selv om der ikke foreligger overdragelse af den retlige ejendomsret til godet.

Det tilkommer den nationale ret i det konkrete tilfælde og under hensyn til de faktiske omstændigheder at afgøre, om der foreligger en sådan overdragelse.

2. Det tilkommer, efter kompetencefordelingen i Traktatens artikel 177, den nationale retsinstans at anvende de fællesskabsretlige bestemmelser — således som de er fortolket af Domstolen — på det konkrete tilfælde. En sådan anvendelse kan nemlig ikke finde sted uden en samlet vurdering af sagens faktiske omstændigheder.

RETSMØDERAPPORT
i sag C-320/88 *

I — Faktiske omstændigheder

A — *Nationale og fællesskabsretlige bestemmelser*

1. Wet op de omzetbelating 1968 (den nederlandske lov om omsætningsafgift, herefter benævnt »loven«) bestemmer, at begrebet levering af et gode (løsøre eller fast ejendom) blandt andet indebærer:

— overdragelse af ejendomsretten til godet i henhold til en aftale [lovens artikel 3, stk. 1, litra a)];

— overdragelse og overgang af godet, hvorved det udgår af en virksomheds aktivmasse [lovens artikel 3, stk. 1, litra e)].

Lovens artikel 3, stk. 3, bestemmer:

»Hvis der af mere end én person indgås en aftale om levering af det samme gode, som derefter af den første person direkte leveres til den sidste aftager, anses godet for at være leveret af hver af disse personer«.

2. Ifølge hovedreglen for afgift ved overdragelse af fast ejendom fritages levering af en bestående fast ejendom for afgift, mens der svares afgift af ny fast ejendom. Ifølge lovens artikel 11 fritages levering af en brugt bygning, levering af en ubebygget grund og tinglysning af overdragelsen af tinglige rettigheder over fast ejendom således fra moms, mens der svares moms af leveringen af en byggemodnet grund, leveringen af en fast ejendom inden for to år, efter at den første gang er taget i brug, og aflevering af byggearbejder.

Loven blev ændret i 1979 med henblik på at tilpasse den nederlandske lovgivning om

* Processprog: nederlandsk.

omsætningsafgift til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3. Sjette direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer:

»Ved 'levering af et gode' forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

B — *Baggrunden for hovedsagen*

4. Ved dokument oprettet for notar den 19. juni 1979 under overskriften »økonomisk overdragelse« [1] overdrog den fiskale enhed Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Safe Rekencentrum BV, herefter benævnt »Safe«), Hillegom (Nederlandene), en fast ejendom bestående af en villa med rette tilliggende og tilhørende til Kats Bouwgroep NV (herefter benævnt »Kats«), Leeuwarden (Nederlandene), for en købesum af 2 250 000 HFL.

Den mellem Safe og Kats indgåede aftale bestemte blandt andet:

»1. Sælgeren forpligter sig til — med forbehold af eventuelle lån i den solgte ejendom optaget på køberens initiativ eller tinglyst prioritetsgæld til fordel for denne — at sikre køberen en ejendomsret, som:

a) er ubetinget og ikke kan indskrænkes, det være sig ved tilbagekøbskrav, ophævelse eller annullation,

b) ikke er behæftet med panterettigheder, udlæg eller andre tinglige rettigheder, og

c) ikke er behæftet med tinglyste panterettigheder eller udlæg.

...

5. Alle af ejendommen gående indtægter og udgifter oppebæres henholdsvis udredes fra dags dato af køberen.

6. Fra dags dato bærer køberen risikoen for den solgte ejendom.

7. Alle omkostninger til notaren i forbindelse med oprettelsen af nærværende dokument samt alle omkostninger i forbindelse med den retlige og faktiske levering af den solgte ejendom afholdes af køberen; eventuelle udgifter i forbindelse med den retlige levering af den solgte ejendom betales af køberen.

...

D — Da den retlige levering af den solgte ejendom skal ske, så snart køberen ønsker det, dog senest den 31. december 1982, har sælgeren og køberen indgået følgende aftale:

1) Sælgeren forpligter sig til at levere det solgte til køberen på dennes første anmodning.

2) Den retlige levering af det solgte skal ske på de betingelser og på det eller de tidspunkter, der fastsættes af køberen under hensyntagen til de i dette dokument indeholdte bestemmelser.

