

Zaak C-111/05

Aktiebolaget NN

tegen

Skatteverket

(verzoek van de Regeringsrätt om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Levering van goederen – Artikel 8, lid 1, sub a – Glasvezelkabel tussen twee lidstaten die gedeeltelijk buiten grondgebied van Gemeenschap ligt – Fiscale bevoegdheid van elke lidstaat beperkt tot deel van kabel dat op zijn grondgebied is geïnstalleerd – Niet-belasting van deel dat in exclusieve economische zone, op continentaal plat of in volle zee ligt”

Conclusie van advocaat-generaal P. Léger van 14 september 2006

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 29 maart 2007

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Leveringen van goederen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 5, lid 1)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Leveringen van goederen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 8, lid 1, sub a)

3. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Zesde richtlijn – Territoriale werkingssfeer*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 2, punt 1, 3 en 8, lid 1, sub a)

1. Een handeling die bestaat in de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, dient te worden beschouwd als een levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/93, wanneer blijkt dat de kabel, na door de leverancier te zijn getest, zal worden overgedragen aan de klant, die er als eigenaar over zal kunnen beschikken, dat de prijs van de kabel zelf verreweg het grootste deel van de totale kosten van deze handeling vertegenwoordigt, en dat de diensten van de leverancier enkel de plaatsing van de kabel omvatten, zonder dat de aard ervan wordt gewijzigd en zonder dat de kabel wordt aangepast aan de specifieke behoeften van de klant.

Het feit dat de kabel zowel wordt geleverd als geplaatst, staat er in beginsel niet aan in de weg dat de handeling binnen de werkingssfeer van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn valt. In de eerste plaats volgt immers uit artikel 8, lid 1, sub a, van deze richtlijn dat een lichamelijke zaak kan worden geïnstalleerd of gemonteerd en daarbij al dan niet door of voor rekening van de

leverancier kan worden getest, zonder dat de handeling noodzakelijkerwijs haar hoedanigheid van „levering van een goed” verliest. In de tweede plaats maakt deze bepaling geen onderscheid naar gelang van de wijze waarop een goed wordt geïnstalleerd, zodat er niet noodzakelijkerwijs sprake is van een „werk in onroerende staat” in de zin van artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn wanneer een roerend goed duurzaam met de grond wordt verbonden.

(cf. punten 34-35, 40, dictum 1)

2. Artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting dient aldus te worden uitgelegd dat de bevoegdheid tot het heffen van belasting op de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, aan elk van deze lidstaten toekomt in verhouding tot de lengte van de kabel op zijn grondgebied, zowel wat de prijs van de kabel zelf en het overige materieel betreft, als wat de kosten van de met de plaatsing ervan verbonden diensten betreft.

Om bruikbaar te zijn, moet een conflictregel het mogelijk maken dat slechts een van de betrokken lidstaten bevoegd is om een handeling aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen. Aldus wordt de levering van een goed dat wordt geïnstalleerd, in beginsel geacht plaats te vinden op het grondgebied van slechts één lidstaat, en wanneer de installatie van het goed erin bestaat dat het duurzaam met de grond wordt verbonden, bepaalt de plaats waar dit geschiedt, welke lidstaat bevoegd is om de levering te belasten. Dit betekent evenwel niet dat artikel 8, lid 1, sub a, tweede volzin, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is wanneer de installatie van een goed op het grondgebied van een van de lidstaten wordt voortgezet op het grondgebied van een andere lidstaat. Wanneer dit goed wordt geïnstalleerd op het grondgebied van een eerste lidstaat en vervolgens op dat van een tweede lidstaat, vindt de levering immers achtereenvolgens op het grondgebied van elk van deze staten plaats. In een dergelijk geval dient de bevoegdheid om de handeling te belasten dus toe te komen aan elke lidstaat voor het deel van de kabel dat op zijn grondgebied is geïnstalleerd.

