

|

61988C0320

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Van Gerven fremsat den 9. november 1989. - STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN MOD SHIPPING AND FORWARDING ENTERPRISE SAFE BV (SAFE REKENCENTRUM BV). - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - MOMS - FORTOLKNING AF ARTIKEL 5, STK. 1, I SJETTE DIREKTIV - LEVERING AF FAST EJENDOM - FAKTISK OVERDRAGELSE AF GODET. - SAG 320/88.

Samling af Afgørelser 1990 side I-00285

svensk specialudgave side 00295

finsk specialudgave side 00311

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hoeje Domstol .

1 . Nederlandenes Hoge Raad har forelagt Domstolen to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 5, stk . 1, i Raadets sjette direktiv af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (1). Bestemmelsen lyder saaledes :

"Ved 'levering af et gode' forstaas overdragelse af retten til som ejer at raade over et materielt gode ."

Sammendrag af de faktiske omstaendigheder i hovedsagen

2 . Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag vedroerende en handel med fast ejendom mellem de tre foelgende selskaber : Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (herefter benaevnt "Safe "), Kats Bouwgroep NV (herefter benaevnt "Kats ") og Abreka BV (herefter benaevnt "Abreka "). Ved dokument oprettet for notar den 19 . juni 1979 - med overskriften "Faktisk overdragelse" (2) - solgte Safe rettighederne til en villa med tilhoerende grundareal til Kats for et beloeb af 2 250 000 HFL uden moms .

Den paagaeldende aftale indeholdt foelgende 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 indgaaelse oppebaeres henholdsvis udredes alle af ejendommen gaaende indtaegter og udgifter af Kats .

- Kats baerer risikoen for den solgte ejendom fra datoen for aftalens indgaaelse .

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

- Fra datoen for aftalens ingaaelse henligger ejendommen for koebers regning og risiko; fra dette tidspunkt er Kats ligeledes befoejet til at raade over ejendommen ved enhver form for retshandel; Safe forpligter sig, paa sin side, til ikke ved retshandler at raade over ejendommen .

- Safe giver Kats uigenkaldelig fuldmagt til at ivaerksaette overdragelsen af den retlige ejendomsret til ejendommen .

3 . I 1980 blev villaen paa 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 skoede, hvorved kuratorerne i Kats' konkursbo til Abreka overdrog alle Kats' rettigheder til ejendommen . Koebesummen androg 425 000 HFL forhoejet med den skyldige omsaetningsafgift paa 76 500 HFL . Samtidig overdrog Safe den retlige ejendomsret til ejendommen til Abreka .

4 . I 1984 paalagde Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, Leiden, (herefter benaevnt "Inspecteur ") Safe at efterbetale 343 125 HFL i omsaetningsafgift, idet det anfoertes, at Kats' betaling i 1979 af beloebet paa 2 250 000 HFL til Safe maatte anses for et acontobeløb i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion . Safe indbragte efteropkraevningsansættelsen 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 forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal :

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

2) Hvis det foerste spoergsmaal besvares benaegtende, foreligger der da ogsaa levering af et gode i den naevnte betydning, naar den retlige ejer af godet ifoelge en aftale

- har paataget sig saadanne forpligtelser over for sin medkontrahent, at alle indtaegter og udgifter vedroerende det paagaeldende gode fremover oppebaeres henholdsvis afholdes af medkontrahenten, der samtidig baerer risikoen for alle aendringer i godets vaerdi,

- har forpligtet sig til paa et senere tidspunkt at overdrage den retlige ejendomsret til medkontrahenten,

- har givet medkontrahenten uigenkaldelig fuldmagt til at foretage de retshandler, som denne overdragelse indebaerer, og

- faktisk har stillet godet til medkontrahentens raadighed?"

5 . For at fremme forstaaelsen af de praejudicielle spoergsmaal finder jeg det hensigtsmaessigt ganske kort at placere begrebet oekonomisk ejendomsret (3) i nederlandsk ret, angive rammerne, inden for hvilke dette begreb anvendes i praksis i Nederlandene, og sammenfatte nederlandsk retspraksis, for saa vidt angaar virkningerne af dette begreb for anvendelsen af den nederlandske lov om omsaetningsafgift .

