dien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt.

Het staat aan de nationale rechter, van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden te bepalen, of er sprake is van een dergelijke overdracht.

2. Volgens de in artikel 177 EEG-Verdrag vastgelegde taakverdeling staat het aan de nationale rechter, de regels van gemeenschapsrecht, zoals uitgelegd door het Hof, toe te passen op het concrete geval. Zulk een toepassing is immers niet mogelijk zonder beoordeling van de feiten van de zaak in hun geheel.

RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak C-320/88 *

I — Feiten

A — *Nationale en communautaire wetgeving*

1. Volgens de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) omvat het begrip levering van een (roerend of onroerend) goed onder meer:

— de eigendomsoverdracht van goederen ingevolge een overeenkomst (artikel 3, lid 1, sub a),

— de overdracht en overgang van goederen, ten gevolge waarvan deze het bedrijfsvermogen van een ondernemer verlaten (artikel 3, lid 1, sub e). Artikel 3, lid 3, luidt als volgt:

„Indien door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met een verplichting tot levering van een zelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer wordt afgeleverd, wordt dat goed geacht door ieder van die personen te zijn geleverd."

2. Hoofdregel voor de belastingheffing op de overdracht van een onroerend goed is, dat de levering van een bestaand onroerend goed is vrijgesteld, terwijl de levering van een nieuw onroerend goed belastbaar is. Zo zijn ingevolge artikel 11 de levering van een gebruikt gebouw, de levering van onbebouwde grond en de inschrijving en overdracht van zakelijke rechten op een onroerend goed vrijgesteld van BTW, en de levering van een bouwrijp terrein, de levering van een onroerend goed binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming alsmede de oplevering van een werk in onroerende staat belastbaar.

De wet is in 1979 gewijzigd. Deze wijziging had tot doel, de Nederlandse wetgeving be-

* Procestaal: Nederlands.

treffende omzetbelasting aan te passen aan de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

3. Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken."

B — *Antecedenten van het hoofdgeding*

4. Bij notariële akte van 19 juni 1979 — met het opschrift „Economische overdracht" — verkocht de fiscale eenheid Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Safe Rekencentrum BV), te Hillegom (hierna: Safe), aan Kats Bouwgroep NV, gevestigd te Leeuwarden (hierna: Kats), een onroerend goed, zijnde een villa met opstallen, voor 2 250 000 HFL.

De verkoopovereenkomst tussen Safe en Kats bevatte onder meer de volgende bepalingen:

„1. De verkoper verplicht zich aan de koper een recht van eigendom te verschaffen, dat — behoudens de eventuele vestiging van één of meer hypotheken op het verkochte ten verzoeke van de koper of de hypothecaire inschrijving te zijnen behoeve gevestigd:

a) onvoorwaardelijk is en niet aan inkorting, wederinkoop, ontbinding of aan welke vernietiging ook blootstaat;

b) niet bezwaard is met hypotheken, beslagen of andere zakelijke rechten;

c) niet is belast met inschrijvingen van hypotheken of beslagen, etc.

...

5. Alle baten en lasten van het verkochte zijn met ingang van heden voor rekening van de koper.

6. Het verkochte is met ingang van heden geheel voor risico van de koper.

7. Alle notariële kosten op deze overeenkomst van koop en verkoop en op de juridische en de feitelijke levering van het verkochte vallende, zijn voor rekening van de koper; de eventueel verschuldigde overdrachtsbelasting op de juridische levering van het verkochte vallende, is voor rekening van de koper.

...

D — Aangezien de juridische levering van het verkochte zal geschieden zodra de koper dit wenst, doch uiterlijk eenendertig december negentienhonderdtweeëntachtig komen de verkoper en de koper voorts overeen:

1) de verkoper verbindt zich het verkochte op eerste vordering van de koper aan de koper te leveren,

2) de juridische levering van het verkochte zal geschieden onder de bepalingen en op de tijdstippen of het tijdstip door de koper vast te stellen, met inachtneming van het bij deze akte overeengekomene,

3) de exploitatie van het verkochte geschiedt met ingang van heden door en voor rekening van de koper en voor risico van de koper,

die met ingang van heden en mits met inachtneming van het in deze akte tussen de verkoper en de koper overeengekomene bevoegd is tot het verrichten van alle (rechts)handelingen met betrekking tot het verkochte.

