGT C 116, 1979, s. 4. (min kursivering).

14 — Ibidem, se sjätte meningen i ingressen till kommissionens förslag.

juridiska konstruktionen innebar att leverantören behandlades som om han var etablerad på platsen där tjänsten tillhandahölls. Det synsätt som rådet faktiskt antog, om än i själva verket liknande, undvek denna konstruktion och angav platsen där kunden var etablerad som platsen för tillhandahållandet. [15]

19. Det synsätt som utgår från "den ekonomiska verkligheten" och som kommissionen har framfört till stöd för sin fria tolkning av begreppet etableringsort skulle enligt min åsikt innebära att lagstiftarens uttryckliga vilja frångicks. Dessutom, vilket påpekades av Tyskland, tillåter artikel 9.3 b beskattning av tjänst i den medlemsstat där tjänsten "faktiskt används och nyttjas", men bara i de fall då platsen för tillhandahållande enligt artikel 9 annars skulle ligga utanför gemenskapen. I alla händelser skall de av kommissionen anförda speciella aktiviteterna, såsom de av förmedlarna utförda tjänsterna — försäljning, underhåll och utförsäljning av bilarna — alla beskattas var för sig såsom leverans av vara eller tjänst. Uthyrningen av transportmedel behandlas separat. Endast artikel 9.1 är tillämplig i den delen.

20. Det är möjligt att kommissionen anser att den snabba ökningen av billeasingverksamhet såsom ett fullgott alternativ till bilköp har ändrat förutsättningarna sedan tionde direktivet antogs. Man kan nog hävda att övervakningsskäl, som utgör grundvalen för uteslutandet av uthyrning av transportmedel från huvudregeln beträffande uthyrning av materiell lös egendom (jfr ovan punkterna 13 och 14), är mindre viktiga beträffande billeasing än till exempel vanlig biluthyrningsverksamhet, då hyrestagaren i ett leasingkontrakt i normala fall antingen är etablerad eller åtminstone har ett fast driftställe på den plats där tjänsten affärsmässigt tillhandahålls. [16] Emellertid behandlas alla typer av uthyrning av transportmedel likadant. Om kommissionen anser att det synsätt som tillämpats i tionde direktivet inte längre är lämpligt kan den föreslå ett ändringsdirektiv till rådet. Så länge det inte finns något nytt direktiv kan domstolen naturligtvis bara tolka den nuvarande texten i sjätte direktivet.

Platsen för tillhandahållande av billeasingavtal

21. Begreppet "platsen där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls" presenteras i artikel 9.1 såsom de primära platser där tillhandahållande av tjänster är möjliga.

15 — Se punkt 13 ovan.

16 — I förevarande fall har den nationella domstolen förklarat att alla leastagare i de omtvistade avtalen är etablerade i Belgien.

Kommissionen skulle vilja lägga till ett nytt innehåll i begreppet för platsen där leverantören är etablerad som skiljer sig från begreppet fast driftställe. I förevarande fall är det nödvändigt att undersöka tillämpningen av en sådan förändring av begreppet när det gäller billeasingavtal.

a) Sammanfattning av yttrandena

22. Leasgivaren, Nederländerna och Tyskland, som i detta avseende har stöd av Frankrike, menar att det primära begreppet i artikel 9.1 är platsen där leverantören har etablerat sin rörelse. Det är bara om valet av denna plats inte skulle medföra ett rimligt fiskalt resultat eller skulle skapa en konflikt mellan medlemsstater som det skulle vara nödvändigt att undersöka huruvida leverantören skulle kunna anses ha "ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls" i en annan medlemsstat. Leasgivaren har med stöd av Nederländerna och Tyskland hänvisat till oförenligheten i att tillämpa begreppet fast driftställe beträffande uthyrning av transportmedel och drar uppmärksamheten till sista meningen i ingressen till tionde direktivet som föreskriver "platsen där leverantören har etablerat sin rörelse". Nederländerna hävdar att domstolen i Hamann-målet uttryckligen har fastslagit att platsen där ett transportmedel nyttjas inte kan tjäna som grund för bestämmandet av platsen för tillhandahållande av en tjänst avseende uthyrning.

23. Frankrike menar emellertid att köpet, uthyrningen och underhållet av bilarna i Belgien samt att ARO:s kunder är etablerade i Belgien resulterar i att ARO får anses ha ett fast driftställe i Belgien. Frankrike — i motsats till leasgivaren, Nederländerna och Tyskland — anser att de krav som domstolen uppställt i målet Berkholz för tillämpning av begreppet fast driftställe, särskilt vad avser de personella och tekniska resurser som måste finnas för att leasgivaren skall kunna tillhandahålla tjänsterna, är uppfyllda i detta fall, eftersom det i Belgien finns företrädare som handlar på uppdrag av leasgivaren. Hänvisning har redan gjorts (i punkterna 15 och 17—20 ovan) till kommissionens huvudsakliga yttrande. Vid sammanträdet har kommissionen anfört att ARO alternativt skulle kunna anses ha ett fast driftställe i Belgien från vilket dess billeasingtjänster tillhandahölls.