Nederlandsk lov, retspraksis og administrativ praksis

6 . Begrebet oekonomisk ejendomsret er blevet udviklet i nederlandsk retspraksis i skatte - og afgiftssager . I en dom af 19 . oktober 1955 (4) omtalte Hoge Raad for foerste 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 oekonomiske interesse, og at denne interesse, der kan betegnes som oekonomisk ejendomsret, kan udgoere en del af aktivmassen i denne anden persons virksomhed ."

Den omfattende juridiske teori, som denne og senere domme har givet anledning til, indeholder et stoerre antal definitioner paa begrebet oekonomisk ejendomsret . Alle laegger vaegt paa det forhold, at den oekonomiske interesse beror hos en anden person end ejeren i civilretlig henseende, hvilket i det vaesentlige forudsætter, at to kriterier er opfyldt :

- Alle indtaegter og udgifter i forbindelse med godet oppebaeres henholdsvis udredes af denne anden person, der bærer risikoen for aendringer i godets vaerdi .

- Denne anden person har ogsaa den faktiske ret til at raade over godet .

7 . For saa vidt angaar loesoeregenstande, sker overdragelsen af den oekonomiske ejendomsret normalt samtidig med overdragelsen af ejendomsretten i civilretlig betydning, det vil sige, i henhold til nederlandsk ret, paa leveringstidspunktet (i modsætning til bl.a . fransk ret, hvor overgangen af ejendomsretten sker ved aftalens indgaaelse), saafremt der er tale om individuelt bestemte genstande . Situationen er en anden for fast ejendom . I henhold til Burgerlijk Wetboeks artikel 671, faar overdragelsen af den retlige ejendomsret til fast ejendom foerst gyldighed mellem parterne og over for tredjemand ved registrering af skødet i det med henblik herpaa oprettede offentlige register . Naar overdragelsen af den oekonomiske ejendomsret til en fast ejendom ikke falder sammen med overdragelsen af den retlige ejendomsret, sker overgangen af den oekonomiske ejendomsret derimod paa det tidspunkt, da ejendommen rent faktisk stilles til raadighed for erhververen .

8 . I Nederlandene har man i praksis, navnlig i forbindelse med fast ejendom, med begrebet oekonomisk ejendomsret - hvis retsgyldighed som naevnt er anerkendt af Hoge Raad - fundet en konstruktion, der goer det muligt at undgaa 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 forstaas ved "erhvervelse" overgang af ejendomsretten i civilretlig forstand . Naar fast ejendom, som ikke er fritaget for denne ejerskifteafgift, koeber af en person med henblik paa videresalg til tredjemand, har parterne under saadanne omstaendigheder interesse i kun at overdrage den oekonomiske ejendomsret til den foerste koeber og herefter soerge for, at den retlige ejendomsret overdrages direkte fra den oprindelige saelger til den endelige koeber . Ved en saadan fremgangsmaade 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 omsaetningsafgiften . Selv om fast ejendom ikke "forbruges", falder den dog ikke paa grund af sin natur uden for

anvendelsesområdet for omsætningsafgiften, men fast ejendom rejser specifikke problemer . Den nederlandske lovgiver gaar her ud fra det princip, at dobbeltbeskatning saa vidt muligt skal undgaas . Saaledes bestemmer artikel 15 i loven om beskatning af retshandler, som regulerer ejerskifteafgiften, at levering af en fast ejendom, hvorefter der er svaret omsætningsafgift, principielt fritages for ejerskifteafgift . Yderligere maa der tages hensyn til, at karakteren af en fast ejendom ofte ændres under overdragelsen, og at denne ændring kan faa betydelige afgiftsmæssige følger, saaledes som det fremgaar af den foreliggende sag, hvor en villa omdannes til en byggemodnet grund . I henhold til undtagelsesbestemmelsen i artikel 11 i Wet op de omzetbelasting 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 "lücke", der bestod paa det paagaeldende tidspunkt, og ikke med det formaal at henføre overdragelsen af den økonomiske ejendomsret under denne bestemmelse . Paa grundlag af artiklens tilblivelseshistorie og opbygning er det hidtil fastslaaet 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 . Paa grundlag heraf fastslaas det i nævnte retspraksis, at der først skal svares omsætningsafgift ved leveringen i retlig forstand, medmindre det fremgaar af de forhold, hvorunder aftalen blev indgaaet, eller af senere omstændigheder, enten at den retlige overdragelse ikke (længere) skal finde sted, eller at den sker paa et langt senere tidspunkt, i hvilket tilfælde overdragelsen af den økonomiske ejendomsret maa lægges til grund . Den nederlandske regerings indlæg for Domstolen er i det væsentlige i overensstemmelse med denne retspraksis .

