CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 12 mei 2005 [1]

I — Inleiding

1. In de onderhavige zaak vraagt de Hoge Raad der Nederlanden het Hof om uitlegging 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 (hierna: „Zesde richtlijn") [2], met het oog op de kwalificatie van de verschaffing van een standaardsoftwarepakket, dat vervolgens aan de behoeften van de koper werd aangepast.

2. In dit verband rijst de vraag, of er sprake is van één of twee afzonderlijke prestaties, namelijk de verschaffing van de standaardsoftware enerzijds en de programmering van de aanpassingen en van een aantal bijkomende prestaties anderzijds. Bovendien is niet duidelijk, of deze prestatie(s) als levering of als dienst moet(en) worden aangemerkt. Voorzover het om een dienst gaat, wordt ten slotte om uitlegging van artikel 9 van de Zesde richtlijn gevraagd met het oog op de vaststelling van de plaats van de dienst.

3. De ontvanger van de prestatie, de fiscale eenheid Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV e.a., Amersfoort (Nederland) (hierna: „Levob"), verricht handelingen ter zake van verzekering die zijn vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde. [3] Daar zij dus geen recht op aftrek heeft, wenst zij de richtlijn aldus uit te leggen dat over de verschaffing en de aanpassing van de software in de Gemeenschap zo min mogelijk omzetbelasting moet worden betaald.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — PB L 145, blz. 1.

3 — Zie artikel 13, B, sub a, van de Zesde richtlijn.

II — Rechtskader

A — *Gemeenschapsrecht*

4. Hierna volgt een opsomming van de voor deze procedure relevante bepalingen van de Zesde richtlijn, waarbij in navolging van de verwijzingsbeslissing van de tot 6 mei 2002 geldende versie wordt uitgegaan.[4]

5. Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde 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."

6. Het begrip levering wordt in artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn gedefinieerd als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

7. Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn grenst diensten daarvan af als volgt:

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

Deze handeling kan onder meer zijn

— de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd;

[...]"

4 — Bij richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk, van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten (PB L 128, blz. 41), werden onder meer in artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn bijzondere bepalingen inzake de plaats van de dienst bij langs elektronische weg verrichte diensten ingevoerd. Voorts werd een bijlage L aan de richtlijn toegevoegd, die een lijst met voorbeelden van dergelijke diensten bevat. Onder punt 2 wordt de levering van software en de bijwerking ervan genoemd.

8. Artikel 8 van de Zesde richtlijn regelt de plaats van de levering als volgt:

„1. Als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt:

a) ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer dan wel door een derde wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. Wanneer het goed door of voor rekening van de leverancier wordt geïnstalleerd of gemonteerd, met of zonder beproeven van het geïnstalleerde of gemonteerde goed, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar de installatie of de montage geschiedt. [...]

b) ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1, sub a, worden, in gevallen waarin de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer in een ander land dan het land van invoer van de goederen ligt, de plaats van de levering verricht door de importeur als bedoeld in artikel 21, punt 2, alsmede de plaats van eventuele volgende leveringen geacht in het land van invoer van de goederen te liggen."

9. Artikel 9 van de Zesde richtlijn bevat de volgende bepalingen over de plaats van de dienst:

„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, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is

[...]

c) de plaats van diensten:

— in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisa-

toren van zulke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten;

— diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en-verschaffing;

de plaats waar die diensten materieel worden verricht.

[...]"

[...]

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, [...]

10. Volgens artikel 11, A, lid 1, Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing:

„a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

— de overdracht en het verlenen van auteursrechten, octrooien, licentierechten, fabrieks- en handelsmerken, en andere soortgelijke rechten;

— [...]

[...]"

B — *Nationaal recht*

11. De Zesde richtlijn is in Nederland bij de bepalingen van de Wet op de omzetbelasting 1968 in nationaal recht omgezet. Daar de in deze zaak relevante nationale bepalingen in wezen niet van de voorschriften van de Zesde richtlijn afwijken, geef ik deze hier niet weer.

III — De feiten en de prejudiciële vragen

12. Op 2 oktober 1997 sloot Levob met de in de Verenigde Staten van Amerika gevestigde onderneming Financial Data Planning Corporation (hierna: „FDP") een overeenkomst inzake de verschaffing van software voor de administratie van haar verzekeringscontracten. Volgens de overeenkomst ontvangt Levob een niet-overdraagbare licentie van onbepaalde duur voor de aan haar behoeften aangepaste standaardsoftware Comprehensive Life Administration System (hierna: „CLAS"). Levob mag geen onderlicenties verlenen. Voorts diende FDP de software te installeren en het personeel van Levob te trainen.

13. Het CLAS wordt in de Verenigde Staten zonder bijzondere aanpassing door verzekeringsmaatschappijen gebruikt. Voor Levob was echter een aantal aanpassingen nodig, die de contractpartijen in een gezamenlijk, bij de overeenkomst gevoegd onderzoek hadden bepaald. De aanpassingen betroffen met name de vertaling in het Nederlands en het opnemen van functies die nodig waren in verband met de inschakeling van tussenpersonen en de berekening van hun provisie.

14. In de overeenkomst werd verder bepaald dat Levob het programma na voltooiing van de aanpassingen en vóór aanvaarding volledig zou testen (*Integral Acceptance Test*).

15. De prijs werd in de overeenkomst bepaald als volgt. Voor de verschaffing van de standaardsoftware werd een vergoeding van 713 000 USD overeengekomen, waarvan 101 000 USD bij de ondertekening van de overeenkomst diende te worden betaald. Het restant diende in maandelijkse termijnen van 36 000 USD te worden betaald. De prijs van de aanpassingen was afhankelijk van de hoeveelheid werk, doch zou minimaal 793 000 USD en maximaal 970 000 USD bedragen. Voor de installatie en de training van het personeel door FDP was een prijs van telkens 7 500 USD voorzien.

16. Partijen kwamen bovendien overeen dat de licentie voor de standaardsoftware vóór de aanpassingen en in de Verenigde Staten wordt verleend. De prijs hiervoor zou afzon-

derlijk in rekening worden gebracht, waarbij de waarde van de informatiedrager met het oog op de invoer in Nederland, waarvoor Levob zou zorgen, afzonderlijk zou worden aangegeven.

17. Volgens de verwijzingsbeslissing kan in cassatie ervan worden uitgegaan dat werknemers van Levob de informatiedrager met de standaardsoftware conform de overeenkomst in de Verenigde Staten in ontvangst hebben genomen en binnen Nederland hebben gebracht.[5] Daarna heeft FDP het basisprogramma van 1997 tot 1999 op de gegevensverwerkende apparatuur van verzoekster geïnstalleerd, de overeengekomen aanpassingen aangebracht en het personeel van verzoekster getraind.

18. Vervolgens ontstond er tussen Levob en de belastingdienst een verschil van mening over de vraag hoe een en ander in het kader van de belasting over de toegevoegde waarde moest worden behandeld. Levob stelde zich op het standpunt dat zij alleen over de aanpassing omzetbelasting verschuldigd was, doch niet over de verschaffing van de standaardsoftware. De belastingdienst was echter van mening dat FDP Levob een licentierecht had verleend voor het gebruik van het gehele, aangepaste softwarepakket en dat Levob over deze gehele prestatie, die een dienst vormde, omzetbelasting verschuldigd was. Hij legde daarvoor dus naheffingsaanslagen op.[6]

19. Het tegen deze naheffingsaanslagen bij het Gerechtshof Amsterdam ingestelde beroep leverde geen resultaat op. Levob heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad, die het Hof bij beslissing van 30 januari 2004 krachtens artikel 234 EG de volgende prejudiciële vragen heeft voorgelegd:

„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?

