

Sag C-41/04

Levob Verzekeringen BV og OV Bank NV

mod

Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Sjette momsdirektiv – artikel 2, 5, 6 og 9 – overdragelse af software på en databærer – efterfølgende tilpasning af softwaren til erhververens specifikke behov – enkelt afgiftspligtig ydelse – tjenesteydelse – leveringssted«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat J. Kokott fremsat den 12. maj 2005

Domstolens dom (Første Afdeling) af 27. oktober 2005

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – levering af tjenesteydelser – transaktioner bestående af flere elementer – transaktion, der skal anses for en enkelt levering – kriterier – levering af standard-software, der befinder sig på en databærer, og efterfølgende tilpasning af softwaren til forbrugerens særlige behov*

*(Rådets direktiv 77/388, art. 2, stk. 1)*

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – levering af tjenesteydelser – begreb – levering af standard-software, der befinder sig på en databærer, og efterfølgende tilpasning af softwaren til forbrugerens særlige behov – omfattet – betingelser*

*(Rådets direktiv 77/388, art. 6, stk. 1)*

3. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – levering af tjenesteydelser – bestemmelse af det fiskale tilknytningsmoment – ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser – begreb – tilpasning af software til en forbrugers særlige behov – omfattet*

*[Rådets direktiv 77/388, art. 9, stk. 2, litra e), tredje led]*

1. Artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til en forbruger, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de i økonomisk henseende objektivt set udgør et hele, som det ville være kunstigt at opdele, udgør disse omstændigheder eller handlinger samlet én enkelt ydelse med henblik på anvendelse af merværdiafgiften. Dette er tilfældet med hensyn til en transaktion, hvorved en afgiftspligtig person leverer en forbruger en forud udviklet og markedsført standard-software, der befinder sig på en databærer, og den efterfølgende tilpasning af softwaren til denne

købers særlige behov, selv når de foretages mod betaling af særskilte vederlag.

(jf. præmis 30 samt domskonkl. 1 og 2)

2. Artikel 6, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at en enkelt ydelse som levering af standard-software og efterfølgende tilpasning af softwaren til forbrugerens særlige behov må anses for en tjenesteydelse, når det fremgår, at tilpasningen hverken er underordnet eller accessorisk, men derimod har fremherskende karakter. Dette er bl.a. tilfældet, når en sådan tilpasning i betragtning af forhold såsom omfanget af, omkostningerne ved og varigheden af tilpasningen har afgørende betydning for at gøre det muligt for køberen at anvende en individuelt tilpasset software

(jf. præmis 28-30 og domskonkl. 3)

3. Artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, der bestemmer det fiskale tilknytningsmoment for ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger, skal fortolkes således, at den finder anvendelse på en enkelt tjenesteydelse som levering af standard-software, der befinder sig på en databærer, og efterfølgende tilpasning af softwaren til forbrugerens særlige behov, som leveres til en afgiftspligtig person, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land.

Denne bestemmelse vedrører ikke erhverv – som dem, der udøves af advokater, rådgivningsvirksomheder, revisorer eller ingeniører – men de ydelser, der leveres af disse erhvervsdrivende, og lignende ydelser. Fællesskabslovgiver benytter de erhverv, der nævnes i denne bestemmelse, som et middel til at definere de kategorier af ydelser, som bestemmelsen omfatter. Edb-videnskab, herunder programmering og softwareudvikling, er herved en vigtig del af fremtidige ingeniørers uddannelse, og denne videnskab udgør endog ofte en af de forskellige specialiseringsretninger, der tilbydes ingeniørerne i løbet af denne uddannelse. En ydelse såsom tilpasning af en edb-software til en forbrugers specifikke behov kan derfor foretages såvel af ingeniører som af andre personer med en uddannelse, som gør det muligt for dem at nå de samme mål. Det følger heraf, at en sådan ydelse enten er omfattet af ydelser præsteret af ingeniører eller af lignende ydelser som dem, der præsteres i forbindelse med ingeniørvirksomhed.

