FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT WALTER VAN GERVEN
fremsat den 9. november 1989 *

Høje Domstol.

1. Nederlandenes Hoge Raad har forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om *omsætningsafgifter*[1]. Bestemmelsen lyder således:

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

Sammendrag af de faktiske omstændigheder i hovedsagen

2. Spørgsmålene er blevet rejst under en sag vedrørende en handel med fast ejendom mellem de tre følgende selskaber: Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (herefter benævnt »Safe«), Kats Bouwgroep NV (herefter benævnt »Kats«) og Abreka BV (herefter benævnt »Abreka«). Ved dokument oprettet for notar den 19. juni 1979 — med overskriften »Faktisk overdragelse«[2] — solgte Safe rettighederne til en villa med tilhørende grundareal til Kats for et beløb af 2 250 000 HFL uden moms.

Den pågældende aftale indeholdt følgende bestemmelser, som efter min opfattelse er relevante for sagen:

— Safe forpligter sig til at overdrage den ubetingede ejendomsret til Kats.

— Med virkning fra datoen for aftalens indgåelse oppebæres henholdsvis udredes alle af ejendommen gående indtægter og udgifter af Kats.

— Kats bærer risikoen for den solgte ejendom fra datoen for aftalens indgåelse.

— Safe forpligter sig til at levere det solgte til Kats på dennes anmodning, dog senest den 31. december 1982.

— Fra datoen for aftalens ingåelse henligger ejendommen for købers regning og risiko; fra dette tidspunkt er Kats ligeledes beføjet til at råde over ejendommen ved enhver form for retshandel; Safe forpligter sig, på sin side, til ikke ved retshandler at råde over ejendommen.

— Safe giver Kats uigenkaldelig fuldmagt til at iværksætte overdragelsen af den retlige ejendomsret til ejendommen.

3. I 1980 blev villaen på Kats' foranledning nedrevet, og ejendommen blev omdannet til en byggemodnet grund. I 1982, inden overdragelsen af den retlige ejendomsret, blev Kats erklæret konkurs. Den 11. august 1983 blev der for notar oprettet et skøde, hvorved

* Originalsprog: nederlandsk.

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

2 — O. a.: På originalsproget egl. økonomisk overdragelse.

kuratorerne i Kats' konkursbo til Abreka overdrog alle Kats' rettigheder til ejendommen. Købesummen androg 425 000 HFL forhøjet med den skyldige omsætningsafgift på 76 500 HFL. Samtidig overdrog Safe den retlige ejendomsret til ejendommen til Abreka.

4. I 1984 pålagde Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, Leiden, (herefter benævnt »Inspecteur«) Safe at efterbetale 343 125 HFL i omsætningsafgift, idet det anførtes, at Kats' betaling i 1979 af beløbet på 2 250 000 HFL til Safe måtte anses for et acontobeløb i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion. Safe indbragte efteropkrævningsansættelsen for Gerechtshof, Haag, der annullerede Inspecteurs afgørelse. Herefter indgav Staatssecretaris van Financiën kassationsanke mod Gerechtshofs dom. Under behandlingen af sagen har Hoge Raad besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»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 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 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?«

5. For at fremme forståelsen af de præjudicielle spørgsmål finder jeg det hensigtsmæssigt ganske kort at placere begrebet økonomisk ejendomsret [3] i nederlandsk ret, angive rammerne, inden for hvilke dette begreb anvendes i praksis i Nederlandene, og sammenfatte nederlandsk retspraksis, for så vidt angår virkningerne af dette begreb for anvendelsen af den nederlandske lov om omsætningsafgift.

