CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL W. VAN GERVEN van 9 november 1989 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De Hoge Raad der Nederlanden heeft twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake *omzet*belasting [1]. Deze bepaling 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."

Samenvatting van de feiten in het bodemgeschil

2. De vragen zijn gerezen in een geding naar aanleiding van vastgoedverhandelingen waarbij drie ondernemingen waren betrokken: Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (hierna Safe), Kats Bouwgroep NV (hierna Kats) en Abreka BV (hierna Abreka). Bij notariële akte van 19 juni 1979 — met als opschrift „Economische overdracht" — heeft Safe aan Kats rechten op een villa met bijhorende terreinen verkocht voor de prijs van 2 250 000 HFL, zonder BTW.

Volgende bepalingen uit deze overeenkomst lijken me van belang:

— Safe verplicht zich aan Kats een onvoorwaardelijk recht van eigendom te verschaffen;

— vanaf de overeenkomst zijn alle baten en lasten van het verkochte goed voor rekening van Kats;

— het goed is vanaf de overeenkomst geheel voor risico van Kats;

— Safe verbindt zich ertoe het goed juridisch te leveren zodra Kats dit wenst en uiterlijk op 31 december 1982;

— vanaf de overeenkomst geschiedt de exploitatie van het goed door en voor rekening en risico van Kats; vanaf dat ogenblik is Kats eveneens bevoegd tot het verrichten van alle (rechts)handelingen met betrekking tot het goed; Safe verbindt zich om van haar kant geen (rechts)handelingen met betrekking tot het goed te verrichten;

— Safe verleent aan Kats onherroepelijke volmacht om de juridische levering te bewerkstellingen.

3. In 1980 werd de villa in opdracht van Kats gesloopt en werd het goed tot een bouwrijp terrein omgevormd. In 1982, nog vóór de juridische levering plaatsvond, ging Kats failliet. Bij notariële akte van 11 augustus 1983 hebben de curatoren in het fail-

* Oorspronkelijke taal: Nederlands.

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

lissement van Kats aan Abreka alle rechten van Kats inzake het goed verkocht. De prijs bedroeg 425 000 HFL, vermeerderd met de daarover verschuldigde BTW ad 76 500 HFL. Tegelijkertijd werd de juridische eigendom van het goed door Safe aan Abreka overgedragen.

4. In 1984 heeft de Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te Leiden een naheffingsaanslag in de omzetbelasting aan Safe opgelegd tot een bedrag van 343 125 HFL om reden dat de door Kats in 1979 aan Safe gedane betaling van 2 250 000 HFL als een vooruitbetaling op een met BTW belastbare levering aan te merken zou zijn. Tegen deze aanslag is Safe in het verweer gekomen. Het Gerechtshof te 's-Gravenhage heeft de naheffingsaanslag vernietigd. Tegen deze uitspraak heeft de Staatssecretaris van Financiën beroep in cassatie aangetekend. In het kader van dat beroep heeft de Hoge Raad het Hof verzocht uitspraak te doen over volgende vragen:

„1) Dient artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn aldus te worden verstaan dat van levering in de zin van die bepaling van een goed 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 ?"

5. Voor een goed begrip van de prejudiciële vragen lijkt het me nuttig in het kort het begrip „economische eigendom" in het Nederlandse recht te situeren, aan te stippen in welk kader dit begrip door de Nederlandse praktijk wordt aangewend en de Nederlandse rechtspraak samen te vatten over de gevolgen die het begrip kan hebben voor de toepassing van de Nederlandse wet op de omzetbelasting.

De Nederlandse wetgeving, rechtspraak en praktijk

6. Het begrip „economische eigendom" is ontwikkeld in de Nederlandse belastingrechtspraak. In een arrest van 19 oktober 1955 [2] heeft de Hoge Raad de term voor het eerst expliciet genoemd:

„dat de omstandigheid, dat iemand eigenaar van en als dusdanig zakelijk gerechtigd is tot enig goed, niet uitsluit, dat economisch het belang daarbij een ander toekomt, terwijl dit belang — hetwelk men de economi-

2 — BNB 1955, 377.

sche eigendom zou kunnen noemen — deel kan uitmaken van het bedrijfsvermogen van die ander".

