

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)  
den 17 juli 1997 \*

I mål C-190/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Gerechtshof te Amsterdam, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

**ARO Lease BV**

och

**Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam,**

angående tolkningen av 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 (EGT L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G.F. Mancini samt domarna J.L. Murray, C.N. Kakouris (referent), P.J.G. Kapteyn och G. Hirsch,

\* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: N. Fennelly,  
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- ARO Lease BV, genom skatterådgivaren J. L. M. J. Vervloed,
- Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam,
- Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren A. Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,
- Belgiens regering, genom administrative direktören J. Devadder, ministeriet för utrikesärenden, utrikeshandel och utvecklingsbistånd, i egenskap av ombud,
- Danmarks regering, genom avdelningschefen Peter Biering, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom C. de Salins, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och A. de Bourgoing, chargé de mission, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom B. J. Drijber, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 24 oktober 1996 av: ARO Lease BV, företrädd av J. L. M. J. Vervloed, Nederländernas regering, företrädd av biträdande juridiske rådgivaren J. S. van den Oosterkamp, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, Tysklands regering, företrädd av B. Klope, Oberregierungsrat, förbundsekonoministeriet, i egenskap av ombud, Frankrikes regering, företrädd av A. de Bourgoing, och kommissionen, företrädd av B. J. Drijber,

och efter att den 12 december 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Gerechtshof te Amsterdam har genom beslut av den 7 juni 1995, som inkom till domstolen den 19 juni samma år, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av 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 (EGT L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan företaget ARO Lease BV (nedan kallat ARO) som är etablerat i 's-Hertogenbosch (Nederländerna) och de nederländska skattemyndigheterna angående betalning av mervärdesskatt för tjänster som ARO har utfört i Belgien.
- 3 Det framgår av handlingarna i huvudmålet att ARO är ett leasingföretag vars huvudsakliga verksamhet består i att som leasegivare hyra ut personbilar till

kunder enligt leasingavtal. Under relevant tidsperiod har ca 6 000 personbilar leasats ut i Nederländerna och ca 800 i Belgien. Av de sistnämnda ingicks 90 procent av avtalen med företag och resten med privatpersoner. De omtvistade avtalen hade ingåtts för en tid om tre till fyra år och hade tecknats på ARO:s kontor i 's-Hertogenbosch. ARO har inget kontor i Belgien.

- 4 ARO:s kunder i Belgien tog kontakt med ARO genom självständiga förmedlare som var etablerade i denna stat och som för dessa uppdrag erhöll provision. De belgiska kunderna valde i allmänhet själva bil efter eget önskemål hos en återförsäljare i Belgien. Denne överlämnade därefter bilen till ARO som betalade köpeskillingen. ARO hyrde sedan ut bilen till kunden genom ett separat leasingavtal. Bilarna registrerades i Belgien. Förmedlarna i Belgien var inte inblandade i genomförandet av leasingavtalet. I avtalen föreskrevs bland annat att kostnaderna för underhåll av bilen och betalning av aktuell belgisk vägskatt åvilade kunden. Å andra sidan var ARO skyldig att betala för reparationer och bärgning i händelse av skada på bilen och ARO hade tecknat en försäkring mot denna risk för att skydda sitt intresse som ägare av bilen.
- 5 I slutet av den avtalade leasingtiden underrättade ARO kunden om det pris som kunden hade möjlighet att köpa ut den leasade bilen för. Om det inte var möjligt att sälja bilen omedelbart förvarades fordonet tillfälligt och på ARO:s bekostnad och risk hos en handlare i Belgien, eftersom ARO inte förfogade över någon uppställningsplats i Belgien.
- 6 Beträffande den mervärdesskatt som uppkom för leasingen av personbilar i Belgien hade ARO alltid betalat mervärdesskatt i Nederländerna med stöd av artikel 6.1 i

den nederländska lagen från år 1968 om omsättningsskatt som motsvarar artikel 9.1 i sjätte direktivet. I denna senare bestämmelse föreskrivs att

”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.”

- 7 De belgiska skattemyndigheterna ansåg likväl, sedan januari månad år 1993, att blotta närvaron i Belgien av en bilpark som tillhörde ARO medförde att denne hade ett fast driftställe i Belgien från vilket ARO hyrde ut bilar enligt leasingavtal. ARO var följaktligen skyldigt att betala mervärdesskatt i Belgien avseende de omtvistade tjänsterna, vilket ARO för övrigt inte förnekade. De nederländska skattemyndigheterna hävdade däremot att enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet var Nederländerna platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, eftersom ARO varken förfogade över personal eller tekniska resurser för att ingå leasingavtal i Belgien, och således inte hade något fast driftställe där.
- 8 Tvisten mellan ARO och de nederländska skattemyndigheterna avser mervärdesskatt om beloppet 389 753 HFL, som ARO har betalat för november månad 1993 och därefter begärt återbetalning av.
- 9 Gerechtshof te Amsterdam, där tvisten är anhängiggjord, har ansett att platsen där de omtvistade tjänsterna har tillhandahållits skall fastställas i enlighet med artikel 9.1 i sjätte direktivet. Den nationella domstolen har ifrågasatt om tillhandahållandet av tjänsterna i fråga har skett från ett fast driftställe i Belgien, i den mening som avses i denna bestämmelse. Då Gerechtshof te Amsterdam var osäker på tolk-

ningen av artikel 9.1 i sjätte direktivet 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 i beslutet om hänskjutande, skall anses ha tillhandahållit dessa tjänster från ett fast driftställe i Belgien?”