Nederlandsk lov, retspraksis og administrativ praksis

6. Begrebet økonomisk ejendomsret er blevet udviklet i nederlandsk retspraksis i skatte- og afgiftssager. I en dom af 19. oktober 1955 [4] omtalte Hoge Raad for første gang udtrykkeligt dette begreb:

»Det forhold, at en person er ejer af et gode og i denne egenskab har den egentlige ejendomsret til godet, udelukker ikke, at en anden person har den til godet knyttede økonomiske interesse, og at denne interesse, der kan betegnes som økonomisk ejendomsret,

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

4 — BNB (Beslissingen Nederlandse Belastingsrechtspraak) 1955, 377.

kan udgøre en del af aktivmassen i denne anden persons virksomhed.«

Den omfattende juridiske teori, som denne og senere domme har givet anledning til, indeholder et større antal definitioner på begrebet økonomisk ejendomsret. Alle lægger vægt på det forhold, at den økonomiske interesse beror hos en anden person end ejeren i civilretlig henseende, hvilket i det væsentlige forudsætter, at to kriterier er opfyldt:

— Alle indtægter og udgifter i forbindelse med godet oppebæres henholdsvis udredes af denne anden person, der bærer risikoen for ændringer i godets værdi.

— Denne anden person har også den faktiske ret til at råde over godet.

7. For så vidt angår løsøregenstande, sker overdragelsen af den økonomiske ejendomsret normalt samtidig med overdragelsen af ejendomsretten i civilretlig betydning, det vil sige, i henhold til nederlandsk ret, på leveringstidspunktet (i modsætning til bl.a. fransk ret, hvor overgangen af ejendomsretten sker ved aftalens indgåelse), såfremt der er tale om individuelt bestemte genstande. Situationen er en anden for fast ejendom. I henhold til Burgerlijk Wetboeks artikel 671, får overdragelsen af den retlige ejendomsret til fast ejendom først gyldighed mellem parterne og over for tredjemand ved registrering af skødet i det med henblik herpå oprettede offentlige register. Når overdragelsen af den økonomiske ejendomsret til en fast ejendom ikke falder sammen med overdragelsen af den retlige ejendomsret, sker overgangen af den økonomiske ejendomsret derimod på det tidspunkt, da ejendommen rent faktisk stilles til rådighed for erhververen.

8. I Nederlandene har man i praksis, navnlig i forbindelse med fast ejendom, med begrebet økonomisk ejendomsret — hvis retsgyldighed som nævnt er anerkendt af Hoge Raad — fundet en konstruktion, der gør det muligt at undgå beskatning ved *ejerskifte*. Artikel 2 i Wet op belastingen van rechtsverkeer (lov om beskatning af retshandler) [5] bestemmer bl. a., at der skal svares afgift ved erhvervelse af fast ejendom beliggende i riget. Ifølge fast retspraksis forstås ved »erhvervelse« overgang af ejendomsretten i civilretlig forstand. Når fast ejendom, som ikke er fritaget for denne ejerskifteafgift, købes af en person med henblik på videresalg til tredjemand, har parterne under sådanne omstændigheder interesse i kun at overdrage den økonomiske ejendomsret til den første køber og herefter sørge for, at den retlige ejendomsret overdrages direkte fra den oprindelige sælger til den endelige køber. Ved en sådan fremgangsmåde skal der nemlig kun svares ejerskifteafgift én gang.

9. I virkeligheden er situationen mere kompliceret. Ved overdragelse af fast ejendom skal der tages hensyn til vekselvirkningen mellem *ejerskifteafgiften* og *omsætningsafgiften*. Selv om fast ejendom ikke »forbruges«, falder den dog ikke på grund af sin natur uden for anvendelsesområdet for omsætningsafgiften, men fast ejendom rejser specifikke problemer. Den nederlandske lovgiver går her ud fra det princip, at dobbeltbeskatning så vidt muligt skal undgås. Således bestemmer artikel 15 i loven om beskatning af retshandler, som regulerer ejerskifteafgiften, at levering af en fast ejendom, hvoraf der er

5 — Wet houdende vervanging van de wetgeving betreffende de registratie — en de zegelbelastning door een nieuwe wettelijke regeling (Wet op belastingen van rechtsverkeer) [lov om ny ordning til afløsning af lovgivningen om registrerings- og stempelafgift (lov om beskatning af retshandler)] af 24. december 1970 (*Staatsblad*, 1970, s. 611).

