FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT YVES BOT

fremsat den 13. september 2007 [1]

1. Denne traktatbrudsprocedure vedrører de tyske retsforskrifter, der fastsætter stedet for udførelsen af tjenesteydelser, der leveres af en eksekutor testamenti, med henblik på beskatning heraf med merværdiafgift (herefter »moms«). I tysk ret bestemmes, at disse ydelser udføres på det sted, hvor eksekutor testamenti udøver sin virksomhed.

2. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber er på sin side af den opfattelse, at disse ydelser må anses for leveret på aftagerens etableringssted eller bopælssted i overensstemmelse artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF [2], og at aftageren af ydelsen er arvingen.

3. Kommissionen har i denne sag for Domstolen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser, idet den ikke har fastsat stedet for det fiskale tilknytningsmoment for ydelser leveret af eksekutor testamenti i overensstemmelse med disse bestemmelser.

I — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsforskrifter*

4. Sjette direktiv harmoniserer betingelserne for opkrævning af moms inden for Unionen. I henhold til direktivets artikel 2, nr. 1, opkræves moms af levering af tjenesteydelser, som i en medlemsstat foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

5. Det sted, hvor en tjenesteydelse leveres med hensyn til opkrævning af moms, er fastsat i direktivets artikel 9. Denne artikel har til formål at hindre såvel kompetencekonflikter mellem medlemsstater, der vil kunne medføre dobbelt beskatning, som manglende beskatning.

6. Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, indeholder en almindelig regel, hvorefter stedet for en tjenesteydelse er det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsvirksomhed. Bestemmelsen har således følgende ordlyd: »[v]ed 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, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted«.

7. I sjette direktivs artikel 9, stk. 2, foreskrives også andre tilknytningskriterier. Disse kriterier kan inddeles i to kategorier.

8. Den første kategori omfatter præstationer, der kan lokaliseres fysisk. Det drejer sig om tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, transportydelser, virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab og andre former for aktivitet, og endelig udlejning af løsøregenstande. Stedet for disse ydelser er henholdsvis det sted, hvor ejendommen er beliggende, det sted, hvor transporten finder sted, det sted, hvor tjenesteydelserne udføres, og det sted, hvor benyttelsen af den udlejede løsøregenstand sker.

9. Den anden kategori af ydelser har aftagerens land som lokaliseringskriterium. Det fremgår således af syvende betragtning til sjette direktiv, at selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt bør fastsættes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris.

10. Disse ydelser er opregnet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e). Blandt de omhandlede ydelser er f.eks. hel eller delvis overdragelse af immaterielle rettigheder, reklamevirksomhed, bank-, finansierings- og forsikringstransaktioner, og endvidere virksomhed som vikarbureau.

11. I den nævnte bestemmelses tredje led findes også ydelser fra advokater og andre

lignende ydelser. I sjette direktivs artikel 9, stk. 2, bestemmes således:

»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 erhvervsmæssige 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

[...]«

12. I sjette direktivs artikel 9, stk. 3, bestemmes endelig:

»Med henblik på at undgå dobbelt påligning af afgifter, ikke-påligning af sådanne eller konkurrencefordrejning, kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser i henhold til stk. 2, litra e), og med hensyn til udlejning af løsøregenstande anse

a) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende i indlandet, som beliggende uden for Fællesskabet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Fællesskabet

b) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende uden for Fællesskabet, som beliggende i indlandet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted i indlandet.«

B — *De nationale bestemmelser*

13. § 3a i lov om omsætningsafgifter (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) har følgende ordlyd:

»1) En tjenesteydelse foretages på det sted, hvorfra den erhvervsdrivende udøver sin virksomhed, med forbehold af §§ 3b og 3f [...]

[...]

3) Hvis aftageren af en af de andre ydelser, der er nævnt i stk. 4, er en virksomhed, anses ydelsen som en undtagelse fra stk. 1 for leveret på det sted, hvor aftageren udøver sin virksomhed. [...]

4) Ved »andre ydelser« i stk. 3's forstand forstås:

[...]

3. andre ydelser i forbindelse med en advokats, [...] en skatterådgivers, [...] virksomhed, og særligt ydelse af juridisk, økonomisk og teknisk rådgivning

[...]«

14. I henhold til afsnit 33 i momscirkulæret (Umsatzsteuer-Richtlinien) finder UStG's § 3a, stk. 1, anvendelse på eksekutor testamenti-ydelser.

15. I henhold til disse bestemmelser og den fortolkning heraf, der er anlagt af Bundesfinanzhof (Tyskland), anses en eksekutor testamentis ydelser, herunder når disse ydelser leveres af en advokat, af en skatterådgiver eller af en revisor, for udført på det sted, hvor denne eksekutor udøver sin virksomhed.

II — Retsforhandlinger og parternes påstande

16. Kommissionen har anført, at leveringsstedet for tjenesteydelser præsteret i egen-

skab af eksekutor testamenti for aftagere, der har bopæl uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat end Tyskland, skal fastsættes i overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Kommissionen har meddelt de tyske myndigheder dette ved åbningsskrivelse af 19. april 2005.

17. Forbundsrepublikken Tyskland har ved skrivelse af 23. juni 2005 anfægtet denne vurdering med den begrundelse, at en eksekutor testamentis tjenesteydelser ikke kan sammenlignes med en advokats eller med andre af de ydelser, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led.