1 — O. a.: Et i nederlandsk skatteret udviklet begreb, der nærmest svarer til faktisk overdragelse.

3) Den solgte ejendom henligger fra dags dato for købers regning og risiko; fra dags dato er køberen beføjet til, under iagttagelse af de i henhold til dette dokument af sælgeren og køberen aftalte bestemmelser, at råde og disponere over den solgte ejendom ved retshandler eller på anden måde. Fra dags dato forpligter sælgeren sig til ikke ved retshandler eller på anden måde at råde over den solgte ejendom.

E — Sælgeren (Safe) giver hermed køberen (Kats) uigenkaldelig fuldmagt — med substitutionsret — til for sælgeren eller i dennes navn

1) at levere det solgte som anført under D,

2) at pantsætte det solgte eller sådanne dele heraf, som køberen ønsker, også til fordel for køberen selv, for de beløb, som køberen ønsker og bestemmer, og på sådanne betingelser, som køberen fastsætter, og

3) generelt at opfylde de forpligtelser, som sælgeren har påtaget sig over for køberen.

Ovennævnte fuldmagt gives udelukkende i køberens interesse og udgør en integrerende del af denne kontrakt, som er oprettet under forudsætning af denne fuldmagt og dens uigenkaldelighed; fuldmagten har virkning over for tredjemand, således at en eventuel tilbagekaldelse ikke har retsvirkning.«

5. I 1980 lod Kats villaen med tilhørende bygninger nedrive og grunden byggemodne. Den 11. august 1983 blev der for notar oprettet et skøde, hvorved kuratorerne i Kats' konkursbo for et beløb af 425 000 HFL, forhøjet med den skyldige omsætningsafgift (76 500 HFL), solgte og overdrog til selskabet Abreka BV, Amsterdam, alle de rettigheder, som fulgte af den aftale, som Kats i 1979 havde indgået med Safe under betegnelsen »økonomisk overdragelse«. Til opfyldelse af sine forpligtelser overdrog Safe den 11. august 1983 den retlige ejendomsret til ejendommen direkte til Abreka.

6. Ved en efteropkrævningsansættelse blev Safes afgiftstilsvar for 1979 forhøjet. Ifølge belastingsinspecteur (herefter benævnt »inspecteur«) vedrørte efteropkrævningsansættelsen Safes levering til Kats ved overdragelsen af den retlige ejendomsret til godet den 11. august 1983, jfr. lovens artikel 3, stk. 3. Det i 1979 betalte beløb på 2 250 000 HFL kunne ifølge inspecteur kun anses for en forudbetaling.

Afgiftsansættelsen blev opretholdt ved inspecteurs afgørelse efter derom indgivet klage. Safe indbragte inspecteurs afgørelse for Gerechtshof, Haag, som annullerede afgørelsen samt efteropkrævningsansættelsen. Herefter indankede Staatssecretaris van Financiën Gerechtshofs afgørelse til Nederlandenes Hoge Raad.

C — *De præjudicielle spørgsmål*

7. Nederlandenes Hoge Raad, der fandt, at sagen rejste en række spørgsmål vedrørende fortolkningen af fællesskabsretlige bestemmelser, udsatte sagen ved dom af 19. oktober 1988 og anmodede Domstolen om en

præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål, jfr. EØF-Traktatens artikel 177:

»1) Skal sjette direktivs artikel 5, stk. 1, fortolkes således, at der kun foreligger levering i denne bestemmelses betydning, hvis der sker en overdragelse af den retlige ejendomsret til det pågældende gode?

2) Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, foreligger der da også en levering af et gode i den nævnte betydning, når den retlige ejer af godet ifølge en aftale

— har påtaget sig sådanne forpligtelser over for sin medkontrahent, at alle værdiændringer samt alle indtægter og udgifter vedrørende det pågældende gode fremover oppebæres henholdsvis afholdes af medkontrahenten, der samtidig bærer risikoen for alle ændringer i godets værdi,

— har forpligtet sig til på et senere tidspunkt at overdrage den retlige ejendomsret til medkontrahenten,

— har givet medkontrahenten uigenkaldelig fuldmagt til at foretage de retshandler, som denne overdragelse indebærer, og