svaret omsætningsafgift, principielt fritages for ejerskifteafgift. Yderligere må der tages hensyn til, at karakteren af en fast ejendom ofte ændres under overdragelsen, og at denne ændring kan få betydelige afgiftsmæssige følger, således som det fremgår af den foreliggende sag, hvor en villa omdannes til en byggemodnet grund. I henhold til undtagelsesbestemmelsen i artikel 11 i Wet op de omzetbelastning 1968 (lov om omsætningsafgift 1968, herefter benævnt »loven«) er overdragelsen af en »gammel« bolig principielt fritaget for omsætningsafgift (men ikke nødvendigvis for ejerskifteafgift). Derimod skal der svares omsætningsafgift af en byggemodnet grund, men derimod ikke ejerskifteafdrag.

10. Det centrale i den foreliggende sag er begrebet levering som defineret i lovens artikel 3. Begrebet omfatter bl.a.:

»1) a) Overdragelse i henhold til aftale af ejendomsretten til goder.

...

1) e) Overdragelsen af goder, hvorved de trækkes ud af en virksomheds aktivmasse.«

I sit forslag til afgørelse i den foreliggende sag har generaladvokat Van Soest for Hoge Raad henvist til, at bestemmelsen i artikel 3, stk. 1, litra e), var blevet indføjet i loven i 1954 for at udfylde en »lakune«, der bestod på det pågældende tidspunkt, og ikke med det formål at henføre overdragelsen af den økonomiske ejendomsret under denne bestemmelse. På grundlag af artiklens tilblivelseshistorie og opbygning er det hidtil fastslået i retspraksis [6], at det (som ved ejerskifteafgiften, jfr. punkt 8, ovenfor) er overdragelsen af ejendomsretten i civilretlig henseende, jfr. artikel 3, stk. 1, litra a), der danner udgangspunkt for fortolkningen af begrebet levering, mens artikel 3, stk. 1, litra e), alene har en udfyldende funktion. På grundlag heraf fastslås det i nævnte retspraksis, at der først skal svares omsætningsafgift ved leveringen i retlig forstand, medmindre det fremgår af de forhold, hvorunder aftalen blev indgået, eller af senere omstændigheder, enten at den retlige overdragelse ikke (længere) skal finde sted, eller at den sker på et langt senere tidspunkt, i hvilket tilfælde overdragelsen af den økonomiske ejendomsret må lægges til grund. Den nederlandske regerings indlæg for Domstolen er i det væsentlige i overensstemmelse med denne retspraksis.

11. Heroverfor står Safes opfattelse, som Gerechtshof, Haag, tilsluttede sig. Ifølge denne opfattelse skal begrebet levering som defineret i den nationale lovgivning fortolkes i overensstemmelse med begrebet levering som defineret i sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Lovens artikel 3, stk. 1, litra e), svarer bedst til det fællesskabsretlige leveringsbegreb. Den nævnte lovbestemmelse må der-

6 — Navnlig dom afsagt den 8. december 1978 af Gerechtshof, 's-Hertogenbosch, BNB 1980, 208.

for tillægges en selvstændig og ikke blot en udfyldende funktion.

