CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. LÉGER van 14 september 2006 [1]

1. De onderhavige prejudiciële procedure strekt ertoe een antwoord te krijgen op de vraag hoe de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die verschuldigd is over de kosten van de levering en de plaatsing van een onderzeese glasvezelkabel tussen twee door internationale wateren gescheiden lidstaten dient te worden berekend.

2. De gestelde vragen hebben in wezen betrekking op de kwalificatie en de bepaling van de plaats van een dergelijke handeling met het oog op de vaststelling van de heffingsbevoegdheid van de lidstaten. Om te beginnen dient te worden uitgemaakt of deze handeling dient te worden gekwalificeerd als een levering van een goed dan wel als een dienst. Vervolgens dient te worden bepaald of deze handeling dient te worden opgesplitst naar gelang van de ligging van de kabel, en of zij voor het gedeelte van de kabel dat buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, al dan niet aan de btw dient te worden onderworpen.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

I — Rechtskader

A — *Gemeenschapsrecht*

3. De Zesde richtlijn (77/388/EG) van de Raad [2] geeft een zeer ruime omschrijving van de werkingssfeer van de btw. Artikel 2, punt 1, ervan bepaalt namelijk dat aan deze belasting zijn onderworpen de „leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4. Volgens artikel 3, lid 2, van de Zesde richtlijn komt het begrip „binnenland" overeen met de werkingssfeer van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap zoals die in artikel 299 EG voor elke lidstaat is omschreven.

2 — Richtlijn 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), zoals gewijzigd door richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn").

5. De begrippen „levering van een goed" en „dienst" worden respectievelijk in de artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn omschreven.

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

7. Volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt als „dienst" beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 van deze richtlijn is.

8. Ten slotte bepalen de artikelen 8 en 9 van de Zesde richtlijn op welke plaats de betrokken handeling belastbaar is, naargelang het gaat om een levering van een goed of om een dienst. Zoals blijkt uit de zevende overweging van de considerans van deze richtlijn, hebben deze artikelen tot doel, bevoegdheidsconflicten tussen de lidstaten, met name met betrekking tot de levering inclusief montage van een goed en met betrekking tot diensten, te vermijden.

9. Artikel 8, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt:

a) [...] 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. Indien de installatie of de montage plaatsvindt in een andere lidstaat dan die van de leverancier, treft de lidstaat waar de installatie of de montage plaatsvindt de nodige maatregelen om dubbele belastingheffing op zijn grondgebied te voorkomen;

[...]"

10. Volgens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt als plaats van een dienst 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.

11. Artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt evenwel dat de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, de plaats is waar het goed is gelegen.

B — *Nationaal recht*

12. Volgens hoofdstuk 1, § 1, van de Zweedse btw-wet (Mervärdesskattelag [3]) is de belasting verschuldigd wanneer een handeling wordt geacht in het binnenland te zijn verricht.

13. In hoofdstuk 1, § 6, ML wordt het begrip „goederen" omschreven als lichamelijke zaken, zoals onroerende goederen. Volgens hoofdstuk 5, § 2, eerste alinea, wordt een goed dat krachtens de overeenkomst tussen de verkoper en de koper naar deze laatste moet worden vervoerd, in het binnenland verkocht indien dit goed zich in Zweden bevindt op het ogenblik waarop de verkoper, de koper of een derde het vervoer naar de koper aanvangt (punt 1), of, wanneer het goed zich bij de aanvang van het vervoer niet in Zweden bevindt, indien het door of voor rekening van de verkoper wordt gemonteerd of geïnstalleerd (punt 2).

3 — SFS 1994, nr. 200 (hierna: „ML").

14. Hoofdstuk 1, § 6, ML bepaalt eveneens dat het begrip „dienst" al hetgene omvat dat niet als een goed kan worden beschouwd en dat in het kader van een beroepsactiviteit kan worden geleverd.

15. Volgens hoofdstuk 5, § 4, eerste alinea, ML worden diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, in het binnenland verricht indien het onroerend goed daar gelegen is. Volgens hoofdstuk 5, § 6, punt 4, worden diensten in het binnenland verricht indien zij in Zweden worden uitgevoerd en werkzaamheden omvatten met betrekking tot roerende zaken, met inbegrip van de controle of de analyse van dergelijke zaken.

16. In hoofdstuk 5, § 8, eerste alinea, ML wordt met name bepaald dat voor andere diensten de handeling wordt geacht in het binnenland te zijn verricht indien de zetel van de bedrijfsuitoefening van de dienstverrichter of de vaste inrichting van waaruit de diensten worden verricht, in Zweden is gelegen. De verwijzende rechter merkt evenwel op dat deze bepaling niet van toepassing is op telecommunicatiediensten. Ten slotte wordt in dezelfde alinea gepreciseerd dat diensten die niet vanuit de zetel of vaste vestiging in Zweden of in het buitenland worden verstrekt, in Zweden worden verricht indien de dienstverrichter aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

II — Feiten

17. De onderhavige procedure vindt haar oorsprong in het geding tussen Aktiebolaget NN[4], een in Zweden gevestigde vennootschap, en Skatteverket (de Zweedse belastingadministratie) betreffende de toepassing van btw op de kosten van de levering en de plaatsing van een onderzeese kabel tussen Zweden en een andere lidstaat die door territoriale wateren hiervan is gescheiden.

18. Volgens de bepalingen van de overeenkomst is NN eigenaar van de kabel op het ogenblik dat de installatiewerkzaamheden aanvangen. De eigendom van de kabel wordt pas aan de opdrachtgever overgedragen nadat deze is geplaatst en de eerste functioneringstests hebben plaatsgevonden.

19. De kabel wordt op het Zweedse vasteland in de bodem verankerd en ingegraven en vervolgens meter per meter op de bodem van de zee gelegd. De kabel wordt aldus eerst in de Zweedse wateren geïnstalleerd, dat wil zeggen in de binnenwateren en de territoriale wateren van deze lidstaat, en vervolgens in de internationale wateren. Daarna wordt hij in de territoriale en de binnenwateren van de andere lidstaat gelegd en ten slotte op het vasteland van deze laatste ingegraven.

20. Voor zover de gesteldheid van de zeebodem dit toelaat, wordt de kabel ook daar ingegraven. Verder kan het, afhankelijk van de afstand tussen de verankeringspunten, in voorkomend geval nodig zijn de kabel te verlengen, wat een vrij ingewikkelde technische operatie is.

21. De opdrachtgever en niet NN dient eventuele problemen in verband met erfdienstbaarheden op te lossen en voor de nodige vergunningen te zorgen.

22. In normale omstandigheden vertegenwoordigt de kostprijs van de kabel tussen 80 en 85 % van de totale kosten van de operatie. In ongunstige omstandigheden, zoals in geval van storm, kan dit aandeel evenwel afnemen.