(jf. præmis 37-41 og domskonkl. 4)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

27. oktober 2005 (\*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 2, 5, 6 og 9 – overdragelse af software på en databærer – efterfølgende tilpasning af softwaren til erhververens specifikke behov – enkelt afgiftspligtig ydelse – tjenesteydelse – leveringssted«

I sag C-41/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 30. januar 2004, indgået til Domstolen

den 2. februar 2004, i sagen

**Levob Verzekeringen BV,**

**OV Bank NV**

mod

**Staatssecretaris van Financiën,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Schiemann (refererende dommer), N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues og E. Levits,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. februar 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Levob Verzekeringen BV og OV Bank NV ved advocaat J. van Dongen, adviseur G.C. Bulk og belastingadviseur W. Nieuwenhuizen
- den nederlandske regering ved H. Sevenster, J. van Bakel og M. de Grave, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved L. Ström van Lier og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. maj 2005,

afsagt følgende

## **Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, artikel 5, stk. 1, artikel 6, stk. 1, og artikel 9 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt i en sag anlagt af Levob Verzekeringen BV og OV Bank NV (herefter »Levob«) mod Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finanser) angående betaling af merværdiafgift (herefter »moms«) af forskellige transaktioner, herunder erhvervelse af software, den efterfølgende tilpasning heraf til Levobs behov, installering heraf og oplæring af Levobs ansatte i brugen af softwaren.

## **Retsforskrifter**

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. Indførsel af goder.«

4 I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, »[forstås] »ved levering af et gode« [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

5 Direktivets artikel 6, stk. 1, foreskriver:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 9 er affattet således:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres [...]

2. Dog gælder følgende:

[...]

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervs-mæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted

– [...]

– [...]

– ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger,

[...]«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

7 Levob, der er hjemmehørende i Amersfoort (Nederlandene), udøver forsikringsvirksomhed. Den 2. oktober 1997 indgik selskabet en kontrakt (herefter »kontrakten«) med virksomheden Financial Data Planning Corporation (herefter »FDP«), der er hjemmehørende i De Forenede Stater.

8 FDP forpligtede sig ved denne kontrakt til at levere Levob et edb-program, som selskabet markedsførte til forsikrings-selskaber i De Forenede Stater (herefter »basis-softwaren«). Levob fik en uoverdragelig, tidsbegrænset licens til denne software mod en afgift på 713 000 USD, hvoraf 101 000 USD skulle betales ved underskriften af kontrakten, og restbeløbet med 17 månedlige

ydelse af 36 000 USD. Licensafgiften skulle faktureres særskilt fra de andre beløb, der skulle betales i henhold til kontrakten. Kontrakten præciserede desuden, at licensen trådte i kraft i De Forenede Stater, idet Levob handlede som importør af godet i Nederlandene.

9 Den forelæggende ret har herved anført, at de databærere, hvorpå basis-softwaren var indlagret, blev overdraget af FDP til Levob på De Forenede Staters område, og at de efterfølgende blev indført til Nederlandene af Levobs ansatte.

10 I kontrakten bestemtes endvidere, at FDP skulle tilpasse basis-softwaren med henblik på at gøre det muligt for Levob at anvende softwaren i forbindelse med administrationen af de forsikringer, selskabet markedsfører. Det drejede sig i det væsentlige om at oversætte programmet til nederlandsk og at foretage ændringer, der var nødvendige, fordi der i Nederlandene anvendes forsikringsformidlere i forbindelse med sådanne forsikringer. Prisen for denne tilpasning ville – afhængig af de endelige specifikationer, der skulle fastsættes af parterne under gennemførelsen af kontrakten – være mindst 793 000 USD og højst 970 000 USD.

11 FDP forpligtede sig desuden til at installere basis-softwaren og tilpasningen heraf på Levobs edb-system samt til at give Levobs ansatte fem dages oplæring, mod to betalinger på hver 7 500 USD. Endelig bestemtes det i kontrakten også, at der af parterne skulle foretages en generel test med henblik på accept af softwaren.

12 Tilpasningen af basis-softwaren, installeringen heraf og oplæringen fandt sted i perioden 1997-1999.

13 Levob anførte ikke de beløb, der var erlagt for basis-softwaren, i sine momsangivelser. Den 25. januar 2000 anmodede Levob afgiftsmyndighederne om at udfærdige en efterfølgende afgiftsansættelse vedrørende de beløb, der var erlagt for tilpasningen og installeringen af softwaren og for den af FDP leverede oplæring.

14 Da afgiftsmyndighederne fandt, at de tjenesteydelser, som FDP leverede, bestod i én enkelt ydelse vedrørende den tilpassede software, udfærdigede myndighederne en afgiftsansættelse vedrørende samtlige de beløb, Levob havde betalt i henhold til kontrakten.