(cf. punten 45-47, 50, dictum 2)

3. Artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, gelezen in samenhang met de artikelen 2, punt 1, en 3, ervan, moet aldus worden uitgelegd dat de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten met elkaar verbindt, niet aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen voor het deel van de handeling dat plaatsvindt in de exclusieve economische zone, op het continentale plat en in volle zee.

De regeling van de Zesde richtlijn is noodzakelijkerwijs en dwingend van toepassing op het gehele nationale grondgebied van de lidstaten in de zin van artikel 299 EG, dat ingevolge artikel 2 van het op 10 december 1982 te Montego Bay ondertekende Verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee de territoriale zee en de bodem en de ondergrond van deze zee omvat.

Anderzijds is de soevereiniteit van de kuststaat over de exclusieve economische zone en het continentale plat slechts functioneel en omvat zij als zodanig enkel het recht om de in de artikelen 56 en 77 van het Verdrag inzake het recht van de zee genoemde exploratie- en exploitatiewerkzaamheden uit te voeren. Aangezien de levering en de plaatsing van een onderzeese kabel niet behoren tot de in deze artikelen genoemde activiteiten, valt het deel van de handeling dat in deze twee zones wordt verricht, niet onder de soevereiniteit van de kuststaat. Deze vaststelling wordt bevestigd door de artikelen 58, lid 1, en 79, lid 1, van dit verdrag, volgens welke alle andere staten onder bepaalde voorwaarden gerechtigd zijn om onderzeese kabels in deze zones te leggen. Hieruit volgt dat dit deel van de handeling niet kan worden geacht in het

binnenland te zijn verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn. Hetzelfde geldt a fortiori voor het deel van de handeling dat plaatsvindt op volle zee, een gebied dat volgens artikel 89 van dit verdrag niet onder de soevereiniteit van de staten valt.

(cf. punten 55-57, 59-61, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

29 maart 2007 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Goederenleveringen – Artikel 8, lid 1, sub a – Glasvezelkabel tussen twee lidstaten die gedeeltelijk buiten grondgebied van Gemeenschap ligt – Fiscale bevoegdheid van elke lidstaat beperkt tot deel van kabel dat op zijn grondgebied is geïnstalleerd – Niet-belasting van deel dat in exclusieve economische zone, op continentaal plat en in volle zee ligt”

In zaak C-111/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door Regeringsrätten (Zweden) bij beslissing van 24 februari 2005, ingekomen bij het Hof op 4 maart 2005, in de procedure

Aktiebolaget NN

tegen

Skatteverket,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (rapporteur) en A. Ó Caoimh, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Aktiebolaget NN, vertegenwoordigd door U. Grefberg Nyberg, processansvarig,
- Skatteverket, vertegenwoordigd door B. Persson als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door L. Ström van Lier en D. Triantafyllou als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 september 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de uitlegging van de artikelen 2, punt 1, 3, lid 1, 5, 6, 8, lid 1, sub a, en 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/93/EG van de Raad van 3 december 2002 (PB L 331, blz. 27; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 De door de verwijzende rechter gestelde vragen zijn gerezen in het kader van een beroep dat door Aktiebolaget NN (hierna: „NN”), een in Zweden gevestigde onderneming, is ingesteld tegen een prealabel advies van Skatterättsnämnden (commissie voor fiscale vraagstukken) betreffende de toepassing van de bepalingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) op een handeling die bestaat in de installatie van een glasvezelkabel tussen Zweden en een andere lidstaat, waarbij een deel van deze kabel in de internationale wateren op de zeebodem dient te worden gelegd.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

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

[...]”

4 Artikel 3 van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder:

– ‚grondgebied van een lidstaat’: het binnenland zoals dat in de leden 2 en 3 voor elke lidstaat wordt omschreven;

– ‚Gemeenschap’ en ‚grondgebied van de Gemeenschap’: het binnenland van de lidstaten zoals dat in de leden 2 en 3 voor elke lidstaat wordt omschreven;

– [...]

2. Voor de toepassing van deze richtlijn komt ‚het 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.

[...]”

5 Artikel 5 van de richtlijn bepaalt:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

6 Artikel 6 van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

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

[...]