23. Om duidelijkheid te krijgen over de vraag hoe de btw over de kosten van een dergelijke operatie dient te worden bepaald, heeft NN de twee volgende prejudiciële vragen aan Skatterättsnämnden (commissie voor fiscale vraagstukken) gesteld. Zij heeft enerzijds gevraagd of de plaatsing van een onderzeese kabel tussen verschillende landen een dienst met betrekking tot een onroerend goed in de zin van hoofdstuk 5, § 4, ML vormt, of een werkzaamheid met betrekking tot een roerende zaak in de zin van hoofdstuk 5, § 6, ML, of nog een ander soort dienst en, zo ja, welke.

4 — Hierna: „NN".

24. Zij heeft anderzijds gevraagd of in het geval van de plaatsing van een onderzeese kabel de betrokken dienst in Zweden wordt verricht wanneer deze kabel wordt gelegd tussen een punt op het vasteland van Zweden en een punt op het vasteland van een ander land die door de wateren van dat land en de internationale wateren van elkaar zijn gescheiden.

25. Skatterättsnämnden heeft in haar prealabel advies van 13 juni 2003 vastgesteld dat de beoogde handeling volgens hoofdstuk 5, § 8, eerste alinea, ML dient te worden beschouwd als een in Zweden verrichte dienst.

26. Deze vaststelling is als volgt gemotiveerd. Wat om te beginnen de kwalificatie van de handeling betreft, heeft Skatterättsnämnden erop gewezen dat, zelfs indien de omzet die NN met de plaatsing van de kabel behaalt, voor het grootste deel wordt gevormd door de kostprijs van de kabel zelf, de handeling, met name gelet op de ingewikkelde uitrusting en de knowhow die hiervoor vereist zijn, in haar geheel als een dienst moet worden beschouwd.

27. Wat vervolgens de vaststelling betreft van de plaats waar deze dienst wordt verricht, heeft Skatterättsnämnden zich gebaseerd op het arrest Berkholz [5], dat betrekking heeft op de heffing van belasting over de exploitatie van speelautomaten op veerboten tussen Duitsland en Denemarken. Zoals Skatterättsnämnden heeft opgemerkt, heeft het Hof in dat arrest heeft geoordeeld dat artikel 9 geen beperkingen stelt aan de bevoegdheid van de lidstaten om belasting te heffen over diensten die buiten hun territoriale soevereiniteit worden verricht aan boord van zeeschepen die onder hun jurisdictie vallen.

28. In dat arrest heeft het Hof ook opgemerkt dat volgens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de voorkeur verdient als aanknopingspunt. Dit criterium kan slechts terzijde worden geschoven indien het vanuit fiscaal oogpunt geen rationele oplossing oplevert of leidt tot een conflict met een andere lidstaat.

29. Skatterättsnämnden heeft geoordeeld dat de door NN verstrekte dienst in casu niet van dien aard is dat andere aanknopingspunten kunnen worden gehanteerd dan die van de plaats waar deze onderneming de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

30. NN heeft tegen het prealabele advies van Skatterättsnämnden beroep ingesteld. Zij heeft Regeringsrätten (het hoogste administratieve hof) verzocht dit advies te wijzigen

5 — Arrest van 4 juli 1985 (168/84, Jurispr. blz. 2251).

en voor recht te verklaren dat de beoogde handeling een dienst is die betrekking heeft op een onroerend goed, zodat de btw in Zweden slechts verschuldigd kan zijn voor het gedeelte van de kabel dat op het vasteland of in het zeegebied van deze staat gelegen is.

III — Prejudiciële vragen

31. Regeringsrätten ziet zich naar eigen zeggen geconfronteerd met de volgende twee stellingen. Enerzijds stelt NN dat een onderzeese kabel, ongeacht of hij al dan niet wordt ingegraven, een onroerend goed is. Hieruit volgt dat de diensten die betrekking hebben op een dergelijk onroerend goed, in Zweden slechts kunnen worden belast voor het deel van de kabel dat in die staat ligt.

32. Anderzijds betoogt Skatteverket dat de stelling van NN tot gevolg heeft dat de handeling vanuit fiscaal oogpunt in drie delen dient te worden opgedeeld. Zo zijn er de diensten die betrekking hebben op het gedeelte van de kabel dat in Zweden ligt en die in die lidstaat worden belast, die welke betrekking hebben op het gedeelte van de kabel dat in een andere lidstaat ligt en die aldaar worden belast, en ten slotte die welke betrekking hebben op het gedeelte van de kabel dat in de internationale wateren ligt en die niet belastbaar zijn. Volgens Skatteverket is een dergelijke oplossing, die ertoe leidt dat een gedeelte van de handeling niet wordt belast, in strijd met het doel van artikel 9 van de Zesde richtlijn, dat erin bestaat om niet alleen bevoegdheidsconflicten, maar ook gevallen van niet-belasting te vermijden.

33. Gelet op het voorgaande heeft Regeringsrätten de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient een belastbare handeling die bestaat in het leveren en installeren van een kabel op het grondgebied van twee lidstaten en tevens buiten het grondgebied van de Gemeenschap, waarbij deze kabel verreweg het grootste deel van de totale kosten vertegenwoordigt, te worden beschouwd als levering van een goed in de zin van de bepalingen van de [Zesde] richtlijn aangaande de plaats waar de belastbare handeling wordt verricht?

2) Indien een dergelijke handeling daarentegen moet worden aangemerkt als de verrichting van een dienst, is er dan sprake van een zodanig verband met onroerend goed dat de plaats waar deze dienst wordt verricht moet worden bepaald overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub a, [van de Zesde richtlijn]?

3) Indien de eerste of de tweede vraag bevestigend dient te worden beantwoord, dienen artikel 8, lid 1, sub a, respectievelijk artikel 9, lid 2, sub a, [van de Zesde richtlijn] dan aldus te worden uitgelegd dat de handeling dient te worden opgesplitst naar gelang van de ligging van de kabel?

4) Indien de derde vraag bevestigend dient te worden beantwoord, dienen dan artikel 8, lid 1, sub a, respectievelijk artikel 9, lid 2, sub a, [van de Zesde richtlijn] alsmede de artikelen 2, punt 1, en 3, lid 1, ervan aldus te worden uitgelegd dat geen btw verschuldigd is voor dat deel van de levering of dienstverrichting dat betrekking heeft op een gebied dat geen deel uitmaakt van het grondgebied van de Gemeenschap?"

IV — Analyse

34. Om te beginnen is het wellicht opportuun om aan te stippen dat de ontvankelijkheid van de door Regeringsrätten gestelde prejudiciële vragen, die hier niet ter discussie staat, niet kan worden betwist, ook al vindt het hoofdgeding zijn oorsprong in een eenvoudig verzoek om een advies over de belasting van een handeling die op het ogenblik van de indiening van deze aanvraag nog niet was verricht.