In de omvangrijke literatuur waartoe deze en latere uitspraken aanleiding hebben gegeven, kunnen vele omschrijvingen van het begrip „economische eigendom" worden teruggevonden. Zij leggen er alle de klemtoon op dat het belang bij een ander dan de eigenaar in civielrechtelijke zin berust, hetgeen essentieel twee kenmerken veronderstelt:

— alle waardeveranderingen en alle baten en lasten van het goed zijn voor rekening en risico van die ander;

— de feitelijke beschikkingsmacht over het goed berust eveneens bij die ander.

7. Voor roerende goederen valt de overdracht van de „economische eigendom" normaal samen met de civielrechtelijke eigendomsoverdracht, dat is naar Nederlands recht (anders dan naar onder meer het Franse recht waar voor specieszaken het beginsel van het consensualisme geldt) op het ogenblik van de levering. Voor onroerende goederen is de situatie verschillend. Ingevolge artikel 671 van het Nederlands Burgerlijk Wetboek vindt de juridische eigendomsoverdracht van een onroerend goed zowel tussen partijen als tegenover derden eerst plaats door overschrijving in de daartoe bestemde registers van de notariële akte van overdracht. De overdracht van de „economische eigendom" van een onroerend goed, als die van de overdracht van de „juridische eigendom" is afgesplitst, vindt daarentegen plaats op het moment van de feitelijke terbeschikkingstelling.

8. De Nederlandse praktijk, meer bepaald in de vastgoedsector, heeft in de overdracht van de economische eigendom — waarvan de rechtsgeldigheid door de Hoge Raad, zoals hiervoor aangestipt, werd erkend — een constructie gevonden om *overdrachts*belasting uit te sparen. Artikel 2 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer[3] bepaalt met name dat bij verkrijging van binnen het Rijk gelegen onroerende goederen een overdrachtsbelasting wordt geheven. Het is vaste rechtspraak dat met de term „verkrijging" de civielrechtelijke eigendomsoverdracht wordt bedoeld. Wanneer een onroerend goed dat niet van overdrachtsbelasting is vrijgesteld door een koper wordt gekocht met de bedoeling het aan een derde voort te verkopen, hebben partijen er in die omstandigheden baat bij om alleen de economische eigendom aan de initiële koper over te dragen en ervoor te zorgen dat de juridische eigendom rechtstreeks kan worden overgedragen van de initiële verkoper naar de finale koper. Zodoende immers is slechts eenmaal overdrachtsbelasting verschuldigd.

9. In de realiteit is de toestand meestal complexer. Zo moet bij overdracht van onroerend goed rekening worden gehouden met de wisselwerking tussen *overdrachts*belasting en *omzet*belasting. Onroerende goederen, ook al worden ze niet „verbruikt", vallen omwille van hun aard immers niet buiten de toepassingssfeer van de omzetbelasting, maar zorgen wel voor specifieke problemen. De Nederlandse wetgeving gaat er ter zake van uit dat cumulatie van beide belastingen zoveel mogelijk moet worden

3 — Wet van 24.12.1970 (Stb. 1970, 611) houdende vervanging van de wetgeving betreffende de registratie- en de zegelbelasting door een nieuwe wettelijke regeling (Wet op belastingen van rechtsverkeer).

vermeden. Zo bepaalt artikel 15 van de Wet op de belastingen van rechtsverkeer die de overdrachtsbelasting regelt, dat er bij levering van onroerend goed die aan omzetbelasting is onderworpen in beginsel vrijstelling van overdrachtsbelasting is.