7 Artikel 8 van de richtlijn preciseert:

„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. 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;

[...]

8 Artikel 9 van de richtlijn bepaalt:

„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

a) de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, met inbegrip van diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden, de plaats waar het goed is gelegen;

[...]

Nationale regeling

9 Volgens hoofdstuk 1, § 1, van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde (mervärdesskattelag, SFS 1994, nr. 200; hierna: „ML”) is deze belasting met name verschuldigd wanneer een handeling wordt geacht in het binnenland te zijn verricht.

10 Als „goederen” in de zin van hoofdstuk 1, § 6, ML worden beschouwd „lichamelijke zaken”, zoals onroerende goederen, alsook gas, warmte, koude en elektrische energie. Volgens hoofdstuk 5, § 2, van dezelfde wet 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).

11 Als „dienst” in de zin van hoofdstuk 1, § 6, ML wordt beschouwd al wat niet als een goed kan worden beschouwd en in het kader van een beroepsactiviteit kan worden geleverd. Volgens hoofdstuk 5, § 4, eerste alinea, van de wet worden diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, in het binnenland verricht indien het onroerend goed daar gelegen is. Volgens hoofdstuk 5, § 6, eerste alinea, 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. In hoofdstuk 5, § 8, eerste alinea, ML wordt met name bepaald dat voor andere diensten dan die welke bedoeld zijn in de §§ 4 tot en met 6, sub a, of 7, sub a, 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 (deze regel geldt evenwel niet voor met name telecommunicatiediensten). In dezelfde alinea wordt bovendien bepaald 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.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 NN is werkzaam in de telecommunicatiesector en houdt zich met name bezig met het plaatsen, onderhouden en herstellen van glasvezelkabels. Zij is van plan overeenkomsten te sluiten voor de levering en de plaatsing van een onderzeese glasvezelkabel tussen Zweden en een andere lidstaat, die door de afnemer zal worden gebruikt om transmissiediensten aan verschillende telecomoperatoren aan te bieden. NN zal bij verschillende ondernemers de kabel en het overige noodzakelijke materieel aankopen, een schip met bemanning bevrachten en personeel aanwerven dat gespecialiseerd is in het plaatsen van kabels.

13 De kabel zal op het Zweedse vasteland in de bodem worden verankerd en ingegraven en vervolgens op de bodem van de zee worden gelegd en daar in voorkomend geval worden ingegraven, eerst in de binnenwateren en de territoriale wateren van Zweden, vervolgens op het continentale plat van Zweden en de andere lidstaat als kuststaten en ten slotte in de territoriale wateren en de binnenwateren van de andere lidstaat, om uiteindelijk op het vasteland van deze laatste lidstaat in de bodem te worden verankerd en ingegraven. Gelet op de afstand tussen de verankeringspunten kan het in een aantal gevallen noodzakelijk zijn de kabel te verlengen, wat een vrij ingewikkelde technische operatie is. In normale omstandigheden bedraagt de kostprijs van het materieel tussen 80 en 85 % van de totale kosten. In ongunstige omstandigheden, zoals in geval van storm, neemt het aandeel van het materieel in de totale kosten af.

14 Na de plaatsing en een aantal voorafgaande tests zal het eigendomsrecht van de kabel aan de afnemer worden overgedragen. Vervolgens zullen gedurende een dertigtal dagen een aantal aanvullende tests worden verricht, waarbij NN eventuele gebreken zal verhelpen.

15 NN heeft Skatterättsnämnden verzocht om een prealabel advies over de vraag of de voorgenomen handeling een dienst met betrekking tot een onroerend goed in de zin van hoofdstuk 5, § 4, ML is of een werkzaamheid met betrekking tot een roerend goed in de zin van hoofdstuk 5, § 6, van deze wet of nog een ander soort dienst en of deze dienst in Zweden wordt verricht.