5 — Het Gerechtshof te Amsterdam had in eerste instantie echter uitdrukkelijk vastgesteld dat Levob niet voldoende aannemelijk had gemaakt dat zij vóór de aanpassing reeds de macht had verkregen, als eigenaar over de standaardsoftware te beschikken. Die twijfel was ontstaan doordat Levob niet meer precies kon bepalen op welk moment haar medewerkers de software hadden verkregen en dat zij ter zake van de invoer van het pakket geen aangifte had gedaan.

6 — Preciezer gezegd ging het om twee naheffingsaanslagen, één voor 1997 en één voor 1998 en 1999. Beide aanslagen zijn betwist. De Hoge Raad heeft blijkbaar alleen in de procedure betreffende de aanslag voor 1997 om een prejudiciële beslissing verzocht. In deze aanslag werd de verschuldigde omzetbelasting op een bedrag van 52 022 NI.G vastgesteld, waarvan per saldo een bedrag van 50 732 NI.G voor de aanpassing en een bedrag van 1 290 NI.G voor de verschaffing van het softwarepakket zelf.

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?

20. In de procedure voor het Hof zijn schriftelijk opmerkingen ingediend door Levob, de Nederlandse regering en de Commissie. Voorzover noodzakelijk wordt hun standpunt in het kader van de juridische beoordeling weergegeven.

IV — Juridische beoordeling

21. In de onderhavige zaak rijst de algemene vraag, of de verschaffing van software als levering of dienst in de zin van de Zesde richtlijn moet worden aangemerkt. In de afzonderlijke prejudiciële vragen komen dit punt en de gevolgen hiervan voor de plaats van de prestatie in verschillende varianten aan de orde. Om die reden moet de

beantwoording van de prejudiciële vragen worden voorafgegaan door een aantal overwegingen over de behandeling van software in het kader van de omzetbelasting.

22. In dit verband rijst de vraag welke betekenis de richtsnoeren van het BTW-comité hebben voor de beantwoording van de vraag hoe de verschaffing van software moet worden behandeld. De Hoge Raad, in het bijzonder de advocaat-generaal, en Levob hebben naar deze richtsnoeren verwezen.

A — *De betekenis van de richtsnoeren van het BTW-comité*

23. Het BTW-comité is een op grond van artikel 29 van de Zesde richtlijn ingesteld raadgevend comité, dat uit vertegenwoordigers van de lidstaten en van de Commissie is samengesteld. Het comité wordt in de in de Zesde richtlijn voorziene gevallen geraadpleegd en kan daarnaast door zijn voorzitter of op verzoek van een van de lidstaten worden belast met andere vragen in verband met de uitlegging van de Zesde richtlijn. In zijn 38e vergadering op 25 mei 1993 heeft het comité volgens de Commissie unaniem de genoemde richtsnoeren vastgesteld.

24. Op verzoek van het Hof heeft de Commissie de richtsnoeren overgelegd en verklaard dat zij juridisch niet bindend zijn en evenmin zijn bekendgemaakt. Kennelijk volgt het vertrouwelijke karakter van het overleg en de besluiten van het comité uit zijn reglement van orde, dat — voorzover bekend — ook niet is bekendgemaakt.[7] In Nederland zijn de richtsnoeren opgenomen in bestuursrechtelijke bepalingen.[8]

25. Ofschoon juridisch niet-bindende standpunten van raadgevende comités op gemeenschapsniveau in beginsel ook nuttige aanwijzingen voor de uitlegging van rechtshandelingen van de Gemeenschap kunnen geven, dient het Hof, zolang de richtsnoeren van het BTW-comité niet zijn bekendgemaakt, daaraan geen aandacht te besteden, aangezien de justitiabelen geen gelegenheid hebben zich op hun beurt op die richtsnoeren af te stemmen.

26. Dit geldt temeer, daar er geen reden is om de unaniem vastgestelde richtsnoeren van het comité over de uitlegging van de Zesde richtlijn geheim te houden. Met het oog op de uniforme uitlegging, zouden zij juist moeten worden bekendgemaakt.

7 — Zie in dit verband de vaststellingen van het Gerecht van eerste aanleg in de beschikking van 6 december 1999, Elder (T-178/99, Jurispr. blz. II-3509, punt 7). Voorwerp van dit geschil was de afwijzing van het verzoek van een burger om toegang tot de documenten van het BTW-comité.

8 — Mededeling 57 van de Staatssecretaris van Financiën (besluit van 14 augustus 1998, nr. VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Hierin wordt geen verandering gebracht door het feit dat de richtsnoeren in nationale bestuursrechtelijke bepalingen zijn opgenomen, die op hun beurt zijn bekendgemaakt. Deze bestuursrechtelijke bepalingen betreffen namelijk het nationale uitvoeringsrecht en niet rechtstreeks de Zesde richtlijn. Bovendien kunnen nationale voorschriften in het algemeen geen aanwijzingen voor de uitlegging van het gemeenschapsrecht geven. Aangezien de gemeenschappelijke richtsnoeren niet zijn bekendgemaakt, kan de belastingplichtige bovendien niet controleren of de nationale administratieve praktijk daadwerkelijk overeenstemt met de richtsnoeren.

B — *De vraag hoe de verschaffing van software in het kader van de omzetbelasting moet worden behandeld*

28. Op grond van de gegevens in het hoofdgeding moeten twee situaties worden onderscheiden, namelijk die van de verschaffing van standaardsoftware die op een informatiedrager is opgeslagen, en die van de levering van speciaal voor de klant ontwikkelde software.

1) De verschaffing van standaardsoftware op een informatiedrager

29. De verschaffing van standaardsoftware die op een vaste informatiedrager, bijvoorbeeld een cd-rom of een dvd, is opgeslagen, omvat in de regel twee handelingen. Enerzijds wordt de informatiedrager overgedragen, anderzijds wordt een in de meeste gevallen als licentieovereenkomst omschreven regeling over het gebruiksrecht van de daarop opgeslagen software getroffen.

30. De Nederlandse regering is van mening dat de verschaffing van software daarom een reeks van prestaties vormt, waarbij de verlening van het gebruiksrecht de hoofdprestatie vormt. Deze prestatie beschouwt zij in haar totaliteit als dienst. Voor Levob staat echter de overdracht van de informatiedrager op de voorgrond, die een levering van een lichamelijke zaak vormt in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn. De Commissie neemt een genuanceerd standpunt in: wanneer de licentie voor het gebruik van software overdraagbaar is, worden rechten verleend zoals die aan een eigenaar toekomen, zodat er in zijn geheel sprake is van een levering. Bij niet-overdraagbare gebruiksrechten is er echter sprake van een dienst.

31. Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn is er sprake van een levering wanneer de macht wordt overgedragen om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Alle prestaties die niet onder deze definitie vallen worden volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn als dienst aangemerkt.

32. Met betrekking tot de informatiedrager lijdt het geen twijfel dat de eigendom daarvan op de verkrijger overgaat, zodat in zoverre van een levering moet worden uitgegaan. De verlening van het gebruiksrecht van een computerprogramma kan op zich beschouwd echter niet als levering worden aangemerkt, aangezien een dergelijk recht geen lichamelijke zaak in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn is en evenmin met een lichamelijke zaak wordt gelijkgesteld, zoals bijvoorbeeld elektriciteit of bepaalde rechten op onroerende goederen. [9]

33. Het is echter de vraag, of de overdracht van het gebruiksrecht voor de software überhaupt als een van de overdracht van de informatiedrager losstaande prestatie (dienst) kan worden aangemerkt.