24. Nederländerna anser till skillnad från Frankrike att ingåendet av leasingavtalet i Nederländerna är den viktigaste av det antal transaktioner som åtminstone måste göras för att leasa en bil. Dessutom skulle kraven i målet Berkholz inte vara uppfyllda, eftersom ARO varken har personal eller driftställe i Belgien. Tyskland har anmärkt att ordalydelsen i artikel 9.1 beträffande "ett fast driftställe" syftar på den plats från vilken *tjänsten* är tillhandahållen och inte på platsen där

förberedelser inför tillhandahållande av tjänsten äger rum, såsom ARO:s belgiska förmedlares agerande. Vare sig Frankrike eller kommissionen anser emellertid att Nederländerna har tillräcklig anknytning till de omtvistade avtalen för att det skall konstituera en lämplig plats för tillhandahållandet. Dessutom har Frankrike med stöd av kommissionen vid sammanträdet hänvisat till generaladvokaten Mancinis bedömning i målet Berkholz där denne illustrerar det lämpliga i att tillämpa begreppet platsen för tjänstens nyttjande (här Belgien) när tillämpning av platsen för etablering — vilket förutsätts vara fallet i den nationella processen — skulle uppmuntra en av lagen konstgjord bestämning av platsen för tillhandahållande. [17]

25. Belgien och Danmark har delvis på olika sätt kommit fram till samma slutsats som Frankrike och kommissionen. Belgien menar att räckvidden av begreppen "där leverantören har etablerat sin rörelse" eller har "ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls" skall tolkas mot bakgrund både av det sammanhang i vilket det används och av de allmänna principer och mål som mervärdesskattesystemet bygger på. I föreliggande fall anser Belgien att dessa faktorer pekar på att mervärdesskatten skall påföras på den plats där tjänsten nyttjas. Beträffande de olika momenten i billeasing anser Belgien att närvaron av en mängd bilar i en medlemsstat där dessa bilar köps, hyrs ut och slutligen säljs av är tillräckligt för att konstituera ett fast driftställe. Enligt Belgiens åsikt stöds denna slutsats av det faktum att arbetskraft använts i Belgien av leasgivaren. Danmark har å andra sidan hävdat att begreppen "platsen där leverantören har etablerat sin rörelse" eller "har ett fast driftställe" inte bara bör anses omfatta platsen där leverantören formellt har etablerat eller registrerat sin rörelse. Danmark hävdar att domen i målet Berkholz kräver att även den ekonomiska verkligheten måste beaktas vid bedömningen av i vilken medlemsstat mervärdesskatt skall betalas i enlighet med artikel 9.1.

b) Bedömning

26. Tolkningen av artikel 9.1 i sjätte direktivet, vilken tillämpades av domstolen i målet Berkholz, är enligt min mening tämligen klar. Domstolen förklarade inledningsvis att

17 — Generaladvokaten uttalade att när platsen där leverantören har etablerat sin rörelse inte korresponderar med leverantörens fasta driftsställe skall "huvudregeln om att mervärdesskatt påförs på platsen för nyttjandet tillämpas" och man skall "sålunda ge företräde till det begrepp som möjliggör att platsen för tillhandahållandet av tjänsten förläggs lämpligast. Det är ingen tvekan om att den för detta ändamål lämpligaste platsen av de två är begreppet "fast driftsställe" som naturligtvis är mer exakt" (Rec. 1985, s. 2255, punkt 2).

artikel 9 måste tolkas "inom ramen för sjätte direktivets generella system" och beskrev därefter förhållandet mellan de två första styckena [18] samt definierade "syftet med reglerna" såsom för det första att undvika "domsrättskonflikter vilket skulle kunna innebära dubbelbeskattning" och för det andra att "utebliven beskattning, såsom artikel 9.3 indikerar endast förekommer i särskilda fall". [19] Så långt som det gällde artikel 9.1 anförde domstolen att "platsen där leverantören har etablerat sin rörelse har företräde vid tillämpningen på så sätt att en annan etablering från vilken tjänsten tillhandahållits endast beaktas om en tillämpning av platsen där leverantören har etablerat sin rörelse inte skulle leda till ett lämpligt resultat ur beskattningssynpunkt eller om det skulle skapa en konflikt med en annan medlemsstat". [20] För det första skall begreppet "platsen där leverantören har etablerat sin rörelse" betraktas som ett gemenskapsbegrepp som skall tolkas enhetligt för att undvika dylika konflikter [21]. För det andra innebär kraven på "rättssäkerhet och förutsebarhet" vilka måste iakttagas när det gäller "regler som medför finansiella konsekvenser" skäl mot att tillåta nationella skillnader i rättstillämpningen — såsom nu är fallet i belgisk och nederländsk praxis — påverka bestämningen av platsen för en tjänsts tillhandahållande ur mervärdesskattesynpunkt. [22] Vidare bekräftas denna bedömning av beskrivningen i målet Berkholz av de omständigheter som kan medföra att det i artikel 9.1 sist nämnda alternativet blir tillämpligt: [23]