35. In het arrest van 12 november 1998, Victoria Film [6], is namelijk uitspraak gedaan over de ontvankelijkheid van prejudiciële vragen die in een dergelijke context worden gesteld. In dat arrest heeft het Hof een aantal prejudiciële vragen die Skatterättsnämnden naar aanleiding van een verzoek om een advies had gesteld, niet-ontvankelijk verklaard op grond dat zij een bestuurstaak uitoefent en niet tot taak heeft een geschil te beslechten. [7]

36. In datzelfde arrest heeft het Hof evenwel ook opgemerkt dat, wanneer de belastingplichtige of de belastingadministratie beroep instelt tegen het prealabele advies van Skatterättsnämnden, de rechterlijke instantie die van dat beroep kennis neemt, kan worden aangemerkt als een instantie die een rechterlijke functie in de zin van artikel 234 EG uitoefent, bestaande in de toetsing van de wettigheid van een handeling die de door een belastingplichtige te betalen belasting regelt. [8]

37. Dienovereenkomstig heeft het Hof reeds meermaals prejudiciële vragen van Regeringsrätten, gesteld in het kader van een beroep tegen een prealabel advies van Skatterättsnämnden, onderzocht. [9]

6 — C-134/97, Jurispr. blz. I-7023.

7 — Punt 18.

8 — Idem.

9 — Arresten van 8 maart 2001, Skandia (C-240/99, Jurispr. blz. I-1951); 1 april 2004, Stenholmen (C-320/02, Jurispr. blz. I-3509), en 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Jurispr. blz. I-743).

A — *Eerste prejudiciële vraag*

38. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe de betrokken handeling uit het oogpunt van de Zesde richtlijn dient te worden gekwalificeerd. Hij wil weten of een belastbare handeling die bestaat in het leveren en installeren van een kabel op het grondgebied van twee lidstaten en tevens buiten het grondgebied van de Gemeenschap, waarbij deze kabel verreweg het grootste deel van de totale kosten vertegenwoordigt, als levering van een goed dan wel als dienst in de zin van de Zesde richtlijn dient te worden beschouwd.

39. Om deze vraag te kunnen beantwoorden, moeten we ons eerst de vraag stellen of de levering en de plaatsing van de kabel in de door de verwijzende rechter beschreven omstandigheden vanuit het oogpunt van de Zesde richtlijn als één enkele handeling dienen te worden beschouwd, dan wel als afzonderlijke handelingen, die apart dienen te worden belast.

40. Met de verwijzende rechter en degenen die opmerkingen hebben ingediend, ben ik van mening dat het wel degelijk gaat om één enkele handeling.

41. Volgens de rechtspraak kan een handeling die uit verschillende elementen bestaat, hetzij geheel uit diensten, hetzij uit een levering van goederen en diensten, in verschillende gevallen vanuit btw-oogpunt als één enkele handeling worden beschouwd.

42. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een van deze elementen de hoofdprestatie vormt, terwijl een of meer andere elementen slechts bijkomstig zijn ten opzichte van deze prestatie. Deze prestaties worden als bijkomstig beschouwd omdat zij geen doel op zich vormen, maar een louter middel om de hoofdprestatie aantrekkelijker te maken. [10] Zij zijn dus niet onmisbaar.

43. Een samengestelde handeling kan evenwel ook als één enkele handeling worden beschouwd wanneer alle elementen ervan noodzakelijk blijken. Zo heeft het Hof aanvaard dat een dergelijke handeling als één enkele handeling dient te worden beschouwd wanneer de verschillende elementen ervan zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één niet te

10 — Zie bijvoorbeeld arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 24), met betrekking tot een hotelhouder die zijn gasten excursies alsook vervoer naar zijn hotel aanbood; 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 30), met betrekking tot de verstrekking van verzekerings- en andere prestaties aan de houders van kredietkaarten, en 15 mei 2001, Primback (C-34/99, Jurispr. blz. I-3833, punt 45), met betrekking tot een meubelhandelaar die zijn klanten krediet verleende om hun aankopen in zijn winkel te financieren.

splitsen economische prestatie vormen en het kunstmatig zou zijn deze uit elkaar te halen. [11] De door NN beoogde handeling lijkt mij hieraan te beantwoorden.

44. Wanneer we deze handeling zoals zij door de verwijzende rechter is beschreven onderzoeken, stellen we immers vast dat zij bestaat in de levering en de plaatsing van een onderzeese glasvezelkabel en dat de opdrachtgever hierover pas de beschikking krijgt nadat hij is geïnstalleerd en getest. De door NN en de opdrachtgever beoogde overeenkomst heeft dus de overdracht van een geplaatste en werkende kabel tot voorwerp.

45. Het zou dus volgens mij kunstmatig zijn om binnen deze overeenkomst die tussen deze twee ondernemingen dient te worden gesloten, een onderscheid te maken tussen de levering van de kabel zelf en de diensten die betrekking hebben op de plaatsing ervan. Bij de analyse van een gemengde handeling mag niet worden afgeweken van het gevestigde btw-beginsel dat moet worden uitgegaan van de economische werkelijkheid. Gelet op het feit dat de bevoegdheid om over de kabel te beschikken pas na de installatie en de functioneringstests dient te worden overgedragen, zou het niet in overeenstemming zijn met de economische realiteit van deze handeling om ervan uit te gaan dat de opdrachtgever eerst de onderzeese glasvezelkabel heeft verworven en vervolgens de diensten die betrekking hebben op de plaatsing ervan. Deze handeling dient bijgevolg vanuit het oogpunt van de Zesde richtlijn als één enkele handeling te worden beschouwd.

46. Verder dient te worden onderzocht hoe de betrokken handeling dient te worden gekwalificeerd. In de onderhavige procedure zijn er drie standpunten naar voren gebracht.

47. Skatteverket stelt dat deze handeling als een dienstverrichting moet worden opgevat. Zij bestaat uit een hele reeks diensten die niet als bijkomstig kunnen worden beschouwd. Deze diensten omvatten namelijk voorafgaande studies, plaatsing van de kabel op het vasteland en in zee, verlenging van de kabel op bepaalde plaatsen, wat een vrij ingewikkelde technische operatie is, en ten slotte controlemaatregelen. Skatteverket beklemtoont dat voor deze prestaties gespecialiseerde uitrusting vereist is en dat de aldus verrichte diensten absoluut noodzakelijk zijn om het nagestreefde doel te bereiken.

48. NN betoogt dat de betrokken handeling dient te worden beschouwd als een dienst

11 — Arrest van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punt 22).

met betrekking tot een onroerend goed. Volgens haar is een aldus geplaatste kabel een onroerend goed in de zin van de rechtspraak omdat hij duurzaam met de grond wordt verbonden. De plaatsing ervan valt dus binnen de werkingssfeer van artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de lidstaten de oplevering van een werk in onroerende staat als een levering van een goed in de zin van artikel 5, lid 1, van deze richtlijn kunnen beschouwen. Aangezien evenwel het Koninkrijk Zweden niet voor deze optie heeft gekozen, is artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn op de betrokken handeling van toepassing.

49. De Commissie van de Europese Gemeenschappen is van mening dat deze handeling als een levering van een goed in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn moet worden beschouwd. Ik deel die mening om de volgende redenen.