34. In de beide oudere arresten Bosch [10] en Brown Boveri [11] heeft het Hof zich in verband met de bepaling van de douanewaarde reeds beziggehouden met een soortgelijke vraag. In het arrest Bosch stelde het Hof vast dat bij de bepaling van de douanewaarde van een machine de waarde van geoctrooieerde werkwijzen van die machine buiten beschouwing moet worden gelaten, aangezien het gemeenschappelijk douanetarief slechts betrekking heeft op de invoer van goederen, en niet op de invoer van onstoffelijke goederen zoals werkwijzen, diensten of knowhow. [12]

35. In de zaak Brown Boveri oordeelde het Hof, anders dan advocaat-generaal Lenz [13], dat de douanewaarde van een informatiedrager de waarde van de daarin opgeslagen software omvat. [14]

36. Later werden de douanevoorschriften zodanig gewijzigd dat bij de bepaling van de douanewaarde alleen de waarde van de informatiedrager, en niet die van de daarin opgeslagen software, in aanmerking moet worden genomen. [15] Deze omstandigheid werkte als gevolg van de verwijzing in artikel 11, B, lid 1, van de Zesde richtlijn ook door in de bepaling van de maatstaf van heffing voor de bij invoer geheven omzetbelasting. Levob hecht er zeer veel belang aan, niet in de laatste plaats om gebruik te kunnen maken van deze gunstige regeling inzake de vaststelling van de waarde, dat de verschaffing van software als levering in de VS en vervolgens als invoer in de Gemeenschap wordt behandeld.

9 — Zie artikel 5, leden 2 en 3, sub a, van de Zesde richtlijn.

10 — Arrest van 14 juli 1977, Bosch (1/77, Jurispr. blz. 1473).

11 — Arrest van 18 april 1991, Brown Boveri (C-79/89, Jurispr. blz. 1853).

12 — Arrest Bosch (aangehaald in voetnoot 10, punten 4 en 5).

13 — Zie de conclusie van 2 mei 1990, Jurispr. 1991, blz. 1862, punt 29 e.v.

14 — Arrest Brown Boveri (aangehaald in voetnoot 11, punt 21).

15 — Zie artikel 167, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 253, blz. 1): „Onverminderd de artikelen 29 tot en met 33 van het Wetboek wordt voor de bepaling van de douanewaarde van ingevoerde informatiedragers die gegevens of instructies bevatten, bestemd voor gebruik in gegevensverwerkende apparatuur, slechts rekening gehouden met de kosten of de waarde van de informatiedrager zelf. In de douanewaarde van ingevoerde informatiedragers die gegevens of instructies bevatten, zijn derhalve de kosten of de waarde van de gegevens of instructies niet begrepen, mits deze kosten of deze waarde onderscheiden zijn van de kosten of de waarde van de betreffende informatiedrager."

37. Na de voor het hoofdgeding relevante periode is de bijzondere regeling voor de bepaling van de douanewaarde bij software overigens weer ingetrokken, nadat het douanepercentage overeenkomstig de Overeenkomst inzake de handel in informatietechnologieproducten toch al tot nul was gereduceerd. [16]

38. De genoemde arresten en regelgevende besluiten zijn sterk beïnvloed door de bijzondere doelstellingen van het douanerecht en de voorschriften die de GATT op dit gebied bevat. De arresten betreffen de bepaling van de handelswaarde van een goed met het oog op vaststelling van de douanerechten. De bijzondere douanevoorschriften voor computers en informatiedragers hebben tot doel, de handel in deze goederen te vergemakkelijken teneinde de technische en economische ontwikkeling te stimuleren. [17]

39. De regelingen betreffende de omzetbelasting hebben een ander doel dan het douanerecht. Om die reden kunnen uit de aangehaalde arresten en rechtshandelingen op het gebied van het douanerecht geen conclusies worden getrokken voor de behandeling van standaardsoftware in het kader van de omzetbelasting. Bijgevolg moet aan de hand van autonome criteria worden vastgesteld, of in het geval van de verschaffing van standaardsoftware op een informatiedrager met het oog op de omzetbelasting van twee afzonderlijke prestaties moet worden uitgegaan.

40. Daartegen pleit dat de overdracht van de eigendom van een goed in beginsel gepaard gaat met een onbeperkt beschikkings- en gebruiksrecht. Zo wordt bijvoorbeeld bij de verkoop van een boek geen afzonderlijke licentie voor het lezen of bij een cd geen licentie voor het beluisteren van de muziek afgegeven. Evenmin behoeft men bij de aankoop van een technisch apparaat een bijzondere overeenkomst over het gebruik ervan te sluiten, op grond dat in het apparaat intellectuele eigendom in de vorm van door octrooien beschermde uitvindingen aanwezig is.

41. Aan het gebruiksrecht van een werk dat in een voorwerp is belichaamd worden echter beperkingen gesteld door het auteursrecht. De auteursrechtelijke bescherming voor software is op Europees niveau geregeld in richtlijn 91/250/EEG van de Raad van 14 mei 1991 betreffende de rechtsbescherming van computerprogramma's. [18]

16 — Artikel 167 werd bij verordening (EG) nr. 444/2002 van de Commissie van 11 maart 2002 tot wijziging van verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek en verordeningen (EG) nr. 2787/2000 en (EG) nr. 993/2001 (PB L 68, blz. 11) met de volgende verklaring ingetrokken (zevende overweging van de considerans): „Artikel 167, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2454/93 had ten doel de heffing van douanerechten op programmatuur die zich op ingevoerde gegevensdragers bevindt, te vermijden, een doelstelling die sedertdien dankzij de ondertekening van de Overeenkomst inzake de handel in informatietechnologieproducten (ITA-overeenkomst), goedgekeurd bij Besluit 97/359/EG van de Raad betreffende afschaffing van de rechten op informatietechnologieproducten (PB L 155, blz. 1) is bereikt en het is derhalve, onverminderd de toepassing van Besluit 4.1 van 12 mei 1995 van de GATT, niet meer noodzakelijk in specifieke uitvoeringsbepalingen voor de vaststelling van de douanewaarde van gegevensdragers te voorzien."

17 — Zie in dit verband de punten 15 e.v. van de conclusie van advocaat-generaal Lenz in de zaak Brown Boveri (aangehaald in voetnoot 13).

18 — PB L 122, blz. 42.

42. Artikel 1, lid 1, van richtlijn 91/250 stelt computerprogramma's, wat de auteursrechtelijke bescherming betreft, gelijk met letterkundige werken. Volgens artikel 4 van deze richtlijn mogen bepaalde handelingen, in het bijzonder de reproductie en de distributie van een programma, alleen met toestemming van de auteur worden uitgevoerd. Uit artikel 5, lid 1, van richtlijn 91/250 kan men echter afleiden dat de rechtmatige verkrijger in beginsel niet de toestemming van de auteur nodig heeft om het programma voor het beoogde doel te gebruiken.

43. Met het in het verkeer brengen in de Gemeenschap van een kopie van een programma door de rechthebbende of met diens toestemming vervalt het recht om controle uit te oefenen op de distributie van die kopie (artikel 4, sub c, tweede volzin, van richtlijn 91/250). Bijgevolg kan de eerste verkrijger aan een derde rechtsgeldig de eigendom van een reproductie overdragen, zonder dat daarvoor de toestemming van de auteur nodig is. De eerste verkrijger kan dus als een eigenaar over de lichamelijke zaak beschikken.