Verder moet rekening worden gehouden met het feit dat de aard van het onroerend goed vaak tijdens het overdrachtsproces wordt gewijzigd, wat belangrijke belastingtechnische gevolgen kan hebben zoals blijkt in de voorliggende zaak waar een villa tot een bouwrijpe grond wordt omgevormd. Overeenkomstig de vrijstellingsregeling van artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968 is de overdracht van een „oude" woning in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting (maar daarom niet van overdrachtsbelasting). De overdracht van een bouwrijpe grond is daarentegen aan omzetbelasting onderworpen (maar niet aan overdrachtsbelasting).

10. In de voorliggende zaak staat het leveringsbegrip centraal zoals dat in artikel 3 van de Wet op de *omzet*belasting 1968 (hierna: de Wet) is gedefinieerd. Dit begrip omvat onder andere:

„1) a) de eigendomsoverdracht van goederen ingevolge een overeenkomst;

...

1) e) de overdracht en overgang van goederen, ten gevolge waarvan deze het bedrijfsvermogen van een ondernemer verlaten".

In zijn conclusie in de voor de Hoge Raad liggende zaak heeft advocaat-generaal Van Soest erop gewezen dat het bepaalde onder letter e van artikel 3, lid 1, in 1954 aan de wetgeving werd toegevoegd om een op dat ogenblik bestaand „lek" te dichten, maar niet om de overdracht van de economische eigendom daaronder te laten vallen. Uit deze wetsgeschiedenis evenals uit de systematiek van het artikel werd tot hiertoe door de rechtspraak[4] afgeleid dat (net zoals ter zake van overdrachtsbelasting, supra nr. 8) de civielrechtelijke eigendomsoverdracht waarvan sprake in artikel 3, lid 1, letter a, als basis voor de uitlegging van het leveringsbegrip moet worden genomen, terwijl aan artikel 3, lid 1, letter e, een slechts aanvullende functie toekomt. Deze rechtspraak verbindt hieraan het gevolg dat pas tot heffing van omzetbelasting moet worden overgegaan bij de juridische levering, tenzij uit de omstandigheden waaronder de overeenkomst is tot stand gekomen of uit latere gegevens blijkt dat de juridische levering niet (meer) of veel later zal plaatsvinden, in welk geval op de economische levering moet worden teruggevallen. De opmerkingen die de Nederlandse regering in deze zaak voor het Hof heeft ingediend stemmen in wezen met deze rechtspraak overeen.

11. Daartegenover staat het standpunt van Safe waarvan de strekking door het Gerechtshof te 's-Gravenhage werd aanvaard. Dit standpunt komt hierop neer dat het in de nationale wetgeving gedefinieerde leveringsbegrip moet worden uitgelegd in overeenstemming met het in artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn omschreven leveringsbegrip. Artikel 3, lid 1, letter e, van de Wet zou het best bij dit communautaire leveringsbegrip aansluiten. Derhalve zou aan die

4 — Zie in het bijzonder Hof 's-Hertogenbosch 8.12.1978, BNB 1980, 208.

wetsbepaling een zelfstandige en dus niet louter een aanvullende functie moeten worden toegekend.

Als dat standpunt wordt gevolgd, leidt dit, in omstandigheden zoals deze van het bodemgeschil, tot een voor Safe voordelige belastingheffing. De overdracht van de economische eigendom van wat op dat ogenblik een oude woning was, is en blijft dan immers vrijgesteld van belasting ongeacht het ogenblik waarop de juridische eigendom van dat goed later wordt overgedragen en ongeacht de (belastbare) aard ervan op dat latere ogenblik. Bekeken op het vlak van de algemene regelgeving leidt dit standpunt er evenwel toe dat artikel 3, lid 1, letter e, van de Wet als de kernbepaling voor het leveringsbegrip te beschouwen is, waarbij andere bepalingen, zoals artikel 3, lid 1, letter a, in het geval dat economische en juridische eigendom gesplitst worden overgedragen, overbodig of althans subsidiair worden. Safe's standpunt volgen zou de Nederlandse wetgever er dus kunnen toe dwingen de systematiek van de wet op de omzetbelasting en mogelijk zelfs de verhouding tussen deze belasting en de overdrachtsbelasting te herzien. De vragen van de Hoge Raad moeten, dunkt me, tegen deze achtergrond worden gezien.