50. Om te beginnen dient te worden opgemerkt dat de betrokken handeling wel degelijk binnen de werkingssfeer van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn valt. Deze bepaling omschrijft het begrip „levering van een goed" immers als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Volgens de rechtspraak dient dit begrip ruim te worden opgevat en omvat het elke handeling tot overdracht van een lichamelijke zaak door een partij die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak. [12] Het kan niet worden betwist dat een onderzeese glasvezelkabel een lichamelijke zaak is en dat de betrokken kabel na de installatie ervan door NN en de functioneringstests zal worden overgedragen aan de opdrachtgever, waardoor deze laatste er als een eigenaar over zal kunnen beschikken.

51. Verder blijkt uit artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn dat een lichamelijke zaak kan worden geïnstalleerd en daarbij al dan niet kan worden getest, zonder dat de handeling daardoor noodzakelijkerwijs haar karakter van „levering van een goed" verliest. Uit dezelfde bepaling kan volgens mij ook worden afgeleid dat een lichamelijke zaak op zulke wijze in de grond kan worden geïnstalleerd dat zij daarmee duurzaam wordt verbonden, zonder dat er evenwel noodzakelijkerwijs sprake is van een „werk in onroerende staat" in de zin van artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn. Artikel 8, lid 1, sub a, van deze richtlijn maakt immers geen onderscheid naar gelang van de wijze waarop een goed wordt geïnstalleerd.

52. Ook heeft artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de lidstaten de oplevering van een werk in onroerende staat als „levering van een goed" kunnen beschouwen, niet de vermelding van artikel 5, lid 2, sub e, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG)

12 — Zie met name arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7), en 21 april 2005, HE (C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 64).

van de Raad [13] overgenomen, dat de handeling waardoor een roerend goed tot blijvend gebruik aan een onroerend goed verbonden wordt, met een werk in onroerende staat wordt gelijkgesteld. [14]

53. Verder blijkt uit het onderzoek van de inhoud van de Zesde richtlijn dat deze niet veel elementen bevat aan de hand waarvan gemengde handelingen die als „levering van een goed" moeten worden beschouwd, kunnen worden afgebakend van die welke onder het begrip „dienst" vallen. Een aanwijzing kan evenwel worden gevonden in het subsidiaire karakter van dit laatste begrip ten opzichte van het begrip „levering van een goed".

54. Het begrip „dienst" omvat immers, zoals reeds gezegd, elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn is. Hieruit zou dus kunnen worden afgeleid dat, indien een gemengde handeling zowel op de ene als op de andere wijze kan worden gekwalificeerd omdat er evenveel elementen voor de ene of de andere kwalificatie pleiten, dient te worden gekozen voor de kwalificatie als „levering van een goed".

55. Bij gebreke van meer gegevens in de Zesde richtlijn dient de methode voor de kwalificatie van een gemengde handeling te worden gezocht in de rechtspraak. Om uit te maken of een gemengde handeling een levering van een goed dan wel een dienst is, moeten volgens vaste rechtspraak alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen. [15]

56. Het Hof heeft deze analysemethode ontwikkeld in het reeds aangehaalde arrest Faaborg-Gelting Linien, dat betrekking heeft op het serveren van spijzen voor consumptie ter plaatse in een restaurant. Het Hof heeft geoordeeld dat deze handeling als een dienst moet worden beschouwd omdat de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel hiervan is en het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft. [16] Het heeft deze kwalificatie gebaseerd op een beschrijving van de betrokken handeling. Zo heeft het opgemerkt dat deze handeling de bereiding van de spijzen omvat, alsook de feitelijke opdiening ervan, de terbeschikkingstelling aan de klant van een infrastructuur, bestaande uit een restauratiezaal met bijbehorende ruimten alsmede meubilair en serviesgoed, en ten slotte de service die aan tafel wordt verstrekt door het personeel, dat met name advies kan geven en uitleg kan geven over de aangeboden spijzen en dranken. [17]

13 — Richtlijn van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn").

14 — Artikel 5, lid 2, sub e, van de Tweede richtlijn bepaalt: „Als [levering] in de zin van lid 1 [wordt] eveneens beschouwd [...] de oplevering van een werk in onroerende staat, met inbegrip van de handeling waardoor een roerend goed tot blijvend gebruik aan een onroerend goed verbonden wordt."

15 — Arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punt 12), en arrest Levob Verzekeringen en OV Bank, reeds aangehaald (punt 27).

16 — Arrest Faaborg-Gelting Linien, reeds aangehaald, punt 14.

17 — Ibidem, punten 13 en 14.

57. Deze analysemethode is ook toegepast in het reeds aangehaalde arrest Levob Verzekeringen en OV Bank, dat mij bijzonder relevant lijkt voor de onderhavige zaak, aangezien het eveneens betrekking heeft op de kwalificatie van een handeling die zowel de levering van één enkel goed omvat als diensten die onlosmakelijk met deze levering verbonden zijn. Het gaat om de levering van software die speciaal aan de behoeften van de consument dient te worden aangepast. Het Hof heeft geoordeeld dat deze handeling een dienst vormt. Daarbij is het niet uitgegaan van een eenvoudige omschrijving van de handeling in haar geheel, zoals in het reeds aangehaalde arrest Faaborg-Gelting Linien, maar heeft het zich gebaseerd op de volgende criteria: het belang van de aanpassingen van de standaardsoftware teneinde deze bruikbaar te maken voor de verkrijger, alsook de omvang, de duur en de kosten van deze aanpassingen. [18]

58. Uit de uiteenzetting van de feiten van het geding dat tot dat arrest heeft geleid, blijkt dat de betrokken diensten, dat wil zeggen de aanpassing en de installatie van de software en de opleiding van het personeel, werden gespreid over meer dan een jaar, dat eerst een evaluatie werd verricht van de vereiste aanpassing en aan het einde een functioneringstest plaatsvond en dat de diensten een groter deel van de totale kosten van de operatie vertegenwoordigden dan de standaardsoftware. [19]

59. Uit deze rechtspraak kunnen mijns inziens twee relevante conclusies worden getrokken voor de onderhavige zaak. Ten eerste volstaat het niet dat de diensten die in het kader van de betrokken handeling worden verstrekt, noodzakelijk of simpelweg nuttig zijn voor de verkrijger van het goed, om de handeling in haar geheel als een dienstverrichting te kunnen kwalificeren. Deze diensten moeten de overhand hebben. Zo heeft het Hof in het reeds aangehaalde arrest Levob Verzekeringen en OV Bank het overheersende karakter van de aanpassingen van de software niet alleen afgeleid uit het belang van deze aanpassingen teneinde deze software bruikbaar te maken voor de verkrijger, maar ook uit de omvang, de duur en de kosten ervan.

60. Voor de kwalificatie van de betrokken handeling is dus een vergelijkend onderzoek nodig van het respectieve belang van de levering van het goed en van de diensten in het kader van deze handeling. Zij kan slechts als dienst worden gekwalificeerd indien het dienstenaspect de overhand heeft. [20]

61. Ten tweede dienen de criteria die bij deze beoordeling in aanmerking worden genomen, objectief te zijn. Dit vereiste vloeit logischerwijs voort uit het feit dat de Zesde richtlijn tot doel heeft het gemeenschappelijke btw-stelsel te baseren op een uniforme omschrijving van de belastbare handelin-

18 — Punt 28.