"Det framgår av det sammanhang i vilket begreppen i artikel 9 används samt av bestämmelsens syfte ... att tjänster inte kan anses vara tillhandahållna från ett annat driftställe än det där leverantören har etablerat sin rörelse om inte detta driftställe uppfyller vissa minimikrav avseende både personella och tekniska resurser vilka är nödvändiga för att stadigvarande kunna tillhandahålla tjänster."

27. Det ligger ingen orimlighet i att tillämpa platsen där leverantören har etablerat sin rörelse såsom den plats där billeasingstjänsten skall anses tillhandahållen för uttagande av mervärdesskatt. Förklaring till detta har lämnats i målet Hamann. Enbart det faktum att en medlemsstat kan komma att bli finansiellt lidande som en konsekvens härav är

18 — Domstolen uttalade att "artikel 9.2 uppräknar ett antal bestämda exempel på platser där vissa tjänster skall anses tillhandahållna, medan artikel 9.1 innehåller huvudregeln på området"; a. st., fotnot 6 ovan, paragraf 14 i domen. I domen av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Jürgen Dudda (REG 1996, s. I-4595), klargjorde domstolen ytterligare förhållandet genom följande uttalande: "Av detta följer att punkt 1 inte ges något företräde framför punkt 2 vid tolkningen av artikel 9. Den fråga som uppkommer i varje situationen är om denna omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet, omfattas den av punkt 1"; punkt 21 i domen.

19 — Domen i målet Berkholz, punkt 14.

20 — Ibidem, punkt 17.

21 — Se till exempel beträffande reklamtjänster i artikel 9.2 c, dom av den 17 november 1993 i mål C-73/92, kommissionen mot Spanien (Rec. 1993, s. I-5997), punkt 12.

22 — Se bland annat dom av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike (Rec. 1990, s. I-691), punkt 23 i domen, och generaladvokat Cosmas förslag till avgörande av den 1 februari 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting A/S (REG 1996, s. I-2395), punkt 12.

23 — Punkt 18 i domen.

inte relevant. Undantaget om att en tjänst skall anses tillhandahållen från en leverantörs fasta driftställe är tvärtom endast tillämpligt när de förhållanden som domstolen har beskrivit i målet Berkholz föreligger och om en tillämpning av platsen där leverantören haretablerat sin rörelse i det enskilda fallet skulle bli orimlig. Detta åskådliggörs av domstolens resonemang utifrån de faktiska omständigheterna i målet Berkholz. Den första frågan som behandlades rörde frågan om begreppet fast driftställe kunde omfatta en verksamhet med spelmaskiner ombord på ett tyskregistrerat fartyg som seglade på internationellt vatten. Trots det faktum att leverantören "stadigvarande hade två anställda på färjan som a) underhöll, reparerade och bytte ut maskinerna samt b) tömde maskinerna och tillsammans med personalen på färjan räknade inkomsterna" [24] fastslog domstolen att "det inte framstår som om installationen av spelmaskiner ombord på ett havsgående fartyg, vilka periodiskt underhålls, kan konstituera ett sådant fast driftställe, särskilt inte som skatt på ett lämpligt sätt kan uttas på den plats där den som driver verksamheten med spelmaskinerna har sin stadigvarande rörelse etablerad". [25]

28. Kommissionen söker nu åstadkomma en begränsning utifrån de speciella omständigheter som förelåg i målet Berkholz på så sätt att platsen för tjänstens tillhandahållande på internationellt vatten i vilket fall som helst skulle vara Tyskland, eftersom fartyget var registrerat i Tyskland och drevs av Bundesbahn (tyska federala järnvägsbolaget). Jag tror inte att domstolen avsåg att begränsa räckvidden av den princip som utvecklats i målet Berkholz till de speciella omständigheterna i det fallet. I själva verket har denna princip senare bekräftats av domstolen.