— faktisk har stillet godet til medkontrahentens rådighed?«

8. Hoge Raad bemærker, at såfremt sjette direktivs artikel 5, stk. 1, vedrører visse andre former for overdragelse af fast ejendom end overdragelsen af den retlige ejendomsret, må også lovens artikel 3, stk. 1, omfatte disse andre former for overdragelse, når henses til overensstemmelsen mellem betydningen af begrebet levering anvendt i loven og det tilsvarende begreb i sjette direktiv. Den nationale ret tilføjer, at den retlige ejendomsret til fast ejendom ifølge Burgerlijk Wetboeks artikel 671, stk. 1, overdrages ved registrering af skødet i det med henblik herpå oprettede offentlige register. Indtil en sådan registrering er sket, forbliver den retlige ejendomsret til den faste ejendom hos den, som indtil da stod som ejer, også selv om denne har overdraget den »økonomiske« ejendomsret til en anden person.

Ifølge Hoge Raad skal det derfor afgøres, om alene overdragelsen af den retlige ejendomsret til et gode må anses for levering i den i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, fastsatte betydning, eller om der også foreligger levering i de tilfælde, eller i nogle tilfælde, hvor alene den »økonomiske« ejendomsret til godet er overdraget.

II — Retsforhandlinger

9. Hoge Raads dom er registreret på Domstolens Justitskontor den 3. november 1988.

10. I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af Kongeriget Nederlandenes regering ved Udenrigsmini-

steriet samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Johannes Føns Buhl og Berend Jan Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede.

11. På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

12. Ved afgørelse af 7. juli 1989 har Domstolen henvist sagen til Sjette Afdeling, jfr. procesreglementets artikel 95, stk. 1 og stk. 3.

III — Sammendrag af de skriftlige indlæg for Domstolen

A — *Første spørgsmål*

13. *Den nederlandske regering* har anført, at begrebet »levering af et gode« i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, ikke uddybes nærmere i direktivet. Det er derfor naturligt, at medlemsstaterne ved fastsættelsen af indholdet af dette begreb tager udgangspunkt i de civilretlige bestemmelser. Overdragelsen af den retlige ejendomsret til et materielt gode må betegnes som »levering af et gode« i overensstemmelse med de civilretlige bestemmelser, der gælder i de enkelte medlemsstater. I henhold til Burgerlijk Wetboeks artikel 671, stk. 1, overdrages den retlige ejendomsret til fast ejendom først ved registrering af skødet i det med henblik herpå oprettede offentlige register. Dette civilretlige udgangspunkt indebærer imidlertid ikke, at det første præjudicielle spørgsmål kan besvares bekræftende. Ifølge den nederlandske regering må der tages hensyn til, at sjette direktiv skal sikre, at Fællesskabets merværdiafgiftssystem er neutralt. Retshandler, der ud fra et økonomisk synspunkt kan ligestilles med overdragelse af den retlige ejendomsret, må derfor henføres under begrebet »levering af et gode«. Det gælder den retshandel, hvorved retten til faktisk at råde over et gode overdrages til tredjemand, således at alle de økonomiske interesser, der er knyttet til godet, overgår til denne. Den pågældende tredjemand råder herved over godet, som om han var ejer heraf.

14. Denne fortolkning af begrebet »levering af et gode« er i overensstemmelse med de øvrige bestemmelser i sjette direktivs artikel 5, hvorefter retshandler, hvorved tredjemand erhverver en mindre omfattende rådighedsret end ved den »økonomiske« overdragelse, kan anses for »levering af et gode«. Den nederlandske regering udleder heraf, at sjette direktivs artikel 5, stk. 1, omfatter såvel den »økonomiske« overdragelse som overdragelsen af den retlige ejendomsret til et gode.

15. Når de kontraherende parter på én gang indgår aftale om overdragelse af den retlige ejendomsret og den »økonmiske« overdragelse, anses leveringen for at være sket ved overdragelsen af den retlige ejendomsret. Den »økonomiske« overdragelse er i så tilfælde uden selvstændig betydning for opkrævningen af omsætningsafgift. Hvis parterne alene indgår aftale om »økonomisk« overdragelse, må denne anses for »levering af et gode«. Den senere overdragelse af den retlige ejendomsret er så uden betydning for opkrævningen af omsætningsafgift.

16. Den nederlandske regering har endelig anført, at det følger af ordlyden af sjette direktivs artikel 5, stk. 1, navnlig af ordene: »... *som ejer* at råde over et materielt gode«, at bestemmelsen også omfatter »økonomisk« overdragelse.