44. Als rechtmatige verkrijger van de oorspronkelijke informatiedrager is ook een derde bevoegd, het daarop opgeslagen programma overeenkomstig zijn doel te gebruiken.[19] Een bij overeenkomst vastgelegd verbod op het overdragen van het gebruiksrecht, dat de maker met de eerste verkrijger is overeengekomen, bindt de derde niet. Zo het al mogelijk is om een dergelijke regeling bij overeenkomst rechtsgeldig vast te leggen, werkt deze alleen in de verhouding tussen de rechthebbende en de eerste verkrijger. Laatstgenoemde moet zijn contractpartner (de maker) eventueel schadevergoeding betalen, omdat hij zijn contractverplichtingen niet is nagekomen. Dit heeft echter geen invloed op de verkrijging van de eigendom van de informatiedrager door de tweede verkrijger noch op de overgang van het met de eigendom verbonden gebruiksrecht.

45. Een licentieovereenkomst die wordt gesloten naast de overdracht van een informatiedrager waarop het betrokken programma is opgeslagen, vormt dus geen constitutieve voorwaarde voor het gebruiksrecht van het programma. Het gebruiksrecht volgt veeleer uit de eigendom van de reproductie. De licentieovereenkomst heeft meer tot doel, het gebruiksrecht in de verhouding tussen de rechthebbende en de verkrijger van de kopie van het programma te beperken.

46. Voorwerp van de licentieovereenkomst is dus geen belastbare prestatie. Integendeel, de prestatie, die in de overdracht van de eigendom van de reproductie bestaat, wordt zelfs nog beperkt.

19 — Om ongerechtvaardigd meervoudig gebruik van het programma te voorkomen, moet de eerste verwerver het programma van zijn computer halen.

47. Dat in een dergelijke licentieovereenkomst een verbod op de overdracht van het gebruiksrecht is opgenomen, sluit, anders dan de Commissie stelt, niet uit dat de globale verrichting als levering wordt aangemerkt.

48. In tegenstelling tot bovenstaande analyse is de verwerving van de informatiedrager volgens de Nederlandse regering volkomen onbelangrijk. Het zou alleen om de verkrijging van het gebruiksrecht gaan. De overdracht van de informatiedrager zou in zekere zin dan slechts het technische hulpmiddel zijn om de software te kunnen gebruiken. Dit standpunt kan echter niet worden gevolgd.

49. Voor deze oplossing pleit weliswaar dat het voor de koper in de meeste gevallen niet op de eigendom van het „transportmiddel", de informatiedrager dus, aankomt. Bovendien zou de verschaffing van software op een informatiedrager belastingtechnisch gezien worden gelijkgesteld met het downloaden van software van internet. Volgens de huidige rechtssituatie althans moet het downloaden immers als dienst worden behandeld. [20]

50. Er zijn echter meer redenen die tegen dit uitgangspunt pleiten. Op grond hiervan zouden computerprogramma's op een informatiedrager enerzijds en muziek op een cd of een tekst in een boek anderzijds immers zonder aanwijsbare reden verschillend worden behandeld. Anders dan in het geval van deze vergelijkbare, door het auteursrecht beschermde werken, zou bij een computerprogramma het gebruiksrecht van de in de informatiedrager belichaamde scheppingen op de voorgrond worden geplaatst, en niet de eigendom van de informatiedrager zelf. Terwijl bij de verschaffing van een cd met muziek of een boek wordt uitgegaan van een levering van een zaak in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, zou de verschaffing van een cd met software in het kader van de omzetbelasting als dienst worden behandeld.

51. Welke problemen hierdoor kunnen ontstaan wordt duidelijk uit het voorbeeld van een lexicon dat op een cd-rom of dvd is opgeslagen. Een dergelijke cd bevat talrijke teksten en plaatjes in digitale vorm, maar ook programma's voor de presentatie en het beheer van deze data. Moet een dergelijke cd evenals een boek als levering of evenals een cd met een computerprogramma als dienst worden aangemerkt?

52. Bovendien voert Levob terecht aan dat de kwalificatie als dienst problemen oplevert wanneer — zoals bij de verkoop van standaardsoftware in grote hoeveelheden gebruikelijk is — tussenhandelaren worden ingeschakeld. In de praktijk ontvangen de tussenhandelaren de informatiedragers van de producent of van andere tussenhandela-

20 — Zie artikel 9, lid 2, sub e, laatste streepje, juncto bijlage L bij de Zesde richtlijn in de versie van richtlijn 2002/38 (aangehaald in voetnoot 4), die voor de onderhavige zaak echter niet doorslaggevend is.

ren en verkopen zij deze door aan de eindgebruiker. Zij zijn niet op de hoogte van de licentievoorwaarden die voor de eindgebruiker gelden en evenmin worden deze voorwaarden in enige vorm onderdeel van de koopovereenkomst tussen hen en de verkrijgers van de softwarepakketten. Het zou daarom irreëel zijn, aan te nemen dat de verkrijger een niet nader gedefinieerd gebruiksrecht verwerft en geen lichamelijke zaak.

53. Wanneer er überhaupt een afzonderlijke licentieovereenkomst ter verlening van gebruiksrechten tot stand komt, dan gebeurt dit pas bij de installatie van de software op de computer van de eindgebruiker, waarmee hij — volgens de rechtsopvatting van de maker — de licentievoorwaarden aanvaardt. Hiervoor behoeft echter geen tegenprestatie te worden geleverd, naast de prijs van de informatiedrager die reeds aan de tussenhandelaar is betaald. Voor de heffing van omzetbelasting kan dus moeilijk worden uitgegaan van deze verrichting.

54. Uit dit voorbeeld blijkt dat het ook praktische voordelen voor de heffing van omzetbelasting biedt, om aan te knopen bij de overdracht van de informatiedrager en niet bij de verlening van het gebruiksrecht. De overdracht van een lichamelijke zaak bevat een openbaar element, waarbij de belastingheffing gemakkelijk kan aanknopen. Het is daarentegen moeilijker om vast te stellen wanneer en tussen welke personen onlichamelijke zaken worden overgedragen. Bovendien bestaat hier eerder het gevaar van manipulaties. Wegens de aanwezigheid respectievelijk afwezigheid van het openbare element is ook de verschillende behandeling van de verschaffing van software op een informatiedrager enerzijds en door het downloaden van internet anderzijds, gerechtvaardigd.

55. Als voorlopige conclusie kan daarom worden gesteld dat de verschaffing van standaardsoftware op een informatiedrager een levering vormt in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn.

2) De ontwikkeling van speciale, aan de eisen van de opdrachtgever aangepaste software

56. Alle partijen zijn het erover eens dat er bij de ontwikkeling van software speciaal voor de behoeften van een klant geen sprake is van een levering, maar van een dienst.

57. Dit is in beginsel juist. Er zijn echter van geval tot geval verschillende situaties denkbaar, die mogelijkerwijs een andere benadering verlangen. Uitgangspunt is ook hier de vraag, of een lichamelijke zaak wordt overgedragen, waarin de intellectuele prestatie van het programmeren belichaamd is. Hiervan is zeker geen sprake, wanneer het

speciaal ontwikkelde programma in zijn volledige vorm pas op de computer van de klant ontstaat.

