

Zaak C-41/04

Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikelen 2, 5, 6 en 9 – Overdracht van op drager opgeslagen software – Latere aanpassing van software aan specifieke behoeften van verkrijger – Eén belastbare prestatie – Dienst – Plaats van dienst”

Conclusie van advocaat-generaal J. Kokott van 12 mei 2005

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 27 oktober 2005

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Diensten – Handelingen die uit meerdere elementen bestaan – Handeling die als één enkele prestatie moet worden beschouwd – Criteria – Levering van op drager opgeslagen standaardsoftware en latere aanpassing van software aan specifieke behoeften van consument*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 2, lid 1)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Diensten – Begrip – Levering van op drager opgeslagen standaardsoftware en latere aanpassing van software aan specifieke behoeften van consument – Daaronder begrepen – Voorwaarden*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 6, lid 1)

3. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Diensten – Bepaling van fiscale plaats van dienstverrichting – Diensten van raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten – Begrip – Aanpassing van software aan specifieke behoeften van consument – Daaronder begrepen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 9, lid 2, sub e, derde streepje)

1. Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer twee of meer elementen of handelingen die een belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van een als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien economisch één geheel vormen waarvan de splitsing kunstmatig zou zijn, het geheel van deze elementen of deze handelingen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde één enkele prestatie vormt. Dit is het geval bij een handeling waarmee een belastingplichtige aan een consument eerder ontwikkelde en op de markt gebrachte, op een

drager opgeslagen standaardsoftware levert en deze software later aanpast aan de specifieke behoeften van die verkrijger, zelfs wanneer daarvoor afzonderlijke vergoedingen worden betaald.

(cf. punt 30, dictum 1^o2)

2. Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd dat één enkele dienst zoals de levering van standaardsoftware en de latere aanpassing ervan aan de specifieke behoeften van de consument, als „dienst” moet worden gekwalificeerd, wanneer blijkt dat de aanpassing noch gering noch van ondergeschikte aard is, maar juist een overheersend karakter heeft; dit is met name het geval wanneer deze aanpassing, gelet op elementen als de omvang, de kosten of de duur ervan, van doorslaggevend belang is om de verkrijger in staat te stellen op maat gemaakte software te gebruiken.

(cf. punten 28^o30, dictum 3)

3. Artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn (77/388), betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, dat de plaats vaststelt waar diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en ?verschaffing moeten worden geacht te zijn verricht, moet aldus moet worden uitgelegd dat het van toepassing is op één enkele dienst zoals de levering van standaardsoftware en de latere aanpassing ervan aan de specifieke behoeften van de consument, die wordt verleend aan een belastingplichtige die weliswaar in de Gemeenschap, maar buiten het land van de dienstverrichter is gevestigd.

In deze bepaling gaat het immers niet om beroepen, zoals het beroep van advocaat, raadgever, accountant of ingenieur, maar om de door deze beroepsbeoefenaars verrichte diensten en soortgelijke diensten. De gemeenschapswetgever gebruikt de in deze bepaling genoemde beroepen als middel om de daarin bedoelde categorieën van diensten te omschrijven. Dienaangaande zij opgemerkt, dat computerwetenschappen, waaronder de programmering en de ontwikkeling van software, een belangrijke plaats innemen in de opleiding van toekomstige ingenieurs en dikwijls zelfs één van de verschillende specialisaties vormen die hun tijdens die opleiding worden aangeboden. Een dienst als de aanpassing van computersoftware aan de specifieke behoeften van een consument kan dus worden verricht door zowel ingenieurs als andere personen die een opleiding hebben genoten waardoor zij aan hetzelfde doel kunnen beantwoorden. Bijgevolg maakt een dergelijke dienst deel uit hetzij van door een ingenieur verrichte diensten, hetzij van soortgelijke diensten als de activiteit van een ingenieur.

(cf. punten 37^o41, dictum 4)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

27 oktober 2005 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikelen 2, 5, 6 en 9 – Overdracht van op drager opgeslagen software – Latere aanpassing van software aan specifieke behoeften van verkrijger – Eén belastbare prestatie – Dienst – Plaats van dienst”

In zaak C^o41/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 30 januari 2004, ingekomen bij het Hof op 2 februari 2004, in de procedure

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, K. Schiemann (rapporteur), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: K. Sztranc, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 24 februari 2005,

gelet op de opmerkingen van:

- Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV, vertegenwoordigd door J. van Dongen, advocaat, G. C. Bulk, adviseur, en W. Nieuwenhuizen, belastingadviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. Sevenster, J. van Bakel en M. de Grave als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door L. Ström van Lier en A. Weimar als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 mei 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, lid 1, 5, lid 1, 6, lid 1, en 9 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de fiscale eenheid Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV (hierna: „Levob”) en de Staatssecretaris van Financiën ter zake van de betaling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) over verschillende handelingen, waaronder de aanschaf van software, de daaropvolgende aanpassing ervan aan de behoeften van Levob, de installatie ervan en een training van het personeel van Levob in het gebruik ervan.

Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidt:

„Aan de [BTW] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;
2. de invoer van goederen.”

4 Volgens artikel 5, lid 1, van deze richtlijn wordt „[a]ls levering van een goed [...] beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

5 Artikel 6, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

[...]”

6 Artikel 9 van de Zesde richtlijn luidt:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht [...]

2. In afwijking hiervan is:

[...]

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

– [...]

– [...]

– diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en ?verschaffing,

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 7 Levob, gevestigd te Amersfoort (Nederland), is actief op het gebied van verzekeringen. Op 2 oktober 1997 sloot zij een overeenkomst (hierna: „overeenkomst”) met de in de Verenigde Staten gevestigde onderneming Financial Data Planning Corporation (hierna: „FDP”).
- 8 Volgens de overeenkomst verbond FDP zich ertoe, Levob een softwareprogramma te leveren dat zij onder verzekeringsmaatschappijen in de Verenigde Staten op de markt bracht (hierna: „standaardsoftware”). Tegen een vergoeding van 713 000 USD, waarvan 101 000 USD bij ondertekening van de overeenkomst moest worden betaald en het restant in 17 maandelijkse termijnen van 36 000 USD, verkreeg Levob een niet-overdraagbare licentie van onbepaalde duur voor die software. De vergoeding zou gescheiden van de andere op grond van de overeenkomst verschuldigde bedragen worden gefactureerd. Voorts bepaalde de overeenkomst dat de licentie in de Verenigde Staten zou worden verleend en dat Levob als importeur van het goed in Nederland zou optreden.
- 9 De verwijzende rechter wijst er in dit verband op dat de gegevensdragers met de standaardsoftware inderdaad op het grondgebied van de Verenigde Staten door FDP aan Levob ter hand zijn gesteld en dat zij later door werknemers van Levob binnen Nederland zijn gebracht.
- 10 De overeenkomst bepaalde verder dat FDP de standaardsoftware zou aanpassen, zodat Levob deze kon gebruiken in het kader van de administratie van de verzekeringscontracten die zij verkoopt. Het ging hierbij voornamelijk om de omzetting van dit programma in het Nederlands en om de wijzigingen die nodig zijn omdat in Nederland in het kader van dergelijke contracten met tussenpersonen wordt gewerkt. De prijs van deze aanpassing zou, afhankelijk van de definitieve specificaties die partijen gedurende de uitvoering van de overeenkomst zouden bepalen, minimaal 793 000 USD en maximaal 970 000 USD bedragen.
- 11 Bovendien verbond FDP zich ertoe, de standaardsoftware en de aanpassing ervan op het computersysteem van Levob te installeren, en haar personeel gedurende vijf dagen te trainen, voor een prijs van telkens 7 500 USD. Ten slotte bepaalde de overeenkomst tevens dat de aangepaste software door partijen aan een integrale acceptatietest zou worden onderworpen.
- 12 De aanpassing van de standaardsoftware, de installatie ervan en de overeengekomen training vonden plaats tussen 1997 en 1999.
- 13 Levob had in haar BTW-aangiften niet de bedragen opgenomen die zij voor de standaardsoftware had betaald. Op 25 januari 2000 verzocht zij de belastingdienst om naheffingsaanslagen op te leggen voor de bedragen die zij voor de aanpassing en de installatie van de software alsmede voor de door FDP gegeven training had betaald.
- 14 Van mening dat de door FDP verrichte dienst bestond in één prestatie die de aangepaste software betrof, legde de belastingdienst naheffingsaanslagen op voor alle bedragen die Levob op grond van de overeenkomst had betaald.
- 15 Nadat het door haar bij het Gerechtshof te Amsterdam ingestelde beroep bij arrest van 31 december 2001 was verworpen, stelde Levob cassatieberoep in bij de verwijzende rechter. In dit beroep betwist zij met name het oordeel van het Gerechtshof te Amsterdam dat de verstrekking van de standaardsoftware en de aanpassing ervan één belastbare handeling vormden, en dat die handeling bovendien als „dienstverrichting” moest worden gekwalificeerd. Volgens Levob vormt de verstrekking van de standaardsoftware echter de levering van een goed.