19 — Uit de uiteenzetting van de feiten blijkt dat de prijs van de software 713 000 USD bedroeg, terwijl die van de aanpassing 793 000 USD tot 970 000 USD bedroeg, bovenop 15 000 USD kosten voor de installatie op het informaticasysteem van de afnemer en de opleiding van diens personeel.

20 — Arrest Faaborg-Gelting Linien, reeds aangehaald, punt 14.

gen.[21] Het objectiviteitsvereiste is ook gerechtvaardigd door het feit dat de kwalificatie van een gemengde handeling voor de ondernemingen voorzienbaar moet zijn. Ik herinner eraan dat deze voorzienbaarheid van het gemeenschapsrecht in het bijzonder vereist is indien de betrokken regeling financiële lasten kan meebrengen, en de belanghebbenden in staat dient te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen.[22]

62. De kwalificatie van een gemengde handeling als levering van een goed of als dienst kan belangrijke gevolgen hebben, in het bijzonder voor de toepassing van de regels inzake de plaats waar een handeling voor belastingdoeleinden wordt geacht te zijn verricht. Indien de handeling in de onderhavige zaak dient te worden opgevat als de levering van een goed, valt zij onder artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, van de Zesde richtlijn en wordt de heffingsbevoegdheid van de lidstaten noodzakelijkerwijs bepaald door de plaats waar de kabel na de installatie ervan gelegen is.

63. Voor het geval dat de handeling daarentegen als een dienst moet worden gekwalificeerd, voorziet artikel 9 van de Zesde richtlijn in een alternatief. Zo wordt als plaats van de belastbare handeling aangemerkt hetzij de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd (artikel 9, lid 1), hetzij de plaats waar de kabel ligt (artikel 9, lid 2). In het eerste geval kan het Koninkrijk Zweden de handeling in haar geheel belasten, zoals Skatteverket stelt. In het tweede geval kan deze lidstaat de handeling slechts belasten voor het gedeelte van de kabel dat op zijn vasteland en in zijn zeegebied ligt, zoals NN betoogt.

64. In de onderhavige zaak verzoekt de verwijzende rechter het Hof om vast te stellen of de door NN te verrichten diensten de overhand hebben, ook al maken de kosten ervan slechts 10 tot 15 % van de totale prijs van de handeling uit.

65. De moeilijkheid van een dergelijke beoordeling is hierin gelegen dat de betrokken diensten werkzaamheden betreffen die onmisbaar zijn om gebruik te kunnen maken van de onderzeese glasvezelkabel, dat zij een sterk technisch karakter hebben en de inzet van aanzienlijke middelen vergen, zoals het gebruik van een speciaal uitgeruste boot. Zoals reeds gezegd, zijn deze werkzaamheden dus niet bijkomstig in de zin van het reeds aangehaalde arrest Madgett en Baldwin, dat wil zeggen, zij vormen geen louter middel om de levering van het goed aantrekkelijker te maken. De kernvraag is of

21 — Arrest Shipping and Forwarding Enterprise Safe, reeds aangehaald, punten 7 en 8. Zie ook arresten van 26 juni 2003, MKG Kraftfahrzeuge Factoring (C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 38), en 21 februari 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Jurispr. blz. I-1751, punten 40 en 48).

22 — Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 72, en aldaar aangehaalde rechtspraak), en arrest University of Huddersfield, reeds aangehaald (punt 49).

deze diensten de overhand hebben, ook al vertegenwoordigt de prijs van de kabel zelf, als alles normaal verloopt, 80 tot 85 % van de totale kosten van de handeling.

66. Aangezien de prijs van het goed aldus het grootste deel van de totale kosten van de handeling uitmaakt, kan er mijns inziens niet van worden uitgegaan dat de diensten de overhand hebben.

67. Zoals reeds gezegd, dient bij de kwalificatie van een gemengde handeling te worden uitgegaan van een vergelijking van het belang van respectievelijk de levering van het goed en de verrichte diensten, en dient deze vergelijking te worden gebaseerd op objectieve criteria, zodat het resultaat voorzienbaar is voor de ondernemingen. Het duidelijk overwegende aandeel van de prijs van het goed in de totale kosten van de handeling lijkt mij een criterium dat perfect aan deze vereisten voldoet.

68. Indien wordt uitgegaan van het aandeel van de prijs van het goed en van de diensten in de totale kosten van de handeling, kunnen immers het belang van de levering van dit goed en het belang van deze diensten op basis van eenzelfde objectieve criterium worden vergeleken. Bovendien is de prijs het meest relevante criterium ter beoordeling van de economische waarde van het goed en de diensten die in het kader van een gemengde handeling worden geleverd. Wanneer zoals in casu de prijs van het goed aanzienlijk hoger is dan die van de diensten, dient volgens mij dit overwegende aandeel van de prijs van het goed in de totale kosten van de handeling doorslaggevend te zijn bij de kwalificatie hiervan.

69. Een handeling die bestaat in de overdracht van een geplaatste en werkende kabel, waarbij de prijs van de kabel op zich 80 tot 85 % van de totale kosten van de handeling vertegenwoordigt, dient dus als een levering van een goed te worden beschouwd.

70. Ik stel dan ook voor om op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat een belastbare handeling die bestaat in het leveren en installeren van een kabel op het grondgebied van twee lidstaten en tevens buiten het grondgebied van de Gemeenschap, waarbij deze kabel verreweg het grootste deel van de totale kosten van deze handeling vertegenwoordigt, dient te worden beschouwd als een levering van een goed in de zin van de Zesde richtlijn.

B — *Tweede prejudiciële vraag*

71. De tweede prejudiciële vraag strekt ertoe te vernemen of de betrokken handeling kan

worden beschouwd als een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, dan wel of zij moet worden geacht te worden verricht op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

72. Aangezien deze vraag uitgaat van de veronderstelling dat deze handeling een dienst is en ik heb voorgesteld om haar als een levering van een goed aan te merken, zal ik haar niet onderzoeken.

C — *Derde prejudiciële vraag*

73. Met zijn derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat bij de bepaling van de plaats van de handeling met het oog op de vaststelling van de heffingsbevoegdheid van de lidstaten een opsplitsing dient te worden gemaakt naar gelang van de ligging van de kabel.

74. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter dus te vernemen of de heffingsbevoegdheid van het Koninkrijk Zweden en die van de andere lidstaat dienen te worden beperkt tot het deel van de kabel dat op hun grondgebied ligt. In het tegenovergestelde geval zou artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het deze twee lidstaten een concurrente bevoegdheid verleent, omdat de kabel op beider grondgebied ligt.

75. Deze tweede uitlegging kan mijns inziens niet worden aanvaard. Met NN, Skatteverket en de Commissie ben ik van mening dat bij de bepaling van de plaats van de handeling met het oog op de vaststelling van de heffingsbevoegdheid van de betrokken lidstaten een opsplitsing dient te worden gemaakt naar gelang van de ligging van de kabel.