58. Ontwikkelt de programmeur het programma daarentegen volgens de instructies van de klant volledig in zijn eigen onderneming en overhandigt hij de opdrachtgever daarna een informatiedrager mét het programma, dat alleen nog moet worden geïnstalleerd, dan zou wel eens hetzelfde kunnen gelden als in het geval van standaardsoftware.

59. Aan deze beoordeling wordt niet afgedaan door het feit dat het om speciaal aan de behoeften van de klant aangepaste software gaat. Dit blijkt uit de vergelijking met andere werken die in opdracht van een klant individueel worden vervaardigd. Ook in het geval van een volgens de instructies van de eigenaar gebouwd huis dat gereed voor betrekking wordt afgeleverd, is er sprake van een levering en niet van een pakket van diensten van de verschillende, bij de bouw betrokken werklieden en bouwondernemers.

60. Volgens de verwijzingsbeslissing hebben de medewerkers van FDP de aanpassing van de CLAS-software uitgevoerd, nadat deze op de gegevensverwerkende apparatuur van Levob was geïnstalleerd. Bijgevolg vormt deze prestatie in het onderhavige geval een dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn.

C — *De prejudiciële vragen*

1. Eén of twee afzonderlijke prestaties (vraag 1, sub a)

61. Vóór enig verder onderzoek moet eerst worden geantwoord op de vraag, of de verschaffing van standaardsoftware enerzijds en de aanpassing daarvan aan de bijzondere behoeften van Levob anderzijds, één of twee afzonderlijke prestaties vormen. Die vraag is met name van belang, omdat uit de uiteenzetting hierboven is gebleken dat de verschaffing van standaardsoftware als een levering, doch de aanpassing als een dienst moet worden aangemerkt.

62. Indien de levering van software en de aanpassing afzonderlijke prestaties zijn (tweede hypothese), zouden verschillen regels over de plaats van de prestatie gelden. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat alleen over de aanpassing in Nederland belasting moet worden betaald, terwijl de Verenigde Staten als plaats van levering van de standaardsoftware moeten worden aangemerkt, zodat over deze levering in de

Gemeenschap geen omzetbelasting verschuldigd is. [21]

63. Zou er echter sprake zijn van één prestatie (eerste hypothese), dan moet er ook één plaats van de prestatie worden bepaald.

64. Levob meent op grond van de overeengekomen regeling dat er sprake is van twee afzonderlijke prestaties. De Nederlandse regering en de Commissie zijn een andere mening toegedaan. De installatie van het programma en de training van het personeel zijn huns inziens bijkomende prestaties, waaraan dezelfde kwalificatie moet worden gegeven als aan de hoofdprestatie.

65. De Zesde richtlijn geeft niet in het bijzonder aan, onder welke voorwaarden meerdere samenhangende prestaties als één prestatie moeten worden behandeld. In het arrest CPP [22] heeft het Hof hierover evenwel de volgende fundamentele uitspraken gedaan:

„Dienaangaande is het, gelet op de tweeledige omstandigheid, dat ingevolge artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn elke dienstverrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de dienstverrichting waarbij economisch gesproken één dienst wordt verleend, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald teneinde de functionaliteit van het BTW-stelsel niet aan te tasten, van belang vast te stellen, wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn teneinde te bepalen of de belastingplichtige de consument, beschouwd als een modale consument, meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofddiensten dan wel één enkele dienst verleent."

66. Bij de vaststelling van de kenmerkende elementen van een samengestelde prestatie staan dus twee doelstellingen tegenover elkaar. Enerzijds geldt dat de verschillende afzonderlijke prestaties overeenkomstig hun aard verschillend moeten worden beoordeeld. Anderzijds compliceert een te ver doorgevoerde opsplitsing van één prestatie in afzonderlijk te kwalificeren prestaties de toepassing van de omzetbelastingvoorschriften. [23] In elk geval moet een objectieve maatstaf worden gehanteerd. Het subjectieve standpunt van degene die de prestatie levert en/of ontvangt is niet relevant. De vaststellingen van het Hof in het arrest CPP hebben

21 — In dat geval zou echter wel omzetbelasting bij invoer verschuldigd zijn, waarbij als maatstaf voor de heffing volgens de hierboven (punt 36) omschreven regelingen echter alleen de waarde van de informatiedrager moet worden genomen.

22 — Arrest van 25 februari 1999 (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 29).

23 — In een aantal conclusies is er zelfs een tendens, in deze situatie meer gewicht te hechten aan de praktische uitvoerbaarheid dan aan de nauwkeurigheid: zie de conclusies van advocaat-generaal Cosmas van 1 februari 1996 in zaak C-231/94 (Faaborg Gelting Linien, punt 14), advocaat-generaal Fennelly van 25 april 1996 in zaak C-327/94 (Dudda, Jurispr. 1996, blz. I-4595, 4597, punt 35), en van advocaat-generaal Fennelly van 11 juni 1998 in zaak C-349/96 (CPP, Jurispr. 1999, blz. I-976, punt 47 e.v.).

weliswaar betrekking op een pakket van diensten, doch deze kunnen ook worden toegepast op het geval waarin leveringen en diensten tezamen worden verricht. [24]

67. Volgens het Hof moet met name worden aangenomen dat er sprake is van een als één geheel te beoordelen prestatie, wanneer één prestatie de hoofdprestatie vormt, en de andere slechts een onzelfstandige bijkomende prestatie. Er is sprake van een bijkomende prestatie „wanneer [z]ij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofd[prestatie] van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken". [25]

68. In het onderhavige geval is geen van de beide essentiële prestaties (de levering van de standaardsoftware en de aanpassing ervan) zodanig ondergeschikt aan de andere dat zij duidelijk een bijkomende prestatie is. Dit betekent echter niet dat de beide prestaties in het kader van de omzetbelasting niet als één enkele prestatie kunnen worden aangemerkt. De situatie van hoofd- en bijkomende prestatie vormt namelijk slechts *één* van de in de rechtspraak reeds erkende gevallen.

69. In wezen komt het er verder op aan, het kenmerkende element van de prestaties met inachtneming van alle omstandigheden te bepalen. Daarbij is van belang, of beide prestaties zodanig nauw met elkaar verband houden dat zij afzonderlijk, vanuit het standpunt van de gemiddelde consument gezien, voor de klant niet het vereiste praktische nut hebben. [26]

70. Of er concreet sprake is van een dergelijk nauw verband tussen de levering van de standaardsoftware en de aanpassing ervan, moet de verwijzende rechter uiteindelijk aan de hand van alle relevante feitelijke omstandigheden bepalen. Het Hof kan echter aanwijzingen geven die in dit verband een rol kunnen spelen.

71. Voor het bestaan van een onverbrekelijk verband tussen beide prestaties pleit dat een Nederlandse verzekeringsmaatschappij als Levob — in tegenstelling wellicht tot een Amerikaanse — de standaardsoftware zonder die aanpassingen niet kan gebruiken. Ook kunnen de aanpassingen niet worden

24 — Zo werd in het arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395), de levering van spijzen en de restaurantservice als één enkele dienst aangemerkt. In het arrest van 15 mei 2001, Primback (C-34/99, Jurispr. blz. I-3833), heeft het Hof de verlening van een krediet en de levering van meubels als één enkele prestatie aangemerkt.

25 — Arrest CPP (aangehaald in voetnoot 22, punt 30). Zie ook arresten van 13 juli 1989, Henriksen (173/88, Jurispr. blz. I-2763, punten 14-16); 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 24), en 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 27).