29. Även om inte frågan om fast driftställe uppkom i målet Hamann fastslog domstolen i detta mål att platsen där leverantören har etablerat sin rörelse skall anses vara den plats där en tjänst avseende uthyrning av transportmedel är tillhandahållen. I målet Faaborg-Gelting, liksom i målet Berkholz, rörde saken beskattning av transaktioner ombord på färjor, nämligen tillhandahållande av måltid. Efter att ha bestämt att dylika tillhandahållanden åtminstone när de hade formen av restaurangtransaktioner innebar ett tillhandahållande av tjänst fastslog domstolen med hänvisning till målet Berkholz att den plats där den som driver fartygsverksamheten har etablerat sin stadigvarande rörelse utgör en lämplig anknytningspunkt för mervärdesskatten. Generaladvokat Cosmas sade i sitt förslag till avgörande i målet Faaborg-Gelting att det eventuellt olämpliga i att tillämpa platsen där leverantören har etablerat sin rörelse såsom platsen för tillhandahållande av tjänst skall grundas på mer än bara

24 — Se generaladvokat Mancinis förslag till avgörande (Rec. 1985, s.2251), punkt 1 s. 2253.

25 — Ibidem, punkt 18 i domen.

skillnaden mellan nationella skatteförvaltningar. [26]

30. Med beaktande av inkomna yttranden, särskilt från Frankrike och kommissionen, anser jag det emellertid nödvändigt att undersöka huruvida det med hänsyn till de särskilda omständigheterna i det här fallet vore lämpligt att tillämpa begreppet fast driftställe. Olika faktiska omständigheter har påstått vara tillräckliga för att anknyta ARO:s tillhandahållande av tjänster till Belgien. Enligt min mening är dock inga av dessa anförda anknytningsmoment övertygande. Det är tveksamt om de belgiska bilhandlare som har värvat kunder åt ARO och även ansvarat för leveransen av bilar till kunderna kan anses uppfylla kriteriet på "stadigvarande närvaro av personella resurser". [27] Det finns inte heller något i målet Berkholz som pekar på att begreppet "personella resurser" skulle kunna omfatta ett så stort spektrum eller att det ändå skulle kunna vara motiverat. Tvärtom har tonvikten primärt lagts på "platsen där leverantören har etablerat sin rörelse". Dessutom, och till skillnad från Berkholzs anställdas aktiviteter, har alla de aktiviteter som utförts av ARO:s förmedlare i Belgien utgjort separata tjänster vilka är beskattningsbara i Belgien förutsatt att det är där de har etablerat sina rörelser. Av samma skäl kan det faktum att dessa bilhandlare tillhandahåller reparations- och underhållstjänster för bilarna i Belgien inte likställas med "en permanent närvaro av tekniska resurser" tillhöriga ARO i Belgien. [28] Den ursprungliga bilförsäljningen äger rum i Belgien från den plats där billeverantören har sin rörelse.

31. Även om det vore möjligt att i motsats till det synsätt som jag nyss har anfört tolka begreppet "personella och tekniska resurser" i domstolens praxis så extensivt att det även omfattade resurser som tillhandahållits av tredje man och som är föremål för separat behandling beträffande mervärdesskatt enligt sjätte direktivet skulle jag inte vara övertygad om att billeasing*tjänsten* i sig, som det är fråga om i detta fall, realistiskt skulle kunna ses som tillhandahållen *från ett fast driftställe* i Belgien, eftersom ett sådant driftställe skulle anses bestå av de olika platser i Belgien där det antal förmedlare som tillhandahållit för- och efter-leasingtjänster till kunder för ARO:s räkning har haft sina rörelser etablerade. Kärnan i tjänsten som ARO tillhandahållit innefattar ingåendet av leasingavtal vilket helt klart ägde rum i Nederländerna och vilket utan tvivel innebar att ARO tog i anspråk både personella och tekniska resurser där, eftersom avtal inte kan slutas och finansiella dispositioner inte kan vidtas utan att avsevärda resurser tas i anspråk. Följaktligen är Nederländerna den lämpliga platsen för tjänstens tillhandahållande i enlighet med den breda räckvidd som givits begreppet "platsen där leverantören har etablerat sin rörelse".

26 — Se särskilt punkt 20 i förslaget till avgörande.

27 — Se målet Berkholz, punkt 19 i domen.

28 — Sådana tjänster är beskattningsbara där de fysiskt utförs (dvs. i Belgien i förevarande fall) i enlighet med fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c. Se allmänt angående denna strecksats punkt 13— 18 i mitt förslag till avgörande av den 28 november 1996 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (REG 1997, s. I-1195).

IV — Förslag till avgörande

32. I enlighet härmed föreslår jag att frågan från Gerechtshof i Amserdam besvaras på följande sätt:

Artikel 9.1 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, skall tolkas så, att en beskattningsbar person som är etablerad i en medlemsstat när han möjliggör för kunder bosatta i en annan medlemsstat att hyra personbilar genom att i den första medlemsstaten sluta avtal om operationell leasing och som inte förfogar över några personella eller tekniska resurser i den andra medlemsstaten, skall anses tillhandahålla sina tjänster på den plats i den första medlemsstaten där han har etablerat sin rörelse.