De verkoper zal zich met ingang van heden, anders dan op verzoek van de koper, onthouden van het verrichten van enige (rechts)handeling met betrekking tot het verkochte.

E — De comparant onder I genoemd (belanghebbende) verleent bij deze een onherroepelijke volmacht — met de macht van substitutie — aan de koper (Kats) om voor of namens de verkoper (belanghebbende):

1) het verkochte te leveren, als hiervoor onder D vermeld,

2) het verkochte of zodanige gedeelte daarvan als de koper wenst met het recht van hypotheek te bezwaren, ook ten behoeve van de koper zelf, tot de door de koper gewenste en te bepalen bedragen en onder zodanige bepalingen, als de koper zal goedvinden,

3) in het algemeen de verplichtingen door de verkoper jegens de koper op zich genomen na te komen.

De hiervoor bedoelde volmacht is verleend uitsluitend in het belang van koper en maakt een integrerend deel uit van deze verkoop- en koopovereenkomst, welke overeenkomst zonder deze volmacht en haar onherroepelijkheid niet zou zijn aangegaan; de volmacht heeft externe werking zodat herroeping geen enkel rechtsgevolg heeft."

5. In 1980 liet Kats de villa met aangehorigheden slopen en het terrein bouwrijp maken. Op 11 augustus 1983 sloten de curatoren in het faillissement van Kats ten overstaan van een notaris een overeenkomst met Abreka BV te Amsterdam tot overdracht aan Abreka voor de prijs van 425 000 HFL, vermeerderd met de daarover verschuldigde omzetbelasting (ten bedrage van 76 500 HFL) van alle rechten die Kats ontleende aan de in 1979 met Safe gesloten overeenkomst met het opschrift „Economische overdracht". Tot nakoming van zijn verplichtingen droeg Safe Abreka op 11 augustus 1983 rechtstreeks de juridische eigendom van het onroerend goed over.

6. Over het jaar 1979 werd Safe een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd. De aanslag betrof volgens de belastinginspecteur de levering door Safe aan Kats op 11 augustus 1983, toen de juridische eigendomsoverdracht van het goed plaatshad, op welke levering artikel 3, lid 3, van de Wet op de omzetbelasting van toepassing was. De betaling van 2 250 000 HFL in 1979 was volgens de inspecteur slechts een vooruitbetaling geweest.

Het bezwaar van Safe tegen de naheffingsaanslag werd door de inspecteur verworpen. Daarop stelde Safe beroep in bij het Gerechtshof te 's Gravenhage, dat de beschikking van de inspecteur en de naheffingsaanslag vernietigde. Tegen deze uitspraak heeft de Staatssecretaris van Financiën beroep in cassatie ingesteld.

C — *Prejudiciële vragen*

7. Van oordeel dat het geschil vragen deed rijzen over de uitlegging van het gemeenschapsrecht, heeft de Hoge Raad bij arrest van 19 oktober 1988 de behandeling van de zaak geschorst en het Hof overeenkomstig artikel 177 EEG-Verdrag verzocht, uit-

spraak te doen over de volgende prejudiciële vragen:

„1) Dient artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus te worden verstaan dat van levering in de zin van die bepaling slechts sprake kan zijn indien de juridische eigendom van dat goed wordt overgedragen ?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is dan mede sprake van een levering in vorenbedoelde zin van een goed, wanneer de juridische eigenaar ervan:

— bij overeenkomst zodanige verplichtingen jegens zijn wederpartij bij die overeenkomst is aangegaan, dat voortaan alle waardeveranderingen en alle baten en lasten van het goed voor rekening en risico van deze wederpartij zijn;

— zich bij die overeenkomst heeft verbonden de juridische eigendom van het goed op enig toekomstig tijdstip aan zijn wederpartij over te dragen;

— bij die overeenkomst aan zijn wederpartij onherroepelijk volmacht heeft verleend om de handelingen te verrichten die deze overdracht bewerkstelligen;

— ingevolge die overeenkomst het goed feitelijk ter beschikking van zijn wederpartij heeft gesteld ?"