76. Ik baseer dit standpunt, overeenkomstig de analysemethode die gewoonlijk voor de uitlegging van een bepaling van gemeenschapsrecht wordt gevolgd [23], op de inhoud van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, de regeling waarvan deze bepaling deel uitmaakt en het doel dat zij nastreeft.

77. De in artikel 8 van de Zesde richtlijn vastgestelde conflictregel bepaalt de plaats waar een levering van goederen dient te worden belast en bakent aldus de heffingsbe-

23 — Zie voor een recente toepassing op btw-gebied, met betrekking tot artikel 9 van de Zesde richtlijn, arrest van 9 maart 2006, Gillan Beach (C-114/05, Jurispr. blz. I-2427, punt 21).

voegdheden van de bij eenzelfde handeling betrokken lidstaten af.

78. Dit artikel betreft verschillende soorten leveringen van goederen. Het bevat aanknopingsregels voor leveringen waarbij het goed wordt verzonden of vervoerd, zoals bedoeld in lid 1, sub a, voor leveringen waarbij het goed niet wordt verzonden of vervoerd, zoals bedoeld in lid 1, sub b, en voor leveringen aan boord van een schip, een vliegtuig of een trein, zoals bedoeld in lid 1, sub c.

79. Artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, van de Zesde richtlijn voorziet ook in een bijzondere bevoegdheidsregel voor het geval dat het goed wordt geïnstalleerd of gemonteerd en daarbij al dan niet wordt getest.

80. Ik wil er hier kort aan herinneren dat de werkingssfeer van artikel 8 van de Zesde richtlijn aanzienlijk is ingeperkt door richtlijn 91/680/EEG van de Raad. [24] De opheffing van de fiscale grenzen tussen de lidstaten, met de overeenkomstige afschaffing van de belastingheffing bij invoer en van de ontheffing van belasting bij uitvoer met ingang van 1 januari 1993, heeft de vaststelling van overgangsregels ter bepaling van de plaats van belastbare handelingen voor intracommunautaire verwervingen noodzakelijk gemaakt. Deze overgangsregels zijn vervat in artikel 28 ter van de Zesde richtlijn.

81. Ik geloof evenwel niet dat deze regels in het onderhavige geval van toepassing zijn. De betrokken overgangsregeling betreft immers handelingen waarbij een goed van de ene naar de andere lidstaat wordt verplaatst. Artikel 28 ter, B, lid 1, eerste zin, eerste alinea, tweede streepje, van de Zesde richtlijn bepaalt uitdrukkelijk dat deze afwijkende bepalingen slechts van toepassing zijn wanneer het niet gaat om goederen die na montage of installatie, met of zonder test, door of voor rekening van de leverancier worden geleverd. Artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, van de Zesde richtlijn is dus wel degelijk van toepassing op het onderhavige geval.

82. Zoals reeds gezegd, moet een goed dat is geïnstalleerd of gemonteerd, volgens deze bepaling worden geacht te zijn geleverd op de plaats waar deze installatie of montage heeft plaatsgevonden. Wanneer de installatie van het goed inhoudt dat het duurzaam met de grond wordt verbonden, bepaalt dus de plaats waar dit goed aldus met de grond is verbonden, welke staat bevoegd is om de betrokken levering te belasten.

24 — Richtlijn van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (JO L 376, blz. 1).

83. Deze bepaling vertoont duidelijk overeenstemming met artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, de plaats is waar dit goed is gelegen. In beide gevallen wordt de heffingsbevoegdheid bepaald door de materiële situatie van het goed, dat wil zeggen door de ligging ervan.

84. Deze criteria hebben als voordeel dat zij de heffingsbevoegdheid koppelen aan een zeer gemakkelijk en objectief vast te stellen materiële factor. Zij zijn ook rationeel, gelet op de aan de btw ten grondslag liggende logica volgens welke het gaat om een verbruiksbelasting. De plaats waar het goed wordt geïnstalleerd, stemt daadwerkelijk overeen met de plaats waar dit goed door de koper wordt „verbruikt", zoals ook de plaats waar het onroerend goed gelegen is, kan worden beschouwd als de plaats waar de diensten die betrekking hebben op dit onroerende goed, aan de ontvanger van deze diensten worden verstrekt.

85. Ten slotte heeft artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, van de Zesde richtlijn blijkens de zevende overweging van de considerans ervan, evenals artikel 9 van deze richtlijn tot doel om bevoegdheidsconflicten tussen de lidstaten te vermijden. Zoals het Hof met betrekking tot artikel 9 van de Zesde richtlijn heeft geoordeeld, gaat het erom bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, alsook het niet-belasten van inkomsten te vermijden. [25] Deze analyse van de doelstellingen van artikel 9 van de Zesde richtlijn kan op artikel 8 van deze richtlijn worden toegepast, zoals het Hof onlangs in het arrest van 15 september 2005, Köhler [26], heeft erkend, omdat deze laatste bepaling evenals artikel 9 deel uitmaakt van hoofdstuk VI van de Zesde richtlijn, dat betrekking heeft op de plaats waar belastbare handelingen worden verricht.

86. De bevoegdheidsregels van de artikelen 8 en 9 van de Zesde richtlijn hebben in het algemeen tot doel en tot gevolg dat aan één enkele lidstaat heffingsbevoegdheid wordt verleend. Dit geldt voor artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, en artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. In beginsel wordt een goed immers geïnstalleerd of gemonteerd, en is een onroerend goed gelegen, op het grondgebied van één enkele lidstaat. Het risico van een bevoegdheidsconflict wordt dus vermeden door de toekenning van fiscale bevoegdheid aan één enkele lidstaat.

87. Artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, van de Zesde richtlijn is evenwel ook van toepassing en kan bevoegdheidsconflicten eveneens oplossen wanneer het betrokken goed, zoals in casu, op het grondgebied van twee lidstaten wordt geïnstalleerd.

25 — Arrest van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a. (C-452/03, Jurispr. blz. I-3947, punt 23).

26 — C-58/04, Jurispr. blz. I-8219, punt 22.

88. In een dergelijk geval kan deze bepaling, gelet op de inhoud ervan, de context waarin zij is vastgesteld en het doel ervan, aldus worden uitgelegd dat aan elke lidstaat heffingsbevoegdheid dient te worden verleend voor het deel van het goed dat op zijn grondgebied is geïnstalleerd.

89. Deze oplossing stemt namelijk overeen met de tekst van de betrokken bepaling, die heffingsbevoegdheid verleent aan de lidstaat van de plaats waar de installatie of de montage plaatsvindt. Zij lijkt ook rationeel, gelet op de aan de Zesde richtlijn ten grondslag liggende logica, aangezien de kabel in casu meter per meter op het grondgebied van elk van de betrokken staten wordt geïnstalleerd. De levering van het goed en dus het „verbruik" ervan door de koper vinden dus daadwerkelijk achtereenvolgens op het grondgebied van elk van deze staten plaats.