16 Skatterättsnämnden heeft op 13 juni 2003 haar advies uitgebracht. Zij heeft geoordeeld dat de voorgenomen handeling op grond van hoofdstuk 5, § 8, eerste alinea, ML dient te worden

beschouwd als een in Zweden verrichte dienst aangezien zij geen kenmerken vertoont op basis waarvan de specifieke aanknopingspunten van hoofdstuk 5, §§ 4 tot en met 6, sub a, en 7, sub a, ML kunnen worden toegepast.

17 NN heeft bij Regeringsrätten beroep ingesteld tegen dit prealabele advies. Volgens haar is de plaatsing van een kabel zoals in het hoofdgeding aan de orde is, een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van hoofdstuk 5, § 4, ML en is de btw dus enkel verschuldigd voor de diensten die op het vasteland, de binnenwateren en de territoriale zee van Zweden worden verricht.

18 Aangezien Regeringsrätten van oordeel is dat een uitlegging van het gemeenschapsrecht noodzakelijk is voor de beslechting van het hoofdgeding, heeft het 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

19 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een handeling die bestaat in het leveren en installeren van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap is gelegen, waarbij de prijs van de kabel zelf verreweg het grootste deel van de totale kosten vertegenwoordigt, voor de toepassing van de btw dient te worden beschouwd als een levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn.

20 Vooraf dient te worden uitgemaakt of de levering en de plaatsing van een kabel in de door de verwijzende rechter beschreven omstandigheden vanuit btw-oogpunt dienen te worden behandeld als twee afzonderlijke belastbare handelingen dan wel als één samengestelde handeling die uit verschillende elementen bestaat.

21 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat wanneer een handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de

betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één prestatie gaat, en of, in dit laatste geval, deze prestatie als levering van goederen dan wel als dienstverrichting moet worden gekwalificeerd (zie in die zin arresten van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punten 12-14; 25 februari 1999, CPP, C-349/96, punt 28, en 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punt 19).

22 Gelet op de tweeledige omstandigheid dat ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald omdat anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast, is het in de eerste plaats van belang om vast te stellen wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn teneinde te bepalen of de belastingplichtige aan zijn klant meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofdprestaties dan wel één prestatie verleent (zie in die zin reeds aangehaalde arresten CPP, punt 29, en Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 20).

23 Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat er sprake is van één prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht voor de klant, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één, niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (arrest Levob Verzekeringen en OV Bank, reeds aangehaald, punt 22).

24 In casu heeft de door NN beoogde overeenkomst betrekking op de overdracht van een geplaatste, werkende kabel, na voltooiing van de installatie en het verrichten van proefnemingen.

25 Uit deze vaststelling volgt enerzijds dat alle elementen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling noodzakelijk zijn voor de totstandkoming ervan en anderzijds dat zij nauw met elkaar zijn verbonden. In deze omstandigheden zou het dus kunstmatig zijn om ervan uit te gaan dat de klant eerst de glasvezelkabel zal verwerven en vervolgens, bij dezelfde leverancier, de diensten die betrekking hebben op de plaatsing ervan (zie naar analogie arrest Levob Verzekeringen en OV Bank, reeds aangehaald, punt 24).

26 Bijgevolg dienen de levering en de plaatsing van een kabel in de door de verwijzende rechter beschreven omstandigheden vanuit btw-oogpunt als één handeling te worden beschouwd.

27 Om vervolgens uit te maken of één samengestelde handeling zoals in het hoofdgeding aan de orde is, als een levering van goederen dan wel als een dienst moet worden gekwalificeerd, moeten de overheersende elementen ervan worden bepaald (zie met name reeds aangehaalde arresten Faaborg-Gelting Linien, punten 12 en 14, en Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 27).

28 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat, wanneer er sprake is van één samengestelde handeling, een dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst wanneer hij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken (zie in die zin arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 24, en arrest CPP, reeds aangehaald, punt 30).

29 Blijkens de verwijzingsbeslissing vereist de plaatsing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde kabel de toepassing van ingewikkelde technische procedures en het gebruik van gespecialiseerde uitrusting en specifieke knowhow en is deze plaatsing in het kader van zo een omvangrijke operatie niet alleen onlosmakelijk verbonden met de levering van het goed, maar ook onontbeerlijk voor het latere gebruik en de latere exploitatie van dit goed. De plaatsing van deze kabel is dus niet louter bijkomstig ten opzichte van de levering.