De eerste vraag

12. Met de eerste vraag wenst de Hoge Raad te vernemen of leveringen waarbij de juridische eigendom van een goed wordt overgedragen, de enige leveringen zijn die door artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn worden beoogd.

Over het antwoord op deze vraag is er geen betwisting tussen partijen. Zowel de Nederlandse regering als Safe en de Commissie zijn van oordeel dat de vraag ontkennend moet worden beantwoord. Dit is ook mijn mening, om de hierna volgende redenen.

13. Een eerste reden ligt in de tekst van artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn. Daarin wordt als levering van een goed aangemerkt „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken". Deze bepaling legt de nadruk op de overdracht van beschikkings*macht* die een zodanige omvang moet hebben dat de afnemer „als een eigenaar" over het goed kan beschikken. Deze zinsnede brengt mijns inziens tot uiting dat de afnemer niet formeel juridisch eigenaar moet worden, maar dat het verwerven van een beschikkingsmacht volstaat wanneer de medecontractant daardoor een positie verkrijgt welke de facto analoog is aan die van de formeel juridische eigenaar.

14. Een tweede reden om de vraag ontkennend te beantwoorden ligt hierin, dat aan de in de BTW-richtlijnen gebruikte begrippen een communautaire betekenis moet worden toegekend, tenzij de richtlijnen zelf het aan de Lid-Staten overlaten de inhoud van een begrip vast te stellen[5]. Aldus wordt een eenvormige toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van omzetbelasting gewaarborgd. Om die reden kan het begrip „levering van een goed" niet worden gelijkgesteld met het begrip „formele levering in civielrechtelijke zin van de juridische eigendom van een goed". Dit laatste begrip is immers niet in de BTW-richtlijnen gedefinieerd, zodat men

5 — Zie arrest van 1.2.1977 (zaak 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Jurispr. 1977, blz. 113, r. o. 10 en 11).

voor het invullen ervan zou moeten terugvallen op de — voor zover mij bekend — sterk uiteenlopende wijze waarop overdracht, levering en tegenwerpelijkheid van de juridische — eventueel in tegenstelling tot economische — eigendom in de Lid-Staten zijn geregeld.

De tweede vraag

15. De tweede vraag van de Hoge Raad ligt moeilijker: waar het er in de eerste vraag om gaat *of* andere overdrachten dan formeel juridische eigendomsoverdrachten onder het communautaire leveringsbegrip vallen, gaat het hier om de vraag *welke* andere overdrachten daarvoor in aanmerking komen. De Hoge Raad wenst meer bepaald te vernemen of er sprake is van een dergelijke andere overdracht wanneer partijen een overeenkomst sluiten waarvan ik de inhoud als volgt samenvat:

a) ingevolge de overeenkomst zijn alle waardeveranderingen en alle baten en lasten van het goed voor rekening en risico van de wederpartij van de juridische eigenaar; deze wederpartij verwerft bovendien de beschikkingsmacht over het goed;

b) de juridische eigenaar verbindt zich ertoe de juridische eigendom van het goed op een later tijdstip aan de wederpartij over te dragen; hij geeft de wederpartij onherroepelijk volmacht om de handelingen te verrichten die de overdracht van de juridische eigendom bewerkstelligen.

Naar mijn mening moeten de clausules sub a worden onderscheiden van deze sub b. De eerste stemmen overeen met de criteria overeenkomstig dewelke de Hoge Raad het begrip „economische eigendom" definieert. De laatste zijn modaliteiten van de juridische eigendomsoverdracht.