15 Da afgiftsmyndighederne i den sag, Levob anlagde ved Gerechtshof te Amsterdam, blev frifundet ved dom af 31. december 2001, iværksatte Levob kassationsappel til den forelæggende ret til prøvelse af denne dom. Levob har til støtte for appellen bl.a. kritiseret Gerechtshof te Amsterdam for at have anset leveringen af basis-softwaren og tilpasningen heraf for at udgøre én enkelt afgiftspligtig transaktion og for desuden at have anset transaktionen for en »tjenesteydelse«. Levob har gjort gældende, at leveringen af basis-softwaren udgør en levering af et gode.

16 Af disse grunde har Hoge Raad der Nederlanden udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Skal sjette direktivs artikel 2, stk. 1, og artikel 5, stk. 1, sammenholdt med artikel 6, stk. 1, fortolkes således, at erhvervelse af software, som omhandlet i denne sag og på vilkår som dem, der er tale om i sagen – hvor der er aftalt særskilte vederlag for på den ene side den af leverandøren udviklede og markedsførte standard-software, der befinder sig på en databærer, og på den anden side den efterfølgende tilpasning af softwaren til køberens behov – skal betragtes som udførelse af én enkelt ydelse?

b) Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, skal de nævnte bestemmelser da fortolkes således, at en sådan ydelse skal betragtes som en tjenesteydelse (som leveringen af et gode, dvs. databæreren, indgår i)?

c) Såfremt det sidstnævnte spørgsmål besvares bekræftende, skal sjette direktivs artikel 9 (som affattet indtil den 6.5.2002) da fortolkes således, at tjenesteydelsen udføres på det sted, der nævnes i artikel 9, stk. 1?

d) Såfremt det foregående spørgsmål bevares benægtende, hvilken del af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, finder da anvendelse?

2) a) Såfremt spørgsmål 1a besvares benægtende, skal de bestemmelser, der er nævnt i spørgsmålet, da fortolkes således, at overlevering af den ikke tilpassede software, der er indlagret på en databærer, skal betragtes som levering af et materielt gode, for hvilket den aftalte særskilte pris udgør modværdien i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)?

b) Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, skal sjette direktivs artikel 9 da fortolkes således, at tjenesteydelsen udføres på det sted, der nævnes i artikel 9, stk. 1, eller på et af de steder, der nævnes i artikel 9, stk. 2?

c) Gælder der for den tjenesteydelse, der består i tilpasning af softwaren, det samme som for overlevering af standard-softwaren?«

## **Om de præjudicielle spørgsmål**

### *Spørgsmål 1a og 1b*

17 Med spørgsmål 1a og 1b, som skal behandles under et, ønsker den forlæggende ret oplyst, om leveringen af den af en leverandør udviklede og markedsførte standard-software, der befinder sig på en databærer, og leverandørens efterfølgende tilpasning af softwaren til køberens særlige behov mod betaling af særskilte vederlag, der foretages under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, med henblik på opkrævning af moms skal anses for to særskilte ydelser eller for én enkelt ydelse, og i sidstnævnte tilfælde, om denne enkelte ydelse skal anses for en tjenesteydelse.

18 Det bemærkes indledningsvis, at spørgsmålet vedrørende en transaktions omfang for så vidt angår momsen har en særlig betydning, såvel når det gælder bestemmelsen af det sted, hvor den afgiftspligtige transaktion leveres, som ved afgørelsen af, hvilken momssats der skal anvendes, eller i givet fald når det gælder sjette direktivs bestemmelser om fritagelse (dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 27).

19 Når en transaktion – som det fremgår af Domstolens fast praksis – består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, dels om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse, dels om denne ydelse i sidstnævnte tilfælde må anses for en tjenesteydelse (jf. i denne retning dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12-14, og CPP-dommen, præmis 28 og 29).

20 Når henses til de to omstændigheder, dels at det følger af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, dels at transaktionen, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, må det således for det første undersøges, hvad der særligt

karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere særskilte hovedydelser eller en enkelt ydelse (jf. analogt CPP-dommen, præmis 29).

21 Domstolen har herved fastslået, at der foreligger en enkelt ydelse, navnlig i det tilfælde, hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedleveringen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser, der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen (CPP-dommen, præmis 30, og dom af 15.5.2001, sag C-34/99, Primback, Sml. I, s. 3833, præmis 45).

22 Det forholder sig på samme måde, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så tæt forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.