26 — Ook in het arrest Henriksen (aangehaald in voetnoot 25, punt 15) heeft het Hof het nauwe verband tussen de prestaties van belang geacht.

uitgevoerd wanneer niet eerst de basissoftware is geleverd, waaraan de bewerking kan worden uitgevoerd en waarmee de bewerkers vertrouwd zijn.

72. Ofschoon de klant in theorie de aanpassingen door een derde kan laten verrichten, heeft Levob dit terecht niet gedaan. De verdeling van de taken tussen twee personen zou immers juridische en praktische problemen meebrengen. Juridisch gezien zou voor de wijziging van het programma waarschijnlijk de toestemming van de auteur nodig zijn.[27] Technisch gezien moet een derde voldoende kennis van de programmastructuur hebben om daarin wijzigingen te kunnen aanbrengen.

73. Een andere sterke aanwijzing voor het onverbrekelijke verband van de beide prestaties is de verantwoordelijkheid van de softwareonderneming voor het functioneren van het totale pakket standaardsoftware en aanpassingen. Het foutloos functioneren moet volgens de overeenkomst worden vastgesteld door middel van een *Integral Acceptance Test*. Het ligt daarom voor de hand dat elk gebrek, of dit nu door een fout in de standaardsoftware of in de programmering van de aanpassingen komt, er uiteindelijk voor kan zorgen dat de hele overeenkomst op niets uitloopt. Deze volledige verantwoordelijkheid van de softwareonderneming is in overeenstemming met de zin en het doel van de overeenkomst. Levob heeft immers niets aan foutloze standaardsoftware die voor het beoogde doel niet goed is bewerkt.

74. Doordat beide prestaties van dezelfde onderneming afkomstig zijn, is zekergesteld dat dezelfde handelspartner voor het functioneren van alle onderdelen verantwoordelijk is. Zou Levob de standaardsoftware bij de ene onderneming hebben gekocht en de aanpassing door een andere onderneming hebben laten uitvoeren, dan zou zij de een niet aansprakelijk kunnen stellen voor de fouten van de ander. Dit zou tot gevolg hebben dat Levob de overeenkomst inzake de levering van de foutloze standaardsoftware bijvoorbeeld niet had kunnen ontbinden, alleen op grond dat de aanpassing niet was geslaagd.

75. De door Levob aangevoerde bijzonderheden in de vorm van de overeenkomst verzetten zich niet tegen de kwalificatie als één enkele prestatie. Met name de wijze waarop de prestaties in rekening worden gebracht is volgens het Hof slechts een aanwijzing. Zo heeft het Hof reeds geoordeeld dat er sprake kan zijn van afzonderlijke prestaties, ook wanneer er slechts één prijs in

27 — Handelingen waarvoor toestemming is vereist zijn volgens artikel 4, sub b, van richtlijn 91/250 met name, het vertalen, bewerken, arrangeren of anderszins veranderen van een computerprogramma.

rekening wordt gebracht. [28] Omgekeerd geldt hetzelfde: Eén enkele prestatie is niet uitgesloten op grond dat voor individuele onderdelen afzonderlijke prijzen gelden die afzonderlijk in rekening worden gebracht. [29]

76. De opsplitsing in twee prijsonderdelen had tot doel, de prijs voor de aanpassing flexibel aan de hand van de daadwerkelijke inspanning te bepalen. Op grond van deze regeling kan echter niet worden aangenomen dat er ook sprake moet zijn van twee prestaties die in het kader van de omzetbelasting afzonderlijk moeten worden behandeld. Ook een meubelmaker die een kast op maat maakt, kan in zijn offerte de materiaalkosten als vaste prijs opvoeren en de arbeidskosten al naar gelang de daadwerkelijk benodigde uren. Niettemin lijdt het geen twijfel dat het resultaat in de levering van een kast bestaat, en niet in twee afzonderlijke prestaties. Uit dit voorbeeld blijkt dat de afzonderlijke berekening van de prijs voor twee prestaties niet noodzakelijkerwijs iets over hun samenhang zegt.

77. Noch de afzonderlijke rekening voor de standaardsoftware noch de overhandiging van de informatiedrager met deze software aan de voor dat doel naar de Verenigde Staten afgereisde medewerkers van Levob, stellen het hierboven duidelijk gemaakte nauwe verband tussen deze prestatie én de aanpassing op losse schroeven. Door deze handelingen diende kennelijk een afzonderlijke invoer tot stand te komen, zodat de destijds geldende gunstige regelingen voor de bepaling van de douanewaarde ook in de omzetbelasting zouden doorwerken. De in de overeenkomst opgenomen wijze van overhandiging van de informatiedrager en het afzonderlijk in rekening brengen van de prijs van de standaardsoftware houden echter niet verband met bepaalde kenmerken van deze prestatie op grond waarvan het gerechtvaardigd zou zijn, deze in het kader van de omzetbelasting anders te behandelen dan de aanpassing.

78. Wanneer men aan de contractuele regelingen betreffende de prijs en de opstelling van rekeningen doorslaggevend belang toekent, zouden de contractpartijen naar eigen goeddunken de kwalificatie in het kader van de omzetbelasting kunnen beïnvloeden. Dit zou in strijd zijn met het voorschrift dat prestaties die de overeenkomst typeren, objectief naar hun aard moeten worden beoordeeld.

79. Op vraag 1, sub a, moet derhalve worden geantwoord dat de verschaffing van standaardsoftware op een informatiedrager en de daarop volgende aanpassing aan de behoeften van de klant in de zin van de Zesde richtlijn als één enkele prestatie moeten worden aangemerkt, wanneer de verschillende onderdelen van de prestatie zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij vanuit het gezichtspunt van de gemiddelde consument afzonderlijk voor de klant niet het nodige praktische nut hebben. Voor de beantwoor-

28 — Arrest CPP (aangehaald in voetnoot 22, punt 31).

29 — Zie de conclusie van advocaat-generaal Fennelly van 25 mei 2000 in zaak C-76/99 (Commissie/Frankrijk, Jurispr. 2001, blz. I-249, I-251, punt 31).

ding van deze vraag is niet doorslaggevend, of voor de verschillende onderdelen van de prestatie afzonderlijke prijzen werden overeengekomen en afzonderlijke rekeningen werden opgesteld.

2) Hypothese 1: één enkele prestatie

80. Vraag 1, sub b, c, en d, heeft de verwijzende rechter gesteld voor het geval de prestaties als één enkele prestatie moeten worden aangemerkt, hetgeen blijkens de voorafgaande punten zeer waarschijnlijk is. Met vraag 1, sub b, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of die enkele prestatie als een levering of als een dienst moet worden aangemerkt. De andere vragen betreffen de bepaling van de plaats van de prestatie.

a) Kwalificatie als levering of dienst (vraag 1, sub b)

81. De als één geheel te beschouwen prestatie die Levob heeft ontvangen, omvat zowel elementen van een levering als van een dienst, waarbij noch de levering van de standaardsoftware noch de aanpassing ervan als louter bijkomende prestatie kan worden aangemerkt.

82. In het arrest Faaborg-Gelting Linien [30] heeft het Hof geoordeeld dat wanneer een handeling uit een serie elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt. Ook al staan de afzonderlijke onderdelen daarvan niet in een verhouding van hoofd- en bijkomende prestaties tot elkaar, toch moet worden onderzocht of het zwaartepunt van de prestaties bij de leveringen of bij de diensten ligt. Voor het restaurantbedrijf waar het in het arrest Faaborg-Gelting Linien om ging heeft het Hof geoordeeld dat het dienstenaspect de overhand had.