8. De Hoge Raad overweegt dat, indien artikel 5, lid 1, Zesde richtlijn mede betrekking heeft op andere vormen van overdracht van een onroerend goed dan de overdracht van de juridische eigendom, dan ook artikel 3, lid 1, van de Wet op die andere vormen van overdracht betrekking moet hebben, aangezien het begrip levering in de Wet en in de Zesde richtlijn dezelfde betekenis moet hebben. De Hoge Raad voegt hieraan toe, dat de juridische eigendom van een onroerend goed ingevolge artikel 671, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek wordt overgedragen door overschrijving van de desbetreffende akte in de daartoe bestemde openbare registers. Indien en zolang deze overschrijving niet heeft plaatsgevonden, blijft de juridische eigendom van een verkocht onroerend goed berusten bij degene die tot dan toe eigenaar was, ook al heeft deze de economische eigendom ervan aan een ander overgedragen.

Volgens de Hoge Raad is het derhalve de vraag, of uitsluitend de overdracht van de juridische eigendom van een goed is aan te merken als levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, of dat van zodanige levering reeds sprake is in elk geval, of in sommige gevallen, waarin slechts de economische eigendom van het goed wordt overgedragen.

II — Procesverloop

9. Het verwijzingsarrest is op 3 november 1988 ter griffie van het Hof ingeschreven.

10. Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door

— de regering van het Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door het Ministerie van Buitenlandse Zaken,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. F. Buhl en B. J. Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden.

11. Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

12. Bij beschikking van 7 juli 1989 heeft het Hof krachtens artikel 95, paragrafen 1 en 2, van het Reglement voor de procesvoering besloten, de zaak naar de Zesde Kamer te verwijzen.

III — Samenvatting van de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

A — *Eerste vraag*

13. De *Nederlandse regering* stelt vast, dat het begrip „levering van een goed" in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn aldaar niet nader wordt gepreciseerd. Het ligt dan voor de hand, dat de Lid-Staten voor de beoordeling van de vraag welk begrip is bedoeld, aansluiting zoeken bij het civiele recht. Als „levering van een goed" moet worden aangemerkt de juridische eigendomsoverdracht van een lichamelijke zaak in de civielrechtelijke betekenis die daaraan in de Lid-Staten wordt gegeven. Krachtens artikel 671, lid 1, van het Burgerlijk Wetboek wordt de juridische eigendom van een onroerend goed eerst overgedragen op het moment van overschrijving van de akte in de openbare registers. Deze civielrechtelijke benadering betekent echter nog niet, dat de eerste vraag van de Hoge Raad bevestigend beantwoord kan worden. Er moet rekening mee worden gehouden, dat de Zesde richtlijn de neutrale werking van het gemeenschappelijk stelsel van omzetbelasting garandeert. Derhalve dienen handelingen die in economisch opzicht op één lijn zijn te stellen met de juridische eigendomsoverdracht, onder het leveringsbegrip te worden gerangschikt. Dit is het geval bij de handeling waardoor de feitelijke beschikkingsmacht over een goed aan een derde wordt overgedragen, zodat deze het volledige economische belang verkrijgt. De derde beschikt dan over het goed als ware hij de eigenaar.

14. Bovenstaande uitlegging van het begrip „levering van een goed" past binnen de overige bepalingen van artikel 5 van de Zesde richtlijn, die als levering van een goed ook aanmerken handelingen waarbij een derde een minder omvattende beschikkingsmacht krijgt dan in geval van economische overdracht. De Nederlandse regering concludeert hieruit, dat artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn zowel de economische overdracht als de overdracht van de juridische eigendom van een goed omvat.

15. Wanneer partijen de juridische eigendomsoverdracht overeenkomen en tegelijkertijd de economische overdracht, dan wordt de juridische eigendomsoverdracht als levering aangemerkt. Aan de economische overdracht komt in dat geval voor de heffing van omzetbelasting geen zelfstandige betekenis toe. Als partijen alleen de overdracht van de economische eigendom overeenkomen, dan vormt deze de levering. De latere overdracht van de juridische eigendom heeft dan voor de omzetbelasting geen gevolgen.