30 Er dient evenwel nog te worden nagegaan of, gelet op de kenmerkende elementen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling, bij de kwalificatie van de transactie als een levering van goederen of als een dienst de levering van de kabel dan wel de plaatsing ervan de doorslag dient te geven.

31 Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn „als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

32 Volgens de rechtspraak van het Hof volgt uit de formulering van deze bepaling dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorziene vormen, maar doelt op 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. De doelstelling van de richtlijn zou in gevaar kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van een levering van een goed – een van de drie belastbare handelingen – zou afhangen van voorwaarden die verschillen naar gelang van het burgerlijk recht van de betrokken lidstaat (zie in die zin arresten van 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punten 7 en 8; 4 oktober 1995, *Armbrecht*, C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punten 13 en 14; 6 februari 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Jurispr. blz. I-1317, punten 32 en 33, en 21 april 2005, *HE*, C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 64).

33 Uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens blijkt dat de beoogde overeenkomst betrekking heeft op een lichamelijke zaak, namelijk een glasvezelkabel, die door de leverancier wordt aangekocht en geplaatst en die is bestemd om, na door deze laatste te zijn getest, te worden overgedragen aan de klant, die er als eigenaar over zal kunnen beschikken.

34 Het feit dat de kabel zowel wordt geleverd als geplaatst, staat er in beginsel niet aan in de weg dat de handeling binnen de werkingssfeer van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn valt.

35 In de eerste plaats volgt immers uit artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn dat een lichamelijke zaak kan worden geïnstalleerd of gemonteerd en daarbij al dan niet door of voor rekening van de leverancier kan worden getest, zonder dat de handeling noodzakelijkerwijs haar hoedanigheid van „levering van een goed” verliest. In de tweede plaats maakt deze bepaling, zoals de advocaat-generaal in punt 51 van zijn conclusie heeft opgemerkt, geen onderscheid naar gelang van de wijze waarop een goed wordt geïnstalleerd, zodat er niet noodzakelijkerwijs sprake is van een „werk in onroerende staat” in de zin van artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn wanneer een roerend goed duurzaam met de grond wordt verbonden.

36 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt ook dat, indien de plaatsing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde kabel in normale omstandigheden geschiedt, de omzet die de leverancier uit de handeling zal halen voor het grootste deel bestaat uit de kostprijs van de kabel zelf en van het overige materieel, die 80 tot 85 % van de totale kosten van de betrokken handeling vertegenwoordigt, terwijl in ongunstige omstandigheden, die bijvoorbeeld te maken kunnen hebben met het lastige terrein, de gesteldheid van de zeebodem, de noodzaak de kabel te verlengen of stormweer, het aandeel van de kostprijs van het materieel in de totale kosten kleiner wordt.

37 Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat de verhouding tussen de prijs van het goed en die van de diensten weliswaar een objectief gegeven is en als zodanig een aanwijzing vormt waarmee rekening kan worden gehouden bij de kwalificatie van de handeling die in het hoofdgeding aan de orde is, maar dat dit niet wegneemt dat, zoals de Commissie van de

Europese Gemeenschappen in haar opmerkingen stelt, geen doorslaggevend belang mag worden gehecht aan de kosten van het materieel en van de werkzaamheden alleen.

38 Met het oog op de kwalificatie van de beoogde handeling dient dus ook het belang van de dienstverrichting ten opzichte van de levering van de kabel te worden onderzocht.