16. Persoonlijk ben ik terughoudend om in het algemeen te stellen — en dan nog in termen ontleend aan de rechtsorde van één Lid-Staat — dat van zodra aan de sub a vermelde criteria is voldaan, er een levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn heeft plaatsgevonden. Zoals hoger aangeduid heeft de communautaire wetgever tot afbakening van het communautaire leveringsbegrip de nadruk gelegd op een beschikkingsmacht welke analoog is aan die van de formeel juridische eigenaar. Met de Commissie ben ik dan ook van oordeel dat de nationale rechter van geval tot geval op grond van de concrete feiten moet nagaan of de wederpartij de macht verwerft om „als een eigenaar" over het goed te beschikken. Dit lijkt mij in elk geval zo te zijn wanneer het bij de initiële verkoper verblijvend eigendomsrecht dusdanig is uitgehold dat het herleid wordt tot een zuiver juridisch houderschap.

17. Rest het onderzoek van de weerslag van de clausules sub b. Het gaat er hier in wezen om te weten of het enig verschil uitmaakt, bij het van geval tot geval beoordelen van de beschikkingsmacht in de zin van artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn, dat partijen, in een overeenkomst tot onmiddellijke overdracht van uitsluitend de „economische eigendom", afspraken hebben gemaakt omtrent de modaliteiten van de latere juridische eigendomsoverdracht.

De Nederlandse regering beantwoordt deze vraag bevestigend. Zoals hiervoor reeds aangestipt (supra nr. 10) is zij van oordeel dat in artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn de juridische eigendomsoverdracht vooropstaat.

Zij meent derhalve dat, wanneer partijen in een overeenkomst omtrent de economische eigendomsoverdracht van een goed overeenkomen dat de juridische eigendomsoverdracht in een later stadium zal plaatsvinden, deze laatste eigendomsoverdracht als levering in de zin van de richtlijn moet worden aangemerkt. Zij geeft echter toe dat ook dan de economische eigendomsoverdracht wel eens doorslaggevend kan zijn, met name wanneer geen termijn voor de overdracht van de juridische eigendom is afgesproken of wanneer deze laatste overdracht geruime tijd na de overdracht van de economische eigendom plaatsvindt.

18. Zoals de Commissie meen ik dat deze opvatting geen steun vindt in de communautaire wetgeving. Zodra een overdracht van economische eigendom van een goed, gelet op de concrete omstandigheden, als een overdracht van „de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken" moet worden aangemerkt, heeft men mijns inziens te maken met een levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn. Afspraken tussen partijen omtrent de latere overdracht van de juridische eigendom kunnen daaraan geen afbreuk doen. Zou dit wel het geval zijn dan wordt aan de in artikel 5, lid 1, omschreven belastingsvoorwaarde een inhoud gegeven die afhankelijk is van concrete afspraken tussen partijen, hetgeen de rechtszekerheid schaadt en de eenvormige toepassing van communautair vastgestelde belastingsvoorwaarden in het gedrang brengt.

Conclusie

19. Samenvattend geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

„1) Levering in de zin van artikel 5, eerste lid, van de zesde richtlijn omvat niet uitsluitend de overdracht van de juridische eigendom van een goed.

2) Levering in de zin van voornoemd artikel omvat elke overdracht van beschikkingsmacht over een goed waardoor de medecontractant een positie verkrijgt welke *de facto* analoog is aan die van een formeel juridische eigenaar. Het komt aan de nationale rechter toe om aan de hand van de concrete omstandigheden van het geval uit te maken of dergelijke beschikkingsmacht werd overgedragen. Daarbij maakt het geen verschil uit dat partijen in een overeenkomst waarbij een dergelijke beschikkingsmacht over een goed wordt overgedragen, afspraken hebben gemaakt omtrent de latere overdracht van de juridische eigendom."