16 In die omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vragen:

- „1) a) Moeten artikel 2, lid 1, en artikel 5, lid 1, juncto artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat het verschaffen van software als in de onderhavige zaak en onder de voorwaarden als in dit geding aan de orde zijn – waarbij voor de door de leverancier ontwikkelde en op de markt gebrachte standaardsoftware, vastgelegd op een drager, enerzijds en het vervolgens aanpassen daarvan aan de behoeften van de koper anderzijds afzonderlijke vergoedingen worden bedongen – worden aangemerkt als het verrichten van een enkele prestatie?
- b) Zo het antwoord op deze vraag bevestigend is, moeten deze bepalingen dan zo worden uitgelegd dat deze prestatie aangemerkt moet worden als een dienst (waarin de levering van het goed, de drager, opgaat)?
- c) Indien het antwoord op de laatste vraag bevestigend is, moet dan artikel 9 van de Zesde richtlijn (tekst tot 6 mei 2002) zo worden uitgelegd dat deze dienst wordt verricht op de in het eerste lid van dit artikel bedoelde plaats?
- d) Zo het antwoord op de voorgaande vraag ontkennend is, welk onderdeel van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn is dan van toepassing?
- 2) a) Zo het antwoord op de hierboven onder 1a gestelde vraag ontkennend luidt, moeten dan de in die vraag genoemde bepalingen zo worden uitgelegd dat het verstrekken van de niet-aangepaste software op de drager aangemerkt moet worden als de levering van een lichamelijke zaak, waarvoor de overeengekomen afzonderlijke prijs de vergoeding vormt in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn?
- b) Zo het antwoord op deze vraag ontkennend is, moet dan artikel 9 van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat de dienst wordt verricht op de in het eerste lid van dit artikel bedoelde plaats dan wel op een van de in lid 2 bedoelde plaatsen?
- c) Geldt voor de dienst bestaande uit de aanpassing van de software hetzelfde als voor het verstrekken van de standaardsoftware?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag, sub a en b

17 Met de eerste vraag, sub a en b, welke onderdelen gezamenlijk moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter te vernemen of de verstrekking van door een leverancier ontwikkelde en op de markt gebrachte, op een drager opgeslagen standaardsoftware en de daaropvolgende aanpassing, door de leverancier, van deze software aan de specifieke behoeften van de verkrijger, waarvoor afzonderlijke vergoedingen worden betaald, in omstandigheden als die van het hoofdgeding voor de BTW-heffing moeten worden aangemerkt als twee afzonderlijke prestaties dan wel als één enkele prestatie, en of, in dit laatste geval, die enkele prestatie moet worden gekwalificeerd als dienstverrichting.

18 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de vraag betreffende de omvang van een handeling vanuit BTW-oogpunt van bijzonder belang is, zowel ter bepaling van de plaats van belastbare handelingen als voor de toepassing van het belastingtarief of, eventueel, van de in de Zesde richtlijn vervatte bepalingen betreffende vrijstelling (arrest van 25 februari 1999, CPP, C-349/96,

Jurispr. blz. I-973, punt 27).

19 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat wanneer een handeling uit een serie elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één enkele prestatie gaat, en of, in dit laatste geval, die enkele prestatie als dienstverrichting moet worden gekwalificeerd (zie in die zin arresten van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punten 12-14, en arrest CCP, reeds aangehaald, punten 28 en 29).

20 Gelet op de tweeledige omstandigheid dat ingevolge artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn elke handeling normaalgesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de handeling die economisch gesproken uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald teneinde de functionaliteit van het BTW-stelsel niet aan te tasten, is het dus in de eerste plaats van belang om vast te stellen, wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn teneinde te bepalen of de belastingplichtige aan de als modaal beschouwde consument meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofdprestaties dan wel één enkele prestatie verleent (zie, mutatis mutandis, arrest CPP, reeds aangehaald, punt 29).

21 Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat er met name sprake is van één prestatie ingeval een of meer elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen (arrest CPP, reeds aangehaald, punt 30, en arrest van 15 mei 2001, Primback, C-34/99, Jurispr. blz. I-3833, punt 45).

22 Hetzelfde geldt wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van de als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen.

23 In het kader van de krachtens artikel 234 EG ingevoerde samenwerking is het weliswaar aan de nationale rechterlijke instanties om te bepalen of dit in een concreet geval zo is, en om alle definitieve feitelijke vaststellingen dienaangaande te doen. Het is echter de taak van het Hof, die rechterlijke instanties alle uitleggingsgegevens betreffende het gemeenschapsrecht te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de voor hen dienende zaak.