39 Ook al dient de kabel noodzakelijkerwijs te worden geïnstalleerd om te kunnen worden gebruikt en is het, met name wegens de afstand en het lastige terrein, zeer ingewikkeld om de kabel duurzaam met de grond te verbinden en zijn hiervoor aanzienlijke middelen vereist, zoals blijkt uit punt 29 van het onderhavige arrest, hieruit volgt niet dat de dienstverrichting de overhand heeft op de levering van het goed. Uit de beschrijving van de contractuele bedingen in de verwijzingsbeslissing blijkt immers dat de door de leverancier te verrichten werkzaamheden enkel de plaatsing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde kabel omvatten en niet tot doel of tot gevolg hebben dat de aard van deze kabel wordt gewijzigd of dat deze wordt aangepast aan de specifieke behoeften van de klant (zie naar analogie arrest Levob Verzekeringen en OV Bank, reeds aangehaald, punten 28 en 29).

40 Gelet op al deze elementen dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat een handeling die bestaat in de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, dient te worden beschouwd als een levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn wanneer blijkt dat de kabel, na door de leverancier te zijn getest, zal worden overgedragen aan de klant, die er als eigenaar over zal kunnen beschikken, dat de prijs van de kabel zelf verreweg het grootste deel van de totale kosten van deze handeling vertegenwoordigt en dat de diensten van de leverancier enkel de plaatsing van de kabel omvatten, zonder de aard ervan te veranderen en zonder deze aan te passen aan de specifieke behoeften van de klant.

Tweede vraag

41 De tweede vraag is slechts gesteld voor het geval dat de belastbare handeling een dienst is. Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeft deze vraag niet te worden onderzocht.

Derde vraag

42 Met de derde vraag wenst de verwijzende rechter, met het oog op de vaststelling van de plaats van een btw-plichtige handeling die bestaat in de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten met elkaar verbindt en die gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, te vernemen of artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat de fiscale bevoegdheid van elke lidstaat beperkt is tot het deel van de kabel dat op zijn grondgebied gelegen is.

43 Vooraf dient te worden beklemtoond dat hoofdstuk VI van de Zesde richtlijn de bepalingen betreffende de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen bevat, namelijk artikel 8 voor leveringen van goederen en artikel 9 voor diensten. Zoals uit de zevende overweging van de considerans kan worden afgeleid, beogen deze bepalingen in het kader van het algemene stelsel van de richtlijn de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke btw-regelingen rationeel af te bakenen, door de plaats waar de leveringen van goederen en de diensten vanuit fiscaal oogpunt moeten worden geacht te zijn verricht, uniform vast te stellen. Deze bepalingen hebben ook tot doel bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en het niet-belasten van inkomsten te vermijden [zie naar analogie arresten van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14; 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, Jurispr. blz. I-3947, punt 23, en 15 september 2005, Köhler, C-58/04, Jurispr. blz. I-8219, punt 22].

44 Voor de bepaling van de plaats waar een levering van goederen moet worden geacht plaats te vinden, voorziet artikel 8 van de Zesde richtlijn in verschillende specifieke aanknopingspunten naargelang het gaat om leveringen van goederen met of zonder vervoer, om leveringen van goederen aan boord van een schip, vliegtuig of trein, om leveringen van gas of elektriciteit via distributiesystemen of om de levering van een goed dat door of voor rekening van de leverancier wordt geïnstalleerd of gemonteerd en daarbij al dan niet, door hem of voor zijn rekening, wordt getest. In dit laatste geval wordt volgens artikel 8, lid 1, sub a, tweede volzin, als plaats van de levering aangemerkt de plaats waar de installatie of de montage plaatsvindt.

45 Om bruikbaar te zijn, moet een conflictregel het mogelijk maken dat slechts een van de betrokken lidstaten bevoegd is om een handeling aan btw te onderwerpen. Aldus wordt de levering van een goed dat wordt geïnstalleerd in beginsel geacht plaats te vinden op het grondgebied van slechts één lidstaat, en wanneer de installatie van het goed erin bestaat dat het duurzaam met de grond wordt verbonden, bepaalt de plaats waar dit geschiedt welke lidstaat bevoegd is om de levering te belasten.

46 Dit betekent evenwel niet dat artikel 8, lid 1, sub a, tweede volzin, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is wanneer de installatie van een goed op het grondgebied van een van de lidstaten wordt voortgezet op het grondgebied van een andere lidstaat. Wanneer dit goed, in het hoofdgeding een glasvezelkabel, wordt geïnstalleerd op het grondgebied van een eerste lidstaat en vervolgens op dat van een tweede lidstaat, vindt de levering immers achtereenvolgens op het grondgebied van elk van deze staten plaats.