90. Ten slotte wordt het risico van een bevoegdheidsconflict tussen de twee betrokken lidstaten vermeden door de afbakening van hun grenzen. In dit geval is de wijze waarop de plaats van de handeling overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, van de Zesde richtlijn wordt vastgesteld, immers volkomen vergelijkbaar met de wijze waarop zij overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub b, van deze richtlijn wordt vastgesteld. Volgens deze laatste bepaling, die betrekking heeft op vervoerdiensten, is „de plaats van vervoerdiensten, de plaats waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden". Het risico van dubbele belastingheffing wordt vermeden doordat elk van de lidstaten de handeling slechts kan belasten voor het gedeelte van de kabel dat op zijn grondgebied ligt en deze grondgebieden elkaar niet overlappen. [27]

91. Zoals ik reeds heb aangegeven, wordt de territoriale werkingssfeer van de Zesde richtlijn namelijk bepaald door artikel 3 ervan, dat ter zake naar artikel 299 EG verwijst. Deze laatste bepaling stelt, zoals reeds gezegd, de territoriale werkingssfeer van het EG-Verdrag vast door middel van een opsomming van de volledige namen van alle lidstaten, zonder te verwijzen naar de geografische onderdelen ervan. [28] Hieruit is afgeleid dat dit artikel 299 EG verwijst naar de nationale bepalingen waarmee elk van de lidstaten zijn grondgebied vaststelt. [29] De Zesde richtlijn verwijst derhalve voor de afbakening van de territoriale fiscale bevoegdheid van elk van de lidstaten naar de nationale wetgeving.

92. Voor de plaatsing van een onderzeese kabel tussen twee lidstaten betekent dit dus

27 — In zijn arrest van 13 maart 1990, Commissie/Frankrijk (C-30/89, Jurispr. blz. I-691, punt 16), heeft het Hof geoordeeld dat de bijzondere aanknopingsregel voor vervoerdiensten, waarbij wordt afgeweken van de algemene, in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn vastgestelde regeling ter bepaling van de plaats van diensten, aldus beoogt te verzekeren dat elke lidstaat vervoerdiensten belast voor de op zijn grondgebied gelegen gedeelten van het traject.

28 — Artikel 299, lid 1, EG bepaalt:
„Dit Verdrag is van toepassing op het Koninkrijk België, het Koninkrijk Denemarken, de Bondsrepubliek Duitsland, de Helleense Republiek, het Koninkrijk Spanje, de Franse Republiek, Ierland, de Italiaanse Republiek, het Groothertogdom Luxemburg, het Koninkrijk der Nederlanden, de Republiek Oostenrijk, de Portugese Republiek, de Republiek Finland, het Koninkrijk Zweden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland."

29 — Arrest van 10 oktober 1978, Hansen (148/77, Jurispr. blz. 1787, punt 9).

dat elk van deze lidstaten de handeling mag belasten voor het gedeelte van de kabel dat op zijn vasteland en in zijn binnenwateren ligt. Beide lidstaten mogen deze handeling ook belasten voor het gedeelte van deze kabel dat in hun territoriale wateren ligt, aangezien zij krachtens het internationale zeerrecht soevereine rechten over de bodem daarvan uitoefenen. [30]

93. Het is ook denkbaar dat een lidstaat besluit om de betrokken handeling te belasten voor het gedeelte van de kabel dat in zijn exclusieve economische zone of op zijn continentaal plat ligt, aangezien hij ook daarover, weliswaar beperktere, soevereine rechten kan uitoefenen, met name met betrekking tot de exploitatie van de zeebodem en de ondergrond daarvan. [31] Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat het gemeenschapsrecht — in de betrokken zaak ging het om richtlijn 92/43/EEG van de Raad [32] — van toepassing is in de exclusieve economische zone en op het continentale plat van een lidstaat, wanneer deze aldaar soevereine rechten uitoefent. [33] Het heeft hieruit afgeleid dat de betrokken staat zijn verplichtingen niet is nagekomen wanneer hij niet de maatregelen heeft getroffen die nodig zijn om aan de vereisten van deze richtlijn te voldoen.

30 — Zie dienaangaande artikel 2 van het Verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee (hierna: „Verdrag van Montego Bay"), ondertekend te Montego Bay op 10 december 1982, dat namens de Europese Gemeenschap is goedgekeurd bij besluit 98/392/EG van de Raad van 23 maart 1998 (PB L 179, blz. 1) en door alle lidstaten van de Europese Unie is bekrachtigd.

31 — Zie de artikelen 56 en 77 van het Verdrag van Montego Bay met betrekking tot respectievelijk de exclusieve economische zone en het continentale plat.

32 — Richtlijn van 21 mei 1992 inzake de instandhouding van de natuurlijke habitats en de wilde flora en fauna (PB L 206, blz. 7).

33 — Arrest van 20 oktober 2005, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-6/04, Jurispr. blz. I-9017, punt 117).

94. Hoe dan ook, wat mij in dit stadium van de analyse belangrijk lijkt, is dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten naar gelang van het deel van de kabel dat op hun grondgebied, dat wil zeggen op hun vasteland en in hun zeegebied, ligt, niet tot territoriale bevoegdheidsconflicten en dus ook niet tot overlappingen van fiscale soevereiniteit leidt.

95. Zoals Skatteverket zeer terecht opmerkt, kan de verdeling van de heffingsbevoegdheid voor een dergelijke handeling niettemin leiden tot problemen tussen de lidstaten. De heffing van belasting over de prijs van de kabel zelf hoeft geen problemen te stellen. Het recht van elke lidstaat om over deze prijs belasting te heffen dient immers logischerwijs te worden bepaald aan de hand van de lengte van het deel van de kabel dat op zijn vasteland en in zijn zeegebied ligt, in verhouding tot de totale lengte van deze kabel.

96. Wat daarentegen de prijs van de diensten betreft, kan de verdeling van de heffingsbevoegdheid meer vraagtekens oproepen. De vraag kan immers rijzen of deze diensten dienen te worden samengeteld en of de bevoegdheid om hierover belasting te heffen dient te worden verdeeld zoals voor de prijs van de kabel zelf, dat wil zeggen naar verhouding van de lengte van het deel ervan dat op het grondgebied van elk van de lidstaten ligt, dan wel of een onderscheid moet worden gemaakt tussen de diensten die op een specifieke plaats worden verricht,

zoals een verlenging van de kabel tussen twee verankeringspunten, en de overige diensten.

97. Ik ben van mening dat de lidstaten in een dergelijke keuzesituatie de eenvoudigste oplossing mogen kiezen. Het kan immers moeilijk zijn om met zekerheid vast te stellen welke diensten betrekking hebben op een bepaalde plaats en welke betrekking hebben op de gehele kabel, zoals proeven en functioneringstests. Een dergelijke vaststelling kan ook berusten op een zekere willekeur.