- 10 Med denna fråga vill den nationella domstolen i huvudsak veta om artikel 9.1 skall tolkas så att ett leasingföretag som är etablerat i en medlemsstat tillhandahåller tjänster från ett fast driftställe i en annan medlemsstat, när företaget i den sistnämnda staten hyr ut personbilar enligt leasingavtal till kunder som är etablerade där, när dessa kunder har tagit kontakt med företaget genom självständiga förmedlare som är etablerade i samma stat, när kunderna själva valt bil efter eget önskemål hos återförsäljare etablerade i denna stat, när företaget köpt bilarna i denna stat i vilken bilarna har registrerats och hyrt ut dem till sina kunder genom leasingkontrakt som upprättats och undertecknats där företaget är etablerat, när kunderna ansvarar för kostnaderna för underhåll av bilen och betalning av vägskatt i den staten, men företaget inte förfogar över vare sig kontor eller uppställningsplats för bilarna.
- 11 Inledningsvis skall konstateras att billeasing utgör tillhandahållande av tjänst i den mening som avses i artikel 9 i sjätte direktivet.
- 12 För att besvara den fråga som ställts, är det nödvändigt att först påpeka att, i det fjärde övervägandet till 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 (EGT L 208, s. 58, nedan kallat tionde direktivet), uttalas att "artikel 9.1 av övervakningsskäl [bör] tillämpas strikt på uthyrning av transportmedel och den plats där leverantören har etablerat sin verksamhet behandlas som platsen för tillhandahållande av sådana tjänster."

- 13 Det framgår även av artikel 9.2 e i sjätte direktivet, i dess lydelse efter ändringen genom tionde direktivet, att "alla former av transportmedel" uttryckligen undantas från den undantagsregel som gäller för "uthyrning av materiell lös egendom" varigenom föreskrivs att platsen för tillhandahållande av tjänst är "den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe...". Transportmedel omfattas således av huvudregeln som framgår av artikel 9.1 i sjätte direktivet.
- 14 Domstolen har för övrigt i detta avseende påpekat att, eftersom transportmedel lätt kan överskrida gränser mellan länder, är det svårt, eller till och med omöjligt, att fastställa den plats där de används och det är därför nödvändigt att för varje fall föreskriva 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, för att förenkla tillämpningen, i enlighet med huvudregeln föreskriver att platsen där leverantören av tjänsten har etablerat sin rörelse skall anses vara den plats där tjänsten tillhandahålls (dom av den 15 mars 1989 i mål 51/88, Hamann, Rec. 1989, s. 767, punkterna 17 och 18).
- 15 Det finns vidare anledning att erinra om att domstolen beträffande huvudregeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet har sagt att platsen där leverantören har etablerat sin rörelse har företräde som anknytningspunkt 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 som anknytningspunkt inte skulle leda till ett lämpligt resultat ur beskattningssynpunkt eller om det skulle skapa en konflikt med en annan medlemsstat. Det framgår av det sammanhang i

vilket begreppen i artikel 9 används samt av bestämmelsens syfte att tjänster endast kan anses vara tillhandahållna från ett annat driftställe än det där leverantören har etablerat sin rörelse om detta driftställe uppfyller vissa minimikrav avseende stadigvarande personella och tekniska resurser vilka är nödvändiga för att kunna tillhandahålla vissa angivna tjänster (dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, Rec. 1985, s. 2251, punkterna 17 och 18).

- 16 För att ett företag med fördel skall kunna anses skattepliktigt tillhandahålla tjänster från ett annat driftställe än det där rörelsen är etablerad gäller följaktligen att detta driftställe måste ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna.
- 17 Det är mot bakgrund härav som det skall prövas om de faktiska omständigheter som den nationella domstolen har redogjort för är tillräckliga för att leasingföretaget skall anses ha ett fast driftställe i en medlemsstat.
- 18 I detta avseende finns det anledning att påpeka att de huvudsakliga momenten i tillhandahållandet av tjänsten billeasing utgörs av förhandlingen, upprättandet, undertecknandet och administrationen av avtalen samt leveransen till kunderna av de bilar som avtalats, vilka blir kvar i leasingföretagets ägo.
- 19 När ett leasingföretag i en medlemsstat följaktligen varken förfogar över egen personal eller en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas, det vill säga en struktur som är lämplig för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna, kan detta företag inte anses ha ett fast driftställe i denna medlemsstat.