47 In een dergelijk geval dient de bevoegdheid om de handeling te belasten dus, zoals de advocaat-generaal in punt 88 van zijn conclusie heeft opgemerkt, toe te komen aan elke lidstaat voor het deel van de kabel dat op zijn grondgebied is geïnstalleerd.

48 Deze fiscale bevoegdheid van elk van de lidstaten met betrekking tot de handeling in haar geheel strekt zich niet alleen uit tot het heffen van de over de prijs van de kabel zelf verschuldigde belasting, maar omvat ook het recht om de diensten die betrekking hebben op de installatie ervan te belasten.

49 In het hoofdgeding omvatten de diensten die betrekking hebben op de installatie van de glasvezelkabel namelijk niet alleen de eigenlijke plaatsing en de eventuele verlenging van deze kabel, maar ook de tests die op geregelde tijdstippen tijdens de plaatsing zullen plaatsvinden en een aantal voorafgaande functioneringstests die na de plaatsing zullen worden verricht, alsook de uitvoering van bijkomende tests gedurende een dertigtal dagen na de ingebruikname van de kabel, gedurende welke de leverancier eventuele gebreken zal herstellen. Al deze diensten, waarvan sommige niet met een specifieke geografische plaats verbonden zijn, komen de volledige kabel ten goede en dienen dus, evenals de prijs van de kabel zelf en het overige materieel, door elke lidstaat te worden belast in verhouding tot de lengte van de kabel op zijn grondgebied.

50 Bijgevolg dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat de bevoegdheid tot het heffen van belasting op de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, aan elk van deze lidstaten toekomt in verhouding tot de lengte van de kabel op zijn grondgebied, zowel wat de prijs van de kabel zelf en het overige materieel betreft als wat de kosten van de met de plaatsing ervan verbonden diensten betreft.

Vierde vraag

51 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 2, punt 1, en 3 van deze richtlijn, aldus dient te worden uitgelegd dat de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten met elkaar verbindt, niet aan btw is onderworpen voor het gedeelte van de handeling dat betrekking heeft op een gebied dat geen deel uitmaakt van het grondgebied van de Gemeenschap.

52 Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn moeten de lidstaten alle leveringen van goederen die in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan btw onderwerpen.

53 De territoriale werkingssfeer van de Zesde richtlijn wordt bepaald door artikel 3 ervan, volgens hetwelk onder „grondgebied van een lidstaat” wordt verstaan het binnenland zoals dat in de leden 2 en 3 van dit artikel voor elke lidstaat wordt omschreven, en onder „grondgebied van de Gemeenschap” het binnenland van de lidstaten zoals dat in de leden 2 en 3 voor elke lidstaat wordt omschreven. Afgezien van een aantal nationale grondgebieden die uitdrukkelijk in artikel 3, lid 3, worden uitgesloten, komt het „binnenland” ingevolge artikel 3, lid 2, overeen met de werkingssfeer van het EG-Verdrag zoals die in artikel 299 EG voor elke lidstaat is omschreven.

54 Bij gebreke van een nauwkeuriger definitie in het Verdrag van het grondgebied dat onder de soevereiniteit van elke lidstaat valt, staat het aan elk van de lidstaten om in overeenstemming met de regels van het volkenrecht de omvang en de grenzen van dit grondgebied af te bakenen.

55 Wat het toepassingsgebied van de Zesde richtlijn betreft, heeft het Hof verklaard dat de in deze richtlijn neergelegde regeling noodzakelijkerwijs en dwingend van toepassing is op het gehele nationale grondgebied van de lidstaten (zie in die zin arrest van 23 januari 1986, *Trans Tirreno Express*, 283/84, *Jurispr. blz.* 231, punt 20).