98. Deze moeilijkheden zijn vergelijkbaar met die welke bijvoorbeeld rijzen bij de bepaling van de plaats waar de levering van goederen en diensten in het kader van de bouw van een brug tussen twee lidstaten dient te worden belast. Wegens de omvang van deze moeilijkheden heeft de Raad van de Europese Unie op grond van de hem bij artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn verleende bevoegdheid om de belastingheffing te vereenvoudigen, de betrokken lidstaten gemachtigd om ervan uit te gaan dat het bouwwerk zelf zich op het grondgebied van één enkele staat bevindt. [34] Een dergelijke oplossing lijkt evenwel moeilijk toepasbaar wanneer, zoals in casu, de twee lidstaten worden gescheiden door een ruimte die geen deel uitmaakt van het grondgebied van de Gemeenschap.

99. Ik zou dus willen pleiten voor een oplossing volgens welke alle diensten die betrekking hebben op het plaatsen en het testen van de kabel, betrekking hebben op de gehele kabel en dus geacht moeten worden in elk van de lidstaten plaats te vinden naar verhouding van de lengte van het deel van de kabel op hun grondgebied ten opzichte van de totale lengte ervan. Deze oplossing is ook in overeenstemming met het uitgangspunt dat de levering en de plaatsing van de kabel door NN in casu voor de toepassing van de btw als één enkele handeling moeten worden beschouwd.

100. Gelet op het bovenstaande stel ik voor om op de derde prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat bij de vaststelling van de plaats van de handeling ter bepaling van de heffingsbevoegdheid van de lidstaten een opsplitsing dient te worden gemaakt naar gelang van de ligging van de kabel.

D — *Vierde prejudiciële vraag*

101. Met zijn vierde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of

34 — Zie met name beschikking 2005/713/EG van de Raad van 11 oktober 2005 waarbij de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden gemachtigd worden tot toepassing van een maatregel die afwijkt van artikel 3 van de Zesde Richtlijn (PB L 271, blz. 39). Zie ook beschikking 95/114/EG van de Raad van 30 maart 1995 waarbij de Bondsrepubliek Duitsland en het Groothertogdom Luxemburg gemachtigd worden een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 3 van Zesde Richtlijn (JO L 80, blz. 46).

artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 2, punt 1, en 3, lid 1, ervan, aldus dient te worden uitgelegd dat geen btw verschuldigd is voor dat deel van de levering van het goed dat betrekking heeft op een gebied buiten het grondgebied van de Gemeenschap.

102. Hij wenst aldus te vernemen of het gemeenschapsrecht aldus dient te worden begrepen dat de handeling niet belastbaar is voor het gedeelte van de kabel dat in de internationale wateren ligt.

103. Met NN, Skatteverket en de Commissie ben ik van mening dat geen btw verschuldigd is voor het gedeelte van de kabel dat buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt.

104. Zoals reeds gezegd, bepaalt artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn dat de btw verschuldigd is voor belastingplichtige activiteiten die in het binnenland worden verricht, en komt het begrip binnenland volgens artikel 3, lid 2, van deze richtlijn overeen met de werkingssfeer van het EG-Verdrag zoals die in artikel 299 EG voor elke lidstaat is omschreven.

105. Door middel van deze bepalingen beperkt de Zesde richtlijn haar werkingssfeer dus tot de grondgebieden die door elk van de 25 lidstaten worden omschreven als hun nationale grondgebied en waarop zij hun fiscale soevereiniteit uitoefenen. Volgens het internationale zeerecht beschikken de staten in beginsel op volle zee niet over andere soevereine bevoegdheden dan die welke zij uitoefenen op de schepen die onder hun vlag varen. [35]

106. Zoals het Hof in het reeds aangehaalde arrest Commissie/Frankrijk [36] heeft geoordeeld, bevat de Zesde richtlijn geen enkel voorschrift dat de lidstaten verplicht, btw te heffen voor die gedeelten van het traject van een vervoerdienst die gelegen zijn buiten de territoriale grenzen van die staten, in internationale wateren of in het internationale luchtruim.

107. Met betrekking tot de heffing van belasting over diensten verricht aan boord

35 — Zie artikelen 89 en 92 van het Verdrag van Montego Bay.
36 — Punt 17.

van een schip heeft het Hof wel geoordeeld dat de Zesde richtlijn er zich niet tegen verzet dat de lidstaten de werkingssfeer van hun fiscale wetgeving uitbreiden tot buiten hun territoriale grenzen, zolang zij geen inbreuk maken op de bevoegdheden van andere staten. [37] Het heeft aanvaard dat deze overweging eveneens opgaat voor de heffing van belasting over leveringen van goederen. [38]

108. Deze uitbreiding van de werkingssfeer is volgens mij evenwel slechts mogelijk wanneer de dienst of het goed wordt geleverd aan boord van een vervoermiddel, dat aldus het aanknopingspunt met de fiscale bevoegdheid van een lidstaat vormt. Zo ging het in het reeds aangehaalde arrest Köhler om de uitlegging van artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt de plaats van vertrek van het vervoer van passagiers, ingeval de levering plaatsvindt aan boord van een schip, vliegtuig of trein en tijdens het gedeelte van een binnen de Gemeenschap verricht passagiersvervoer. Deze analyse vindt ook steun in het reeds aangehaalde arrest Berkholz, waarin het Hof aan deze bevoegdheidsuitbreiding uitdrukkelijk de voorwaarde heeft verbonden dat het schip aan boord waarvan de diensten worden verstrekt, valt onder de jurisdictie van de betrokken lidstaat. [39]

109. Deze uitbreiding van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn, die in deze zeer specifieke context door het Hof is aanvaard, doet dus mijns inziens geen afbreuk aan de regel dat deze werkingssfeer beperkt is tot het grondgebied van de lidstaten zoals dit door hun eigen wetgeving wordt omschreven.

110. Ik stel dus voor om op de vierde prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 2 en 3 ervan, aldus dient te worden uitgelegd dat geen btw verschuldigd is voor dat deel van de levering van het goed dat betrekking heeft op een gebied buiten het grondgebied van de Gemeenschap.

37 — Arrest van 23 januari 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Jurispr. blz. 231, punt 20).

38 — Punt 25.

39 — Punt 16.

V — Conclusie

111. Gelet op een en ander geef ik in overweging de door Regeringsrätten gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Een belastbare handeling die bestaat in het leveren en installeren van een kabel op het grondgebied van twee lidstaten en tevens buiten het grondgebied van de Gemeenschap, waarbij deze kabel verreweg het grootste deel van de totale kosten van deze handeling vertegenwoordigt, dient te worden beschouwd als een levering van een goed 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, zoals gewijzigd door richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen.

2) Artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd door richtlijn 95/7, dient aldus te worden uitgelegd dat bij de vaststelling van de plaats van de handeling ter bepaling van de heffingsbevoegdheid van de lidstaten een opsplitsing dient te worden gemaakt naar gelang van de ligging van de kabel.

3) Artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd door richtlijn 95/7, gelezen in samenhang met de artikelen 2 en 3 ervan, dient aldus te worden uitgelegd dat geen btw verschuldigd is voor dat deel van de levering van het goed dat betrekking heeft op een gebied buiten het grondgebied van de Gemeenschap."