11 . Heroverfor staar 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 maa derfor tillægges en selvstaendig og ikke blot en udfyldende funktion .

En saadan opfattelse vil paa grundlag af hovedsagens faktiske omstændigheder føre til en for Safe fordelagtig beskatning . Overdragelsen af den økonomiske ejendomsret til, hvad der paa det paagaeldende tidspunkt var en "gammel" bolig, er og forbliver i saa fald fritaget for afgift uanset tidspunktet for den efterfølgende overdragelse af den retlige ejendomsret til godet og uanset godets (afgiftsmæssige) karakter paa dette tidspunkt . Naar henses til reglernes opbygning mere generelt, indebærer denne opfattelse imidlertid, at lovens artikel 3, stk . 1, litra e), maa betragtes som den centrale bestemmelse, for saa vidt angaar leveringsbegrebet, hvorved andre bestemmelser, saasom artikel 3, stk . 1, litra a), i de tilfælde, hvor den økonomiske ejendomsret og den retlige ejendomsret overdrages samtidig, maa anses for overflødige eller i det mindste subsidiaere . Ved at følge Safes opfattelse vil man saaledes kunne tvinge den nederlandske lovgiver til at revidere opbygningen af loven om omsætningsafgift og maaske endog forholdet mellem omsætningsafgiften og ejerskifteafgiften . Efter min opfattelse boer de af Hoge Raad

forelagte spoergsmaal behandles ud fra dette synspunkt .

Foerste spoergsmaal

12 . Med det foerste spoergsmaal oensker 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 spoergsmaal giver ikke anledning til uenighed mellem parterne . Saavel den nederlandske regering som Safe og Kommissionen mener, at spoergsmaalet boer besvares benaegtende . Jeg kan af foelgende grunde tilslutte mig denne opfattelse .

13 . Jeg skal for det foerste henvise til sjette direktivs artikel 5, stk . 1, der bestemmer, at der ved levering af et gode forstaas "overdragelse af retten til som ejer at raade over et materielt gode ." Bestemmelsen laegger vaegt paa overdragelsen af raadighedsretten, der maa vaere af et saadant omfang, at koeberen "som ejer" kan raade over godet . Efter min mening skal denne formulering udtrykke, at koeberen ikke skal have den egentlige retlige ejendomsret til godet, men at det er tilstraekkeligt, at han erhverver raadighedsretten, naar medkontrahenten derved de facto faar samme retsstilling som den egentlige ejer i retlig forstand .

14 . For det andet boer spoergsmaalet besvares benaegtende, naar henses til, at de i momsdirektivet anvendte begreber maa tillægges faellesskabsretlig betydning, medmindre fortolkningen heraf i henhold til direktivernes ordlyd overlades til hver enkel medlemsstats skoen (7). Herved sikres den ensartede anvendelse af det faelles merværdiafgiftssystem . Begrebet "levering af et gode" kan derfor ikke ligestilles med begrebet "formel overdragelse i civilretlig henseende af den retlige ejendomsret til et gode ." Sidstnaevnte begreb er nemlig ikke defineret i momsdirektivet, hvorfor det, for at fastlaegge rækkevidden heraf, er noedvendigt at henholde sig til de - saa vidt jeg ved - staerkt afvigende regler, der gaelder i de forskellige medlemsstater for overdragelsen, leveringen og retsgyldigheden over for tredjemand af den retlige ejendomsret - eventuelt i modsætning til, hvad der gaelder for den oekonomiske ejendomsret .