83. In casu ligt het zwaartepunt, rekening houdend met alle omstandigheden, eveneens bij het dienstenaspect. Hiervoor is in de eerste plaats doorslaggevend dat de standaardsoftware als zodanig niet door Levob kan worden gebruikt. Het hoofddoel van Levob was dus niet het verkrijgen van standaardsoftware voor de verzekeringsbran-

30 — Aangehaald in voetnoot 24, punten 12-14; zie eveneens arrest CPP (aangehaald in voetnoot 22, punt 28), en arrest van 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Jurispr. blz. I-493, punt 26).

che, maar van speciaal aan haar behoeften aangepaste software.

84. In de tweede plaats moet worden vastgesteld dat de aanpassing en de installatie zeer kostbare verrichtingen waren, die langer dan een jaar hebben geduurd. De werkzaamheden begonnen met de gezamenlijke evaluatie van de vereiste aanpassingen en werden beëindigd met een test van het volledige programma. De installatie en de training van de medewerkers zijn inderdaad bijkomende prestaties. Dat zij ook onderdeel zijn van de contractueel overeengekomen prestaties toont echter aan dat FDP een veelomvattende „totaalservice" diende te verlenen, die veel verder ging dan de levering van het basisprogramma.

85. Ten slotte hebben de dienstaspecten, dat wil zeggen de aanpassing en de installatie van de software alsmede de training, ook qua waarde een groter aandeel in de totaalprijs dan de levering van de standaardsoftware.

86. Op vraag 1, sub b, moet derhalve worden geantwoord dat een als één geheel te beschouwen prestatie die bestaat uit de levering van standaardsoftware, de aanpassing daarvan aan de behoeften van de klant, de installatie ervan en de training erin, in haar totaliteit als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn moet worden aangemerkt, wanneer bij in aanmerkingneming van alle omstandigheden de dienstaspecten de overhand hebben. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn:

— wanneer de aanpassing van de standaardsoftware van doorslaggevend belang is voor het gebruik ervan door de verkrijger;

— wanneer de aanpassing en de installatie zo kostbaar zijn dat zij niet als bijkomende prestatie kunnen worden aangemerkt, en

— wanneer de dienstaspecten het grootste deel van de waarde van de prestatie vertegenwoordigen.

b) Plaats van de dienst (vraag 1, sub c en d)

87. Met vraag 1, sub c en sub d, welke onderdelen gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter

te vernemen, of de plaats van de in haar totaliteit als dienst aan te merken prestatie volgens de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt bepaald dan wel of er sprake is van één van de situaties bedoeld in artikel 9, lid 2. Volgens artikel 9, lid 1, is de plaats van de dienst de plaats waar de dienstverrichter zijn zetel heeft, volgens artikel 9, lid 2, is het de plaats waar de ontvanger van de dienst zijn zetel heeft.

88. De Nederlandse regering en de Commissie zijn beide van mening dat artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn van toepassing is, zodat de plaats van de dienst Nederland is. Levob stelt zich primair op het standpunt dat van twee afzonderlijke prestaties moet worden uitgegaan, waarbij de plaats van de dienst (de aanpassing van de software) volgens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn moet worden bepaald. Voor het geval het Hof van een samengestelde prestatie uitgaat, is Levob van mening dat het bij deze prestatie in haar totaliteit om een levering gaat, die volgens artikel 8 van de Zesde richtlijn in de Verenigde Staten heeft plaatsgevonden.

89. Volgens de rechtspraak moet aan de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd ingevolge artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn voorrang worden gegeven bij de bepaling van de plaats van de dienst.[31]

90. Met betrekking tot de verhouding tussen de leden 1 en 2 van artikel 9 van de Zesde richtlijn heeft het Hof voorts gepreciseerd, dat artikel 9, lid 2, een hele reeks bijzondere aanknopingspunten aangeeft, terwijl lid 1 dienaangaande een regel van algemene strekking stelt. Doel van deze bepalingen is enerzijds bevoegdheidsconflicten vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, en anderzijds niet-belasting van inkomsten vermijden.[32]

91. Het Hof heeft hieruit afgeleid dat, wat de uitlegging van artikel 9 betreft, 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, is lid 1 van toepassing.[33] Artikel 9, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn verhouden zich dus niet tot elkaar als regel ten opzichte van uit-

31 — Arrest Faaborg (aangehaald in voetnoot 24, punt 16) en arrest van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 17).

32 — Arrest van 15 maart 2001, Syndicat des producteurs indépendants (SPI) (C-108/00, Jurispr. blz. I-2361, punt 15). Zie ook arresten van 26 september 1996, Dudda (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20); 25 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-429/97, Jurispr. blz. I-637, punt 41), en 27 mei 2004, Lipjes (C-68/03, Jurispr. blz. I-5879, punt 16, betreffende de verhouding tussen artikel 9, lid 1, en artikel 28 bis, E, van de Zesde richtlijn).

33 — Arresten SPI (aangehaald in voetnoot 32, punt 16) en Dudda (aangehaald in voetnoot 32, punt 21).

zondering, zodat lid 2 eng zou moeten worden uitgelegd. [34]

92. In zaak C-429/97 (Commissie/Frankrijk), waarop Levob zich beroept, heeft het Hof de toepassing van artikel 9, lid 2, op een complexe dienst weliswaar afgewezen en de regeling van artikel 9, lid 1, als bruikbaarder oplossing aangemerkt, doch daaruit kan geen algemene conclusie over de toepassing van lid 2 op complexe diensten worden afgeleid. De vaststelling in het arrest Commissie/Frankrijk moet veeleer in de concrete context van het geval worden gezien. De belastingheffing op de plaats van de ontvanger van de dienst zou in dat geval namelijk tot het uiteenvallen van de bevoegdheid hebben geleid, aangezien de dienst ten behoeve van talrijke, in verschillende lidstaten woonachtige ontvangers werd verricht.

93. In casu is dit gevaar niet aanwezig, aangezien Levob de enige ontvanger van de complexe dienst is. Ofschoon er sprake is van een complexe dienst moet derhalve eerst worden onderzocht, of zich één van de situaties van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn voordoet.

34 — Arrest SPI (aangehaald in voetnoot 32, punt 17).

94. De verschaffing en de aanpassing van de software zou om te beginnen een verlening van licentierechten in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, eerste streepje, van de Zesde richtlijn kunnen vormen. In de overeenkomst tussen FDP en Levob is namelijk vastgelegd dat zowel voor de standaardsoftware als voor de aanpassing een licentie zal worden verleend.

95. Zoals reeds vastgesteld, is de verlening van het gebruiksrecht van de standaardsoftware, naast de verschaffing van de informatiedrager, echter niet van doorslaggevend belang. Dit geldt ook voor de aanpassingen. Het zou immers weinig zin hebben, de software speciaal voor Levob aan te passen, zonder daarvoor een gebruiksrecht te verlenen. Aangezien het zwaartepunt dus op de (globale) dienst en niet op de verlening van de licentie ligt, is artikel 9, lid 2, sub e, eerste streepje, van de Zesde richtlijn niet van toepassing.

96. De door FDP te geven training kan op zichzelf beschouwd als onderwijsactiviteit in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn worden aangemerkt. Deze diensten zijn evenwel slechts bijkomend, zodat de plaats van de dienst voor dit soort activiteit niet afzonderlijk behoeft te worden bepaald.

97. In wezen rijst derhalve de vraag, of artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn, dat geldt voor „diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en -verschaffing", in aanmerking komt.