23 I forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 234 EF, tilkommer det ganske vist de nationale retter at afgøre, om dette er tilfældet i et specifikt tilfælde, og herved at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder. Det tilkommer imidlertid Domstolen at oplyse disse nationale retter om alle de momenter, der angår fortolkning af fællesskabsretten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af de sager, som verserer for disse.

24 Hvad angår tvisten i hovedsagen fremgår det, således som *Gerechthof te Amsterdam* – hvis afgørelse er genstand for kassationsanken, der verserer for den forelæggende ret – har konstateret, at en transaktion som den, der er foretaget mellem FDP og Levob, i økonomisk henseende har til formål, at en afgiftspligtig person leverer en forbruger en anvendelig software, der specifikt er tilpasset denne forbrugers behov. Man kan, som den nederlandske regering med rette har gjort gældende, i denne forbindelse ikke, uden at det bliver en kunstig opdeling, anse en sådan forbruger for fra leverandøren først at have erhvervet en allerede eksisterende software, som i uforandret stand ingen anvendelighed har for forbrugeren økonomiske virksomhed, og for først derefter at have erhvervet tilpasningerne, som er det eneste, der er egnet til at tilføje nævnte software en sådan anvendelighed.

25 Den omstændighed, der er fremhævet i spørgsmålet, at der i kontrakten er fastsat særskilt vederlag for levering af basis-softwaren på den ene side og for tilpasningen heraf på den anden side, er ikke i sig selv afgørende. En sådan omstændighed kan således ikke have nogen indvirkning på den objektivt set nære forbindelse, der er fastslået mellem denne levering og denne tilpasning, eller på, at de tilhører én enkelt økonomisk transaktion (jf. i denne retning CPP-dommen, præmis 31).

26 Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 2 skal fortolkes således, at en levering og en efterfølgende tilpasning af en software i princippet skal anses for at udgøre én enkelt ydelse i momsmæssig henseende.

27 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en sådan sammensat enkel ydelse på den anden side må anses for en tjenesteydelse, kræves det, at de fremherskende omstændigheder ved ydelsen identificeres (jf. bl.a. *Faaborg-Gelting Linien*-dommen, præmis 14).

28 Ud over betydningen af tilpasningerne af basis-softwaren for at gøre den anvendelig for den erhvervsmæssige virksomhed, som køberen udøver, er omfanget af, varigheden af og omkostningerne ved disse tilpasninger også forhold, der er relevante i denne henseende.

29 På grundlag af disse forskellige kriterier fandt *Gerechthof te Amsterdam* med rette, at der forelå en enkelt tjenesteydelse i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 6, stk. 1, idet de nævnte kriterier faktisk gør det muligt at fastslå, at sådanne tilpasninger, der langt fra er underordnede eller accessoriske, har fremherskende karakter på grund af deres afgørende

betydning for at gøre det muligt for køberen at anvende den til dennes specifikke behov tilpassede software, som han har erhvervet.

30 Spørgsmål 1a og 1b skal derfor besvares med, at:

- sjette direktivs artikel 2, stk. 1, skal fortolkes således, at når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til en forbruger, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de i økonomisk henseende objektivt set udgør et hele, som det ville være kunstigt at opdele, udgør disse omstændigheder eller handlinger samlet én enkelt ydelse med henblik på anvendelse af moms
- dette er tilfældet med hensyn til en transaktion, hvorved en afgiftspligtig person leverer en forbruger en forud udviklet og markedsført standard-software, der befinder sig på en databærer, og den efterfølgende tilpasning af softwaren til denne købers særlige behov, selv når de foretages mod betaling af særskilte vederlag
- sjette direktivs artikel 6, stk. 1, skal fortolkes således, at en sådan enkelt ydelse må anses for en »tjenesteydelse«, når det fremgår, at den pågældende tilpasning hverken er underordnet eller accessorisk, men derimod har fremherskende karakter. Dette er bl.a. tilfældet, når en sådan tilpasning i betragtning af forhold såsom omfanget af, omkostningerne ved og varigheden af tilpasningen har afgørende betydning for at gøre det muligt for køberen at anvende en individuelt tilpasset software.

#### *Spørgsmål 1c og 1b*

31 Med spørgsmål 1c og 1d ønsker den forelæggende ret oplyst, hvor leveringsstedet for en enkelt tjenesteydelse som den i besvarelsen af spørgsmål 1a og 1c omhandlede skal anses for at være beliggende.