En sådan opfattelse vil på grundlag af hovedsagens faktiske omstændigheder føre til en for Safe fordelagtig beskatning. Overdragelsen af den økonomiske ejendomsret til, hvad der på det pågældende tidspunkt var en »gammel« bolig, er og forbliver i så fald fritaget for afgift uanset tidspunktet for den efterfølgende overdragelse af den retlige ejendomsret til godet og uanset godets (afgiftsmæssige) karakter på dette tidspunkt. Når henses til reglernes opbygning mere generelt, indebærer denne opfattelse imidlertid, at lovens artikel 3, stk. 1, litra e), må betragtes som den centrale bestemmelse, for så vidt angår leveringsbegrebet, hvorved andre bestemmelser, såsom artikel 3, stk. 1, litra a), i de tilfælde, hvor den økonomiske ejendomsret og den retlige ejendomsret overdrages samtidig, må anses for overflødige eller i det mindste subsidiære. Ved at følge Safes opfattelse vil man således kunne tvinge den nederlandske lovgiver til at revidere opbygningen af loven om omsætningsafgift og måske endog forholdet mellem omsætningsafgiften og ejerskifteafgiften. Efter min opfattelse bør de af Hoge Raad forelagte spørgsmål behandles ud fra dette synspunkt.

Første spørgsmål

12. Med det første spørgsmål ønsker Hoge Raad afgjort, om levering i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, alene omfatter overdragelsen af den retlige ejendomsret til et gode.

Besvarelsen af dette spørgsmål giver ikke anledning til uenighed mellem parterne. Såvel den nederlandske regering som Safe og Kommissionen mener, at spørgsmålet bør besvares benægtende. Jeg kan af følgende grunde tilslutte mig denne opfattelse.

13. Jeg skal for det første henvise til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, der bestemmer, at der ved levering af et gode forstås »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.« Bestemmelsen lægger vægt på overdragelsen af rådighedsretten, der må være af et sådant omfang, at køberen »som ejer« kan råde over godet. Efter min mening skal denne formulering udtrykke, at køberen ikke skal have den egentlige retlige ejendomsret til godet, men at det er tilstrækkeligt, at han erhverver rådighedsretten, når medkontrahenten derved de facto får samme retsstilling som den egentlige ejer i retlig forstand.

14. For det andet bør spørgsmålet besvares benægtende, når henses til, at de i momsdirektivet anvendte begreber må tillægges fællesskabsretlig betydning, medmindre fortolkningen heraf i henhold til direktivernes ordlyd overlades til hver enkel medlemsstats skøn[7]. Herved sikres den ensartede anvendelse af det fælles merværdiafgiftssystem. Begrebet »levering af et gode« kan derfor ikke ligestilles med begrebet »formel overdragelse i civilretlig henseende af den retlige ejendomsret til et gode.« Sidstnævnte begreb er nemlig ikke defineret i momsdirektivet, hvorfor det, for at fastlægge rækkevidden heraf, er nødvendigt at henholde sig til de — så vidt jeg ved — stærkt afvigende regler, der gælder i de forskellige medlemssta-

7 — Jfr. Domstolens dom af 1. februar 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, præmis 10 og 11 (51/76, Sml. 1977, s. 113).

ter for overdragelsen, leveringen og retsgyldigheden over for tredjemand af den retlige ejendomsret — eventuelt i modsætning til, hvad der gælder for den økonomiske ejendomsret.

Andet spørgsmål

15. Det andet præjudicielle spørgsmål er mere kompliceret. Mens Hoge Raad med det første spørgsmål ønsker afgjort, *om* andre former for overdragelse end overdragelse af den egentlige retlige ejendomsret falder ind under det fællesskabsretlige leveringsbegreb, ønsker retten med det andet spørgsmål afgjort, *hvilke* andre former for overdragelse der kan komme i betragtning. Nærmere bestemt ønsker Hoge Raad afgjort, om der foreligger en sådan overdragelse, når parterne indgår en aftale, hvorved den retlige ejer af godet

a) påtager sig sådanne forpligtelser over for sin medkontrahent, at alle indtægter og udgifter vedrørende det pågældende gode fremover oppebæres henholdsvis afholdes af medkontrahenten, der samtidig bærer risikoen for alle ændringer i godets værdi og yderligere erhverver retten til at råde over godet,

b) forpligter sig til på et senere tidspunkt at overdrage den retlige ejendomsret til medkontrahenten og giver denne uigenkaldelig fuldmagt til at foretage de retshandler, som denne overdragelse indebærer.