98. Deze bepaling kan op twee manieren worden uitgelegd. Zij kan in de eerste plaats zo eng worden uitgelegd dat zij alleen diensten van de genoemde vrije beroepen omvat, met inbegrip van de informatieverwerking en -verschaffing die *in het kader van die activiteiten* plaatsvinden. Dan zou de bepaling in casu niet van toepassing zijn, aangezien er geen verband bestaat met diensten van de genoemde beroepsgroepen.

99. In de tweede plaats kan men de informatieverwerking en -verschaffing beschouwen als overige diensten, los van de andere diensten die worden genoemd. In dat geval zouden de betrokken prestaties onder deze begrippen vallen, ook al zouden de levering en programmering van software thans niet zonder meer nog als „informatieverwerking en -verschaffing worden aangemerkt. Men mag echter geen al te strenge maatstaven voor deze begrippen hanteren, maar moet er rekening mee houden dat dit gedeelte van de richtlijn nog steeds onveranderd in de versie van 1977 voortbestaat.

100. De bewoordingen, met name de keuze van het voegwoord (alsmede, ainsi que, as well as ...), duiden — ook in de andere taalversies — eerder op een gelijkstelling van alle onderdelen van de opsomming.

101. Weliswaar heeft het Hof bij de toepassing van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn tot nu toe als criterium gehanteerd, of de te beoordelen diensten behoren tot de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk worden verricht in het kader van de in die bepaling genoemde beroepen. [35] Dit onderzoek was op zijn plaats, aangezien de gemeenschapswetgever de in deze bepaling genoemde beroepen alleen gebruikt om de daar vermelde soorten diensten te definiëren, maar niet vereist dat de dienstverlener ook daadwerkelijk tot één van die beroepsgroepen behoort. [36]

102. Daarnaast heeft artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn echter — zonder enige verwijzing naar beroepsgroepen — betrekking op „informatieverwerking en -verschaffing". In 1977 bestond er namelijk nog helemaal geen vast beroepsbeeld van softwarebedrijven. Bijgevolg kan in

35 — Arresten van 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punt 19 e.v.), en 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, Jurispr. blz. I-4857, punt 15 e.v.).

36 — Zie arrest SPI (aangehaald in voetnoot 32, punten 19 en 20) met verwijzing naar de arresten van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk (C-68/92, Jurispr. blz. I-5881, punt 17), en Commissie/Luxemburg (C-69/92, Jurispr. blz. I-5907, punt 18), volgens welke een verrichting als een dienst op het gebied van de reclame kan worden gekwalificeerd zelfs als zij niet door een reclamebureau wordt verricht.

dit geval — dat wil zeggen bij diensten bestaande in informatieverwerking en -verschaffing — geen vergelijking met de activiteiten van de genoemde beroepsgroepen plaatsvinden, zoals dit in de tot op heden door het Hof besliste gevallen gebeurde.

103. Indien de opsteller van de richtlijn „informatieverwerking en -verschaffing" slechts had willen omvatten voorzover deze diensten typisch door leden van de genoemde beroepsgroepen worden verricht, zou het bovendien niet nodig zijn geweest ze afzonderlijk te vermelden, aangezien zij sowieso reeds onderdeel van de activiteiten van deze beroepsgroepen, met inbegrip van andere soortgelijke diensten, waren geweest.

104. Levob wijst er ten slotte nog op dat de belastingheffing op langs elektronische weg verrichte diensten op de plaats van de ontvanger van de dienst bij richtlijn 2002/38 om die reden is ingevoerd, dat de belastingheffing op dergelijke diensten in de Gemeenschap voordien slechts zeer beperkt mogelijk was. [37]

105. Hiervoor volstaat de opmerking dat de wijzigingen van de Zesde richtlijn die bij richtlijn 2002/38 werden ingevoerd, de onderhavige zaak niet raken, aangezien de levering en de aanpassing van de software niet langs elektronische weg hebben plaatsgevonden. Derhalve kan uit de invoering van regelingen betreffende langs elektronische weg verleende diensten geen conclusies worden getrokken voor de uitlegging van de hier relevante, vóór de vaststelling van richtlijn 2002/38 geldende voorschriften.

106. Aangezien de prestaties dus als diensten bestaande in informatieverwerking en -verschaffing in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn moeten worden aangemerkt, geldt de plaats waar de ontvanger zijn zetel heeft, als plaats van de dienst.

3) Hypothese 2: twee afzonderlijke prestaties (Vraag 2, sub a, b, en c)

107. Onder voorbehoud van het definitieve oordeel van de verwijzende rechter, duidt in casu alles erop dat er sprake is van een als één geheel te kwalificeren prestatie. Bijgevolg behoeft vraag 2, sub a, die de verwijzende rechter alleen heeft gesteld voor het geval er geen sprake zou zijn van een enkele prestatie, geen beantwoording.

37 — Levob verwijst hiervoor naar de eerste overweging van de considerans van richtlijn 2002/38 (aangehaald in voetnoot 4).

108. Zou de verschaffing van de standaardsoftware op een informatiedrager tegen de verwachting in toch afzonderlijk moeten worden beoordeeld, dan blijkt uit de uiteenzetting onder IV B 1 dat deze prestatie een levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn vormt. De beantwoording van vraag 2, sub b, die alleen relevant zou zijn geweest indien er sprake was geweest van een dienst, wordt daarmee overbodig.

109. Voor vraag 2, sub c, betreffende de plaats van de aanpassing van de standaardsoftware, kan naar het antwoord op vraag 1, sub c en d, worden verwezen. Ook wanneer men de aanpassing op zichzelf beschouwt, moet als plaats van de dienst overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn de plaats worden beschouwd, waar de ontvanger zijn zetel heeft.

V — Conclusie

110. Gelet op het bovenstaande, geef ik in overweging de vragen van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

1) De verschaffing van standaardsoftware op een informatiedrager en de daarop volgende aanpassing ervan aan de behoeften van de klant moeten in de zin 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, als één enkele prestatie worden aangemerkt, wanneer de verschillende onderdelen van de prestatie zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij vanuit het gezichtspunt van de gemiddelde consument afzonderlijk voor de klant niet het nodige praktische nut hebben. Voor de beantwoording van deze vraag is niet doorslaggevend, of voor de verschillende onderdelen van de prestatie afzonderlijke prijzen werden overeengekomen en afzonderlijke rekeningen werden opgesteld.

2) Een als één geheel te beschouwen prestatie die bestaat uit de levering van standaardsoftware, de aanpassing daarvan aan de behoeften van de klant, de installatie ervan en de training erin, moet in haar totaliteit als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) worden aangemerkt, wanneer bij in aanmerkingneming van alle omstandigheden de dienstaspecten de overhand hebben. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn:

— wanneer de aanpassing van de standaardsoftware van doorslaggevend belang is voor het gebruik ervan door de verkrijger;

— wanneer de aanpassing en de installatie zo kostbaar zijn dat zij niet als bijkomende prestatie kunnen worden aangemerkt, en

— wanneer de dienstaspecten het grootste deel van de waarde van de prestatie vertegenwoordigen.

3) Een als één geheel te beschouwen prestatie die bestaat uit de levering van standaardsoftware, de aanpassing daarvan aan de behoeften van de klant, de installatie ervan en de training erin, moet als informatieverwerking en -verschaffing in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje van de Zesde richtlijn (77/388) worden aangemerkt, zodat als plaats van de dienst de plaats geldt, waar de ontvanger zijn zetel heeft.