32 Sjette direktivs artikel 9 indeholder herved regler, der bestemmer det fiskale tilknytningsmoment. Mens bestemmelsens stk. 1 indeholder hovedreglen på området, opregner bestemmelsens stk. 2 en række særlige tilknytningsmomenter. Formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. bl.a. dom af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

33 Hvad angår forholdet mellem de to første stykker i sjette direktivs artikel 9 har Domstolen allerede fastslået, at man ikke kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse (dommen i sagen RAL (Channel Islands) m.fl., præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

34 Det kan derfor navnlig ikke gøres gældende, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), skal fortolkes strengt, idet det er en undtagelse til hovedreglen (dom af 15.3.2001, sag C-108/00, SPI, Sml. I, s. 2361, præmis 17).

35 Det skal derfor undersøges, om en transaktion som den i hovedsagen omhandlede kan være omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2.

36 Den forelæggende ret rejser herved spørgsmålet om en eventuel anvendelse af direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, der bestemmer det fiskale tilknytningsmoment for »ydelse fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger«. Retten rejser



navnlig problemet, om den i hovedsagen omtvistede transaktion skal anses for »databehandling og meddelelse af oplysninger« i denne bestemmelses forstand. Såvel den nederlandske regering som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber støtter i deres indlæg for Domstolen sidstnævnte fortolkning.

37 Det bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, ikke vedrører erhverv – som dem, der udøves af advokater, rådgivningsvirksomheder, revisorer eller ingeniører – men de ydelser, der leveres af disse erhvervsdrivende, og lignende ydelser. Fællesskabslovgiver benytter de erhverv, der nævnes i denne bestemmelse, som et middel til at definere de kategorier af ydelser, som bestemmelsen omfatter (dom af 16.9.1997, sag C-145/96, von Hoffmann, Sml. I, s. 4857, præmis 15).

38 Herved bemærkes bl.a., at edb-videnskab, herunder programmering og softwareudvikling, er en vigtig del af fremtidige ingeniørers uddannelse, og at denne videnskab endog ofte udgør en af de forskellige specialiseringsretninger, der tilbydes ingeniørerne i løbet af denne uddannelse.

39 En ydelse såsom tilpasning af en edb-software til en forbrugers specifikke behov kan derfor foretages såvel af ingeniører som af andre personer med en uddannelse, som gør det muligt for dem at nå de samme mål.

40 Det følger heraf, at en sådan ydelse enten er omfattet af ydelser præsteret af ingeniører eller af lignende ydelser som dem, der præsteres i forbindelse med ingeniørvirksomhed.

41 Spørgsmål 1c og 1d skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, skal fortolkes således, at den finder anvendelse på en enkelt tjenesteydelse som den i besvarelsen af spørgsmål 1a og 1b omhandlede, som leveres til en afgiftspligtig person, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land.

#### *Det andet spørgsmål*

42 Det andet spørgsmål er kun stillet for det tilfælde, at spørgsmål 1a besvares benægtende. Da dette spørgsmål besvares bekræftende, er det uforholdsmæssigt at tage stilling til det andet spørgsmål.

#### **Sagens omkostninger**

43 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 2, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til en forbruger, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de i økonomisk henseende objektivt set udgør et hele, som det ville være kunstigt at opdele, udgør disse omstændigheder eller handlinger samlet én enkelt ydelse med henblik på anvendelse af merværdiafgiften.**

- 2) Dette er tilfældet med hensyn til en transaktion, hvorved en afgiftspligtig person leverer en forbruger en forud udviklet og markedsført standard-software, der befinder sig på en databærer, og den efterfølgende tilpasning af softwaren til denne købers særlige behov, selv når de foretages mod betaling af særskilte vederlag.
- 3) Artikel 6, stk. 1, i direktiv 77/388 skal fortolkes således, at en enkelt ydelse som den, der er omhandlet i punkt 2 i denne domskonklusion, må anses for en tjenesteydelse, når det fremgår, at den pågældende tilpasning hverken er underordnet eller accessorisk, men derimod har fremherskende karakter. Dette er bl.a. tilfældet, når en sådan tilpasning i betragtning af forhold såsom omfanget af, omkostningerne ved og varigheden af tilpasningen har afgørende betydning for at gøre det muligt for køberen at anvende en individuelt tilpasset software.
- 4) Artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, i direktiv 77/388 skal fortolkes således, at den finder anvendelse på en enkelt tjenesteydelse som den, der er omhandlet i punkt 3 i denne domskonklusion, som leveres til en afgiftspligtig person, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land.

Underskrifter

\* Processprog: nederlandsk.