Andet spoergsmaal

15 . Det andet praejudicielle spoergsmaal er mere kompliceret . Mens Hoge Raad med det foerste spoergsmaal oensker afgjort, om andre former for overdragelse end overdragelse af den egentlige retlige ejendomsret falder ind under det faellesskabsretlige leveringsbegreb, oensker retten med det andet spoergsmaal afgjort, hvilke andre former for overdragelse der kan komme i betragtning . Naermere bestemt oensker Hoge Raad afgjort, om der foreligger en saadan overdragelse, naar parterne indgaar en aftale, hvorved den retlige ejer af godet

a) paatager sig saadanne forpligtelser over for sin medkontrahent, at alle indtaegter og udgifter vedroerende det paagaeldende gode fremover oppebaeres henholdsvis afholdes af medkontrahenten, der samtidig baerer risikoen for alle aendringer i godets vaerdi og yderligere erhverver retten til at raade over godet,

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

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

16 . Personligt er jeg utilboejelig til generelt at haevde - isaer med anvendelsen af begreber fra en enkelt medlemsstats retsorden - at der foreligger levering i den i sjette direktivs artikel 5, stk . 1,

forudsatte betydning, naar betingelserne under a) er opfyldt . Som anfoert ovenfor har Faellesskabets lovgiver ved afgraensningen af det faellesskabsretlige leveringsbegreb lagt vaegt paa en raadighedsret 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 tilfaelde og under hensyn til de faktiske omstaendigheder skal afgoere, om retten til som ejer at raade over godet er overgaaet til koeberen . Jeg mener, at det helt klart maa vaere tilfaeldet, naar den ejendomsret, som den oprindelige saelger bevarer, i den grad er udhulet, at den er begraenset til en i retlig henseende rent formel ejendomsret .

17 . Herefter skal virkningerne af betingelserne under b) undersoeges . Det skal i det vaesentlige afgoeres, om det goer nogen forskel for den konkrete vurdering af raadighedsretten, jfr . sjette direktivs artikel 5, stk . 1, at parterne i en aftale om oejeblikkelig overdragelse af alene den oekonomiske ejendomsret yderligere har indgaaet en aftale om betingelserne for en senere overdragelse af den retlige ejendomsret .

Den nederlandske regering har besvaret dette spoergsmaal bekræftende . Som allerede anfoert ovenfor (under punkt 10) mener regeringen, at det er overdragelsen af den retlige ejendomsret, der er afgoerende for sjette direktivs artikel 5, stk . 1 . Den nederlandske regering har derfor anfoert, at naar parterne i en aftale om overdragelse af den oekonomiske ejendomsret til et gode bestemmer, at den retlige ejendomsret overdrages paa et senere tidspunkt, maa sidstnaevnte overdragelse anses for levering i direktivets forstand . Den nederlandske regering har imidlertid anerkendt, at overdragelsen af den oekonomiske ejendomsret ogsaa i visse tilfaelde kan vaere afgoerende, nemlig naar der ikke er angivet nogen frist for overdragelsen af den retlige ejendomsret, eller naar denne overdrages paa et langt senere tidspunkt end den oekonomiske ejendomsret .

18 . Ligesom Kommissionen mener jeg, at dette synspunkt ikke finder stoette i faellesskabslovgivningen . Naar overdragelsen af den oekonomiske ejendomsret til et gode - naar henses til de konkrete omstaendigheder - maa anses for en "overdragelse af retten til som ejer at raade 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 aendrer intet herved . Saafremt det forholdt sig saaledes, ville den i sjette direktivs artikel 5, stk . 1, fastsatte betingelse for opkraevning af afgift vaere afhaengig af saeraftaler mellem parterne, hvorved retssikkerheden og den ensartede anvendelse af de faellesskabsretlige betingelser for opkraevning af afgift bringes i fare .

Konklusion

19 . Sammenfattende skal jeg herefter foreslaa, at Domstolen besvarer det praejudicielle spoergsmaal saaledes :

"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 ovennaevnte bestemmelse omfatter enhver overdragelse af retten til at raade 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 omstaendigheder at afgoere, om der er sket overdragelse af en saadan raadighedsret . Det er i denne forbindelse uden betydning, om parterne i en aftale om overdragelse af en saadan raadighedsret til et gode har indgaaet forpligtelser vedroerende den senere overdragelse af den retlige ejendomsret ."

(*) Originalsprog : nederlandsk .

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

(2) O.a .: Paa originalsproget egl . økonomisk overdragelse .

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

(4) BNB (Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak) 1955/377 .

(5) Wet houdende vervanging van de wetgeving betreffende de registratie - en de zegelbelasting 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).

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

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