16. Ten slotte pleit de formulering van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, in het bijzonder de zinsnede „om *als een eigenaar* over een lichamelijke zaak te beschikken" ervoor, dat het artikel ook ziet op economische overdracht.

17. De Nederlandse regering geeft het Hof dan ook in overweging, de eerste prejudiciële vraag ontkennend te beantwoorden.

18. Ook de *Commissie* stelt een ontkennend antwoord voor.

19. Ook zij haalt het door de Nederlandse regering gehanteerde tekstuele argument aan.

20. Aan de in de richtlijnen gebruikte begrippen moet een communautaire betekenis worden toegekend, daar aldus een uniforme toepassing van het geharmoniseerde stelsel van omzetbelasting wordt verzekerd. Het begrip levering kan derhalve niet worden gedefinieerd aan de hand van de nationale bepalingen van de Lid-Staten betreffende de overdracht van de juridische eigendom.

21. Bij de totstandkoming van de BTW-richtlijnen is gekozen voor een economisch begrip levering, dat iedere transactie omvat die in commercieel opzicht gelijk te stellen is met een juridische eigendomsoverdracht. Het begrip levering houdt niet op bij de verkrijging van de beschikkingsmacht als juridisch eigenaar.

22. De Commissie geeft het Hof in overweging, de eerste vraag van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

„Artikel 5, eerste lid, van de Zesde richtlijn ziet niet uitsluitend op de overdracht van de juridische eigendom van het goed."

B — *Tweede vraag*

23. De *Nederlandse regering* meent dat een economische overdracht als bedoeld in de tweede vraag, kan worden aangemerkt als levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn. Niettemin biedt de omstandigheid, dat de juridische eigenaar zich bij de daartoe met de wederpartij gesloten overeenkomst heeft verbonden de juridische eigendom van het goed op enig toekomstig tijdstip aan zijn wederpartij over te dragen, een aanknopingspunt voor de veronderstelling dat in casu de juridische eigendomsoverdracht vooropstaat.

24. Van geval tot geval zal dienen te worden beoordeeld, welke van beide eigendomsoverdrachten kan worden aangemerkt als levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn. Deze beoordeling dient plaats te vinden naar de situatie op het moment van de economische eigendomsoverdracht. Is de termijn tussen de economische overdracht en de juridische levering zeer lang of onbepaald, dan is de economische overdracht bepalend voor de levering.

25. Gelet op de omstandigheden van de onderhavige zaak, waarin de juridische en niet de economische overdracht vooropstaat, moet de tweede vraag volgens de Nederlandse regering ontkennend worden beantwoord.

26. De *Commissie* meent dat de economische overdracht onder het begrip levering valt. Deze overdracht omvat het recht om over het goed te beschikken. Dit brengt mee de mogelijkheid om het goed te exploiteren, te transformeren, te hypothekeren en het risico van waardeveranderingen van het goed te dragen.

27. Vóór een ruime uitlegging van het begrip levering spreekt ook, dat in artikel 5, leden 3 en 4, van de Zesde richtlijn bepaalde transacties, die juridisch van levering verschillen maar economisch daaraan verwant zijn, met levering worden gelijkgesteld. Om redenen van neutraliteit moeten aan levering gelijkwaardige verrichtingen op dezelfde wijze aan de BTW worden onderworpen als de overdracht van de juridische eigendom.

28. Deze ruime betekenis van het begrip levering wordt niet anders, wanneer partijen bij de economische overdracht afspraken maken over de juridische overdracht. Uit het oogpunt van rechtszekerheid mag de belasting van een economische overdracht niet afhangen van willekeurige omstandigheden als de inhoud van de overeenkomst of de wijze waarop het toepasselijke recht de overdracht van de juridische eigendom regelt.

29. Het is aan de nationale rechter om op basis van de bijzonderheden van ieder contract te onderzoeken, of inderdaad het recht om als eigenaar over het goed te beschikken, wordt overgedragen.

30. De Commissie geeft het Hof in overweging, de tweede vraag van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

„Het is aan de nationale rechter om per geval op basis van de feiten uit te maken of de verkrijger het recht heeft verkregen als een eigenaar over het goed te beschikken."

G. F. Mancini
rechter-rapporteur