56 Volgens artikel 2 van het op 10 december 1982 te Montego Bay ondertekende Verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee, dat in werking is getreden op 16 november 1994 en is goedgekeurd bij besluit 98/392/EG van de Raad van 23 maart 1998 (PB L 179, blz. 1; hierna: „zeerechtverdrag”), strekt de soevereiniteit van een kuststaat zich uit tot de territoriale zee en tot de bodem en de ondergrond van deze zee.

57 Het nationale grondgebied van de lidstaten in de zin van artikel 299 EG omvat dus eveneens de territoriale zee en de bodem en de ondergrond van deze zee, met dien verstande dat elke lidstaat overeenkomstig artikel 3 van het zeerechtverdrag de breedte van deze zee kan vaststellen binnen een grens van 12 zeemijl.

58 Bijgevolg dient een lidstaat een levering van goederen die plaatsvindt op haar territoriale zee of op de bodem of in de ondergrond van deze zee, aan btw te onderwerpen (zie eveneens, met betrekking tot vervoerdiensten, arrest van 23 mei 1996, *Commissie/Griekenland*, C-331/94, *Jurispr. blz.* I-2675, punt 10).

59 Anderzijds is de soevereiniteit van de kuststaat over de exclusieve economische zone en het continentale plat slechts functioneel en omvat zij als zodanig enkel het recht om de in de artikelen 56 en 77 van het zeerechtverdrag genoemde exploratie? en exploitatiewerkzaamheden uit te voeren. Aangezien de levering en de plaatsing van een onderzeese kabel niet behoren tot de in deze artikelen opgesomde activiteiten, valt het deel van de handeling dat in deze twee zones wordt verricht niet onder de soevereiniteit van de kuststaat. Deze vaststelling wordt bevestigd door de artikelen 58, lid 1, en 79, lid 1, van dit verdrag, volgens welke alle andere staten onder bepaalde voorwaarden gerechtigd zijn om onderzeese kabels in deze zones te leggen.

60 Hieruit volgt dat dit deel van de handeling niet kan worden geacht in het binnenland te zijn verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn. Hetzelfde geldt a fortiori voor het deel van de handeling dat plaatsvindt op volle zee, een gebied dat volgens artikel 89 van het zeerechtverdrag niet onder de soevereiniteit van de staten valt (zie eveneens, op het gebied van vervoerdiensten, arrest van 13 maart 1990, Commissie/Frankrijk, C-30/98, Jurispr. blz. I-691, punt 17).

61 Bijgevolg dient op de vierde vraag te worden geantwoord dat artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 2, punt 1, en 3 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten met elkaar verbindt, niet aan btw is onderworpen voor het deel van de handeling dat plaatsvindt in de exclusieve economische zone, op het continentale plat en in volle zee.

Kosten

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

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

1) **Een handeling die bestaat in de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, dient te worden beschouwd als een levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/93/EG van de Raad van 3 december 2002, wanneer blijkt dat de kabel, na door de leverancier te zijn getest, zal worden overgedragen aan de klant, die er als eigenaar over zal kunnen beschikken, dat de prijs van de kabel zelf verreweg het grootste deel van de totale kosten van deze handeling vertegenwoordigt en dat de diensten van de leverancier enkel de plaatsing van de kabel omvatten, zonder de aard ervan te veranderen en zonder deze aan te passen aan de specifieke behoeften van de klant.**

2) **Artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) dient aldus te worden uitgelegd dat de bevoegdheid tot het heffen van belasting op de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, aan elk van deze lidstaten toekomt in verhouding tot de lengte van de kabel op zijn grondgebied, zowel wat de prijs van de kabel zelf en het overige materieel betreft als wat de kosten van de met de plaatsing ervan verbonden diensten betreft.**

3) **Artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388), gelezen in samenhang met de artikelen 2, punt 1, en 3, ervan, moet aldus worden uitgelegd dat de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten met elkaar verbindt, niet aan belasting over de**

toegevoegde waarde is onderworpen voor het deel van de handeling dat plaatsvindt in de exclusieve economische zone, op het continentale plat en in volle zee.

ondertekeningen

* Procestaal: Zweeds.