Efter min opfattelse må der sondres mellem de under a) og de under b) anførte betingelser. De første svarer til de kriterier, som Hoge Raad har fastlagt for begrebet økonomisk ejendomsret. Betingelserne under b) er betingelserne for overdragelse af den retlige ejendomsret.

16. Personligt er jeg utilbøjelig til generelt at hævde — især med anvendelsen af begreber fra en enkelt medlemsstats retsorden — at der foreligger levering i den i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forudsatte betydning, når betingelserne under a) er opfyldt. Som anført ovenfor har Fællesskabets lovgiver ved afgrænsningen af det fællesskabsretlige leveringsbegreb lagt vægt på en rådighedsret svarende til den, der tilkommer den, der i retlig henseende formelt er ejer af godet. Jeg kan derfor tilslutte mig Kommissionens opfattelse, hvorefter den nationale ret i det konkrete tilfælde og under hensyn til de faktiske omstændigheder skal afgøre, om retten til som ejer at råde over godet er overgået til køberen. Jeg mener, at det helt klart må være tilfældet, når den ejendomsret, som den oprindelige sælger bevarer, i den grad er udhulet, at den er begrænset til en i retlig henseende rent formel ejendomsret.

17. Herefter skal virkningerne af betingelserne under b) undersøges. Det skal i det væsentlige afgøres, om det gør nogen forskel for den konkrete vurdering af rådighedsretten, jfr. sjette direktivs artikel 5, stk. 1, at parterne i en aftale om øjeblikkelig overdragelse af alene den økonomiske ejendomsret yderligere har indgået en aftale om betingelserne for en senere overdragelse af den retlige ejendomsret.

Den nederlandske regering har besvaret dette spørgsmål bekræftende. Som allerede anført ovenfor (under punkt 10) mener regeringen, at det er overdragelsen af den retlige ejendomsret, der er afgørende for

sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Den nederlandske regering har derfor anført, at når parterne i en aftale om overdragelse af den økonomiske ejendomsret til et gode bestemmer, at den retlige ejendomsret overdrages på et senere tidspunkt, må sidstnævnte overdragelse anses for levering i direktivets forstand. Den nederlandske regering har imidlertid anerkendt, at overdragelsen af den økonomiske ejendomsret også i visse tilfælde kan være afgørende, nemlig når der ikke er angivet nogen frist for overdragelsen af den retlige ejendomsret, eller når denne overdrages på et langt senere tidspunkt end den økonomiske ejendomsret.

18. Ligesom Kommissionen mener jeg, at dette synspunkt ikke finder støtte i fællesskabslovgivningen. Når overdragelsen af den økonomiske ejendomsret til et gode — når henses til de konkrete omstændigheder — må anses for en »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«, er der efter min opfattelse tale om levering i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Aftale mellem parterne om den senere overdragelse af den retlige ejendomsret ændrer intet herved. Såfremt det forholdt sig således, ville den i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, fastsatte betingelse for opkrævning af afgift være afhængig af særaftaler mellem parterne, hvorved retssikkerheden og den ensartede anvendelse af de fællesskabsretlige betingelser for opkrævning af afgift bringes i fare.

Konklusion

19. Sammenfattende skal jeg herefter foreslå, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål således:

»1) Begrebet levering i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, omfatter ikke kun overdragelsen af den retlige ejendomsret til et gode.

2) Levering som defineret i ovennævnte bestemmelse omfatter enhver overdragelse af retten til at råde over et gode, hvorved medkontrahenten erhverver en retsstilling, som de facto svarer til den i retlig henseende formelle ejers. Det tilkommer den nationale ret under hensyntagen til de konkrete omstændigheder at afgøre, om der er sket overdragelse af en sådan rådighedsret. Det er i denne forbindelse uden betydning, om parterne i en aftale om overdragelse af en sådan rådighedsret til et gode har indgået forpligtelser vedrørende den senere overdragelse af den retlige ejendomsret.«