24 Wat het hoofdgeding betreft, blijkt, zoals het Gerechtshof te Amsterdam, waarvan de beslissing in het cassatieberoep voor de verwijzende rechter wordt bestreden, heeft vastgesteld, dat een handeling als tussen FDP en Levob heeft plaatsgevonden als economisch doel heeft de verschaffing door een belastingplichtige aan een consument van functionele software die speciaal aan de behoeften van die consument wordt aangepast. In dat verband kan, zoals ook de Nederlandse regering terecht heeft opgemerkt, zonder kunstgrepen toe te passen, niet ervan worden uitgegaan dat die consument bij die leverancier eerst reeds bestaande software heeft aangeschaft, die als zodanig echter niet bruikbaar was voor zijn eigen economische activiteit, en pas daarna de aanpassingen, de enige die die software bruikbaar voor hem konden maken.

25 De in de vraag uiteengezette omstandigheid dat afzonderlijke vergoedingen zijn overeengekomen voor de verschaffing van de standaardsoftware en voor de aanpassing daarvan, is op zich niet doorslaggevend. Een dergelijke omstandigheid kan immers noch afdoen aan de objectieve nauwe band die met betrekking tot die levering en aanpassing zojuist is vastgesteld, noch aan het feit dat zij deel uitmaken van één enkele economische handeling (zie in die zin arrest CPP, reeds aangehaald, punt 31).

26 Hieruit volgt dat artikel 2 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een dergelijke verschaffing en een dergelijke latere aanpassing van software voor de BTW in beginsel als één enkele prestatie moeten worden aangemerkt.

27 Wat in de tweede plaats de vraag betreft of die samengestelde enkele prestatie als dienst moet worden gekwalificeerd, moeten de overheersende elementen van die prestatie worden bepaald (zie onder meer arrest Faaborg-Gelting Linien, reeds aangehaald, punt 14).

28 Naast het belang van de aanpassingen van de standaardsoftware teneinde deze bruikbaar te maken voor door de verkrijger uitgeoefende beroepsactiviteiten, zijn de omvang, de duur en de kosten van die aanpassingen eveneens in dat opzicht relevante elementen.

29 Op basis van deze verschillende criteria heeft het Gerechtshof te Amsterdam terecht geconcludeerd dat er sprake is van één enkele dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn, omdat op grond van die criteria feitelijk kan worden vastgesteld dat die aanpassingen geenszins gering of van ondergeschikte aard zijn, maar een overheersend karakter hebben wegens het doorslaggevend belang dat daaraan toekomt om de verkrijger in staat te stellen de door hem verkregen en aan zijn specifieke behoeften aangepaste software te gebruiken.

30 Gelet op een en ander, moet op de eerste vraag, sub a en b, worden geantwoord:

- artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat wanneer twee of meer elementen of handelingen die een belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van een als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien economisch één geheel vormen waarvan de splitsing kunstmatig zou zijn, het geheel van deze elementen of deze handelingen voor de toepassing van de BTW één enkele prestatie vormt;

- dit is het geval bij een handeling waarmee een belastingplichtige aan een consument eerder ontwikkelde en op de markt gebrachte, op een drager opgeslagen standaardsoftware verschaft en deze software later aanpast aan de specifieke behoeften van die verkrijger, zelfs wanneer daarvoor afzonderlijke vergoedingen worden betaald;

- artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat een dergelijke enkele prestatie als „dienst” moet worden gekwalificeerd, wanneer blijkt dat de betrokken aanpassing noch gering noch van ondergeschikte aard is, maar juist een overheersend karakter heeft; dit is met name het geval wanneer deze aanpassing, gelet op elementen als de omvang, de kosten of de duur ervan, van doorslaggevend belang is om de verkrijger in staat te stellen op maat gemaakte software te gebruiken.

Eerste vraag, sub c en d

31 Met zijn eerste vraag, sub c en d, wenst de verwijzende rechter te vernemen welke plaats wordt aangemerkt als de plaats waar één enkele dienst als bedoeld in het antwoord op de eerste vraag, sub a en b, wordt verricht.

32 Artikel 9 van de Zesde richtlijn bevat in dit verband regels om te bepalen waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht. Terwijl lid 1 van deze bepaling dienaangaande een algemene regel bevat, vermeldt lid 2 daarvan een reeks specifieke plaatsen. Doel van deze bepalingen is, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en het niet-belasten van inkomsten te vermijden [zie onder meer arrest van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 23 en aangehaalde rechtspraak].