- 20 För övrigt framgår det såväl av ordalydelsen som av syftet med artikel 9.1 och 9.2 e i sjätte direktivet samt av den ovannämnda domen i målet Hamann, att den faktiska leveransen av leasingbilar till kunder inte mer än användningsorten för dessa bilar kan anses som ett säkert, enkelt och praktiskt tillämpbart kriterium som kan grunda ett fast driftställe i enlighet med vad som åsyftats i sjätte direktivet.
- 21 Denna slutsats kan inte ifrågasättas på grund av förekomsten av andra moment och åtgärder, som de som utförts i Belgien, vilka är tillägg och komplement till leasingtjänsten. Det förhållande att kunderna själva valde bil efter eget önskemål hos återförsäljare i Belgien har nämligen inget samband med den plats där leverantören är etablerad. De självständiga förmedlare som satte intresserade kunder i kontakt med ARO kan inte anses utgöra stadigvarande personella resurser i den mening som avses i ovan nämnda rättspraxis. Den omständigheten att bilarna i huvudmålet registrerades i Belgien och likaså ålades vägskatt där hör samman med användningsorten, vilken i enlighet med ovannämnda rättspraxis inte är relevant vad avser tillämpningen av artikel 9.1 i sjätte direktivet.
- 22 Följaktligen kan inte tjänster anses tillhandahållna från ett fast driftställe under sådana omständigheter som föreligger i huvudmålet.
- 23 Kommissionen och den danska regeringen har likväl gjort gällande att det finns anledning att beakta de verkliga ekonomiska förhållandena och att anse platsen där den ekonomiska verksamheten faktiskt bedrivs som den plats där tjänsten tillhandahålls, vid tillämpningen av artikel 9.1 i sjätte direktivet på transportmedel.

- 24 I detta avseende skall det understrykas att gemenslagslagstiftaren hade teorin om den faktiska driften av den ekonomiska verksamheten i åtanke, såsom framgår av systematiken i artikel 9 i sjätte direktivet och som anges i artikel 9.2 c i vilken det, med undantag från huvudregeln i artikel 9.1, föreskrivs att platsen för tillhandahållande av vissa tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs.
- 25 Denna teori har även beaktats vid den nu gällande formuleringen av huvudregeln i artikel 9.1 samt vid de särskilda uttryckliga bestämmelser som gäller för transportmedel, vilka redogjorts för ovan.
- 26 Följaktligen skulle den tolkning som kommissionen och den danska regeringen har föreslagit strida mot lagstiftarens vilja, eftersom denne beträffande transportmedel har valt att, med beaktande av den ekonomiska verkligheten, i huvudregeln i artikel 9.1 införa ett säkert, enkelt och praktiskt tillämpbart kriterium, nämligen den plats där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe.
- 27 Mot bakgrund av de föregående övervägandena är således svaret på den fråga som ställts att artikel 9.1 i sjätte direktivet skall tolkas så att ett leasingföretag som är etablerat i en medlemsstat inte tillhandahåller sina tjänster från ett fast driftställe i en annan medlemsstat när företaget i den sistnämnda staten hyr ut personbilar enligt leasingavtal till kunder som är etablerade där, när dessa kunder har tagit kontakt med företaget genom självständiga förmedlare som är etablerade i samma stat, när kunderna själva valt bil efter eget önskemål hos återförsäljare etablerade i denna stat, när företaget köpt bilarna i denna stat i vilken bilarna har registrerats och hyrt ut dem till sina kunder genom leasingkontrakt som upprättats och under-

tecknats där företaget är etablerat, när kunderna ansvarar för kostnaderna för underhåll av bilen och betalning av vägskatt i den staten, men företaget inte förfogar över vare sig kontor eller uppställningsplats för bilarna i den staten.

## Rättegångskostnader

- 28 De kostnader som har förorsakats den nederländska, den belgiska, den danska, den tyska och den franska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

## DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 7 juni 1995 förts vidare av Gerechtshof te Amsterdam — följande dom:

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 ett leasingföretag som är etablerat i en medlemsstat inte tillhandahåller sina tjänster från ett fast driftställe i en annan medlemsstat när företaget i den sistnämnda staten hyr ut personbilar enligt leasingavtal till kunder som är etablerade där, när dessa kunder har tagit kontakt med företaget genom självständiga förmedlare som är etablerade i samma stat, när kunderna själva valt

bil efter eget önskemål hos återförsäljare etablerade i denna stat, när företaget köpt bilarna i denna stat i vilken bilarna har registrerats och hyrt ut dem till sina kunder genom leasingkontrakt som upprättats och undertecknats där företaget är etablerat, när kunderna ansvarar för kostnaderna för underhåll av bilen och betalning av vägskatt i den staten, men företaget inte förfogar över vare sig kontor eller uppställningsplats för bilarna i den staten.

Mancini

Murray

Kakouris

Kapteyn

Hirsch

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 17 juli 1997.

R. Grass

G.F. Mancini

Justitiesekreterare

Ordförande