17. Herefter har den nederlandske regering foreslået Domstolen, at det første spørgsmål besvares benægtende.

18. Også *Kommissionen* har foreslået, at det første spørgsmål besvares benægtende.

19. Kommissionen har ligesom den nederlandske regering henvist til bestemmelsens ordlyd.

20. Ifølge Kommissionen skal de vendinger, der anvendes i direktiverne, defineres ud fra et fællesskabsretligt synspunkt for således at sikre en ensartet anvendelse af det harmoniserede omsætningsafgiftssystem. Derfor kan begrebet »levering af et gode« ikke defineres i forhold til overdragelsen af den retlige ejendomsret i henhold til de enkelte medlemsstaters bestemmelser.

21. Kommissionen har tilføjet, at man ved udarbejdelsen af momsdirektiverne valgte en økonomisk opfattelse af begrebet »levering af et gode«, hvilket omfatter enhver transaktion, som ud fra et kommercielt synspunkt kan ligestilles med en overdragelse af den retlige ejendomsret. Begrebet »levering af et gode« er ikke begrænset til erhvervelsen af retten til som ejer i retlig henseende at råde over godet.

22. Kommissionen har foreslået Domstolen at besvare Hoge Raads første spørgsmål således:

»Sjette direktivs artikel 5, stk. 1, er ikke begrænset til overdragelsen af den retlige ejendomsret til godet.«

B — *Andet spørgsmål*

23. *Den nederlandske regering* har anført, at en »økonomisk« overdragelse som defineret i det andet spørgsmål må anses for levering af et gode i den i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, anførte betydning. Det forhold, at den retlige ejer har forpligtet sig til at overdrage den retlige ejendomsret på et senere tidspunkt, kan imidlertid støtte den antagelse, at tidspunktet for overdragelsen af den retlige ejendomsret må lægges til grund i den foreliggende sag.

24. Der må i hvert enkelt tilfælde tages stilling til, hvilken af de to overdragelser der kan betegnes som »levering af et gode« i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Denne vurdering skal foretages på grundlag af situationen på det tidspunkt, da den »økonomiske« overdragelse finder sted. Hvis der går meget lang tid mellem denne og overdragelsen af den retlige ejendomsret, eller tidspunktet for den retlige overdragelse er ubestemt, sker leveringen på tidspunktet for den »økonomiske« overdragelse.

25. Når henses til de faktiske omstændigheder i hovedsagen, er det den retlige og ikke den »økonomiske« overdragelse, der er afgørende, hvorfor det andet spørgsmål ifølge den nederlandske regering skal besvares benægtende.

26. *Kommissionen* har anført, at den »økonomiske« overdragelse er omfattet af begrebet »levering af et gode«. Den »økonomiske« overdragelse giver ret til at råde over godet. Det omfatter retten til at udnytte, forarbejde og pantsætte godet samt risikoen for ændringer i godets værdi.

27. Kommissionen har gjort gældende, at en vid fortolkning af begrebet »levering af et gode« støttes af det forhold, at sjette direktivs artikel 5, stk. 3 og 4, ligestiller en række transaktioner, der er forskellige i retlig, men beslægtet i økonomisk henseende, med »levering af et gode«. Kravet om, at systemet skal være neutralt, indebærer, at der skal svares moms af transaktioner svarende til levering af et gode på samme måde, som der skal svares moms af overdragelsen af den retlige ejendomsret til godet.

28. Ifølge Kommissionen ændres denne vide fortolkning af begrebet »levering af et gode« ikke af det forhold, at parterne ved den »økonomiske« overdragelse indgår en aftale vedrørende overdragelsen af den retlige ejendomsret. Hensynet til retssikkerheden udelukker, at beskatningen af den »økonomiske« overdragelse af et gode gøres afhængigt af vilkårlige omstændigheder såsom indholdet af aftalen eller de gældende retsregler for overdragelse af den retlige ejendomsret.

29. Kommmissionen har herefter anført, at det tilkommer den nationale ret under hensyntagen til den enkelte aftales særlige betingelser at undersøge, om der er sket en overdragelse af retten til som ejer at råde over godet.

30. Kommissionen har foreslået Domstolen at besvare Hoge Raads andet spørgsmål således:

»Det tilkommer den nationale ret i det konkrete tilfælde og under hensyn til de faktiske omstændigheder at afgøre, om retten til som ejer at råde over godet er overgået til køberen.«

G. F. Mancini
Refererende dommer