33 Met betrekking tot de verhouding tussen de eerste twee leden van artikel 9 van de Zesde richtlijn heeft het Hof reeds geoordeeld dat lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of zij valt onder een van de in artikel 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, dan is lid 1 van toepassing [arrest RAL (Channel Islands) e.a., reeds aangehaald, punt 24 en aangehaalde rechtspraak].

34 In zoverre kan met name niet worden gesteld dat artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn als uitzondering op een regel strikt moet worden uitgelegd (arrest van 15 maart 2001, SPI, C-108/00, Jurispr. blz. I-2361, punt 17).

35 Er moet derhalve worden onderzocht of een handeling als in het hoofdgeding aan de orde is onder artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn kan vallen.

36 De verwijzende rechter vraagt zich in dit verband af of artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van die richtlijn mogelijk van toepassing is, dat de plaats vaststelt waar „diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en ?verschaffing”, voor de belastingheffing moeten worden geacht te zijn verricht. Hij vraagt zich meer in het bijzonder af of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling niet als „informatieverwerking en ?verschaffing” in de zin van deze bepaling moet worden gekwalificeerd. In hun bij het Hof ingediende opmerkingen sluit zowel de Nederlandse regering als de Commissie van de Europese Gemeenschappen zich bij laatstbedoelde uitlegging aan.

37 Er zij aan herinnerd dat uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat het in artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn niet gaat om beroepen, zoals het beroep van advocaat, raadgever, accountant of ingenieur, maar om de door deze beroepsbeoefenaars verrichte diensten en soortgelijke diensten. De gemeenschapswetgever gebruikt de in deze bepaling genoemde beroepen als middel om de daarin bedoelde categorieën van diensten te omschrijven (arrest van 16 september 1997, von Hoffman, C-145/96, Jurispr. blz. I-4857, punt 15).

38 Dienaangaande zij in het bijzonder opgemerkt dat computerwetenschappen, waaronder de programmering en de ontwikkeling van software, een belangrijke plaats innemen in de opleiding van toekomstige ingenieurs en dikwijls zelfs één van de verschillende specialisaties vormen die hun tijdens die opleiding worden aangeboden.

39 Een dienst als de aanpassing van computersoftware aan de specifieke behoeften van een consument kan dus worden verricht door zowel ingenieurs als andere personen die een opleiding hebben genoten waardoor zij aan hetzelfde doel kunnen beantwoorden.

40 Bijgevolg maakt een dergelijke dienst deel uit hetzij van door een ingenieur verrichte diensten, hetzij van soortgelijke diensten als de activiteit van een ingenieur.

41 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste vraag, sub c en d, worden geantwoord dat artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het

van toepassing is op één enkele dienst als bedoeld in het antwoord op de eerste vraag, sub a en b, die wordt verleend aan een belastingplichtige die weliswaar in de Gemeenschap, maar buiten het land van de dienstverrichter is gevestigd.

Tweede vraag

42 De tweede vraag is alleen gesteld voor het geval dat de eerste vraag, sub a, ontkennend zou worden beantwoord. Daar het antwoord op die vraag bevestigend luidt, behoeft de tweede vraag niet te worden onderzocht.

Kosten

43 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer twee of meer elementen of handelingen die een belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van een als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien economisch één geheel vormen waarvan de splitsing kunstmatig zou zijn, het geheel van deze elementen of deze handelingen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde één enkele prestatie vormt.**
- 2) **Dit is het geval bij een handeling waarmee een belastingplichtige aan een consument eerder ontwikkelde en op de markt gebrachte, op een drager opgeslagen standaardsoftware verschaft en deze software later aanpast aan de specifieke behoeften van die verkrijger, zelfs wanneer daarvoor afzonderlijke vergoedingen worden betaald.**
- 3) **Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat een enkele prestatie als bedoeld in punt 2 van dit dictum als „dienst” moet worden gekwalificeerd, wanneer blijkt dat de betrokken aanpassing noch gering noch van ondergeschikte aard is, maar juist een overheersend karakter heeft; dit is met name het geval wanneer deze aanpassing, gelet op elementen als de omvang, de kosten of de duur ervan, van doorslaggevend belang is om de verkrijger in staat te stellen op maat gemaakte software te gebruiken.**
- 4) **Artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus moet worden uitgelegd dat het van toepassing is op één enkele dienst als bedoeld in punt 3 van dit dictum die wordt verleend aan een belastingplichtige die weliswaar in de Gemeenschap, maar buiten het land van de dienstverrichter is gevestigd.**

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.