18. Kommissionen har gentaget sin vurdering af, at den tyske lovgivning ikke er i overensstemmelse med fællesskabsretten, i en begrundet udtalelse af 19. december 2005.

19. Forbundsrepublikken Tyskland har bekræftet sin opfattelse ved skrivelse af 2. marts 2006.

20. Kommissionen har anlagt nærværende sag ved stævning modtaget af Justitskontoret den 27. september 2006. Forbundsrepublikken Tyskland har givet sine argumenter til kende i et svarskrift, der af Justitskontoret blev indført i registreret den 20. november 2006. Kommissionen har indgivet replik, og Forbundsrepublikken Tyskland har indgivet duplik.

21. Parterne har ikke anmodet om et retsmøde. Domstolen har ligeledes fundet et retsmøde ufornødent.

22. Kommissionen har nedlagt påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), idet den ikke har fastsat leveringsstedet for en eksekutors tjenesteydelser i henhold til denne bestemmelse, når der præsteres tjenesteydelser for aftagere, som er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land.

23. Kommissionen har ligeledes nedlagt påstand om, at sagsøgte tilpligtes at betale sagens omkostninger.

24. Forbundsrepublikken Tyskland har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

III — Parternes argumenter

25. Kommissionen har gjort gældende, at den tyske holdning er ubegrundet, og at leveringsstedet for en eksekutor testamentis ydelser skal fastsættes i henhold til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, af følgende grunde.

26. I henhold til retspraksis skal der med henblik på at fastlægge, om en virksomhed er omfattet af disse bestemmelser, ikke tages hensyn til de erhverv, der er nævnt, men til de ydelser, der sædvanligvis præsteres i forbindelse med disse erhverv.

27. En eksekutor testamenti har som opgave at eksekvere afdødes udtrykte ønsker. Hans opgave kan derfor sammenlignes med at forsvare en mandants interesser. Han ordner en tredjemands retlige situation, og hans virksomhed har ligeledes økonomisk karakter. Denne virksomhed forudsætter også specifikt kendskab til arvelovgivningen. Virksomheden udøves hovedsageligt af advokater, der er specialiseret på dette område.

28. Eksekutor testamenti-ydelser kan også være knyttet til »andre lignende ydelser« som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. For dette er det tilstrækkeligt, at eksekutor testamentis virksomhed forfølger samme mål som en af de andre former for virksomhed, der udtrykkeligt er nævnt i denne bestemmelse. Varetagelse af en persons interesser er fælles for en advokats og en eksekutor testamentis virksomhed. I begge tilfælde er indholdet af denne virksomhed fastsat af en anden person.

29. Kommissionen har også påberåbt sig de retningslinjer, som Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift enstemmigt har vedtaget, hvorefter stedet for ydelser leveret af en person, der formidler kontakt til arvinger, skal fastlægges i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Der skal, selv om disse retningslinjer ikke er bindende, tages hensyn til dem, fordi de udtrykker lovgivers vilje. De betragtninger, der har ført til denne opfattelse med hensyn til stedet for en arvekontaktformidlers ydelser, må så meget desto mere gælde for en eksekutor testamentis ydelser.

30. Kommissionen har ligeledes gjort gældende, at dens opfattelse støttes af opbygningen af og formålet med sjette direktivs artikel 9, stk. 2. Denne bestemmelse har til formål at fastsætte afgiftsstedet for en tjenesteydelse til det sted, hvor ydelsen faktisk leveres. En eksekutor testamentis ydelser leveres på det sted, hvor arvingen

befinder sig, fordi tjenesteyderen har til opgave at sikre, at denne modtager arven.

31. Kommissionen har endelig gjort gældende, at de praktiske vanskeligheder, som gennemførelsen af dens opfattelse ville kunne medføre, når afdøde har flere arvinger, der er bosiddende i forskellige lande, ikke udgør et relevant argument, og at de ikke er mindre med hensyn til en arvekontaktformidlers virksomhed.

32. Forbundsrepublikken Tyskland har anfægtet denne vurdering af følgende grunde.

33. Ifølge denne medlemsstat kan eksekutor testamenti-virksomhed udøves af en slægtning, en arving, ægtefællen eller en advokat, en forening eller en juridisk person, såsom et administrationsselskab eller en bank. Eksekutor testamenti kan udpeges ved testamente eller ved arveaftale. Han har til opgave at gennemføre afdødes vilje.

34. Udnævnelsen af en eksekutor testamenti kan opfylde forskellige formål. Den kan have til formål at beskytte arvinger, der ikke har megen eller ingen erfaring, at bevare mindreåriges formue, indtil de bliver myndige, at forebygge tvister mellem arvinger eller at opfylde forpligtelser og udrede legater.

35. Eksekutor testamenti kan således udføre to typer opgaver, enten skiftet af formuen i overensstemmelse med afdødes bestemmelser i testamentet, således at opgaven slutter, når dette skifte er gennemført, eller forvaltning af arveformuen i en vis periode, indtil arvingen f.eks. bliver myndig.

36. Forbundsrepublikken Tyskland har af denne beskrivelse udledt, at den virksomhed, en eksekutor testamenti udøver, ikke udgør advokatydelser eller andre lignende ydelser som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led.

IV — Bedømmelse

37. Jeg er ikke overbevist om, at den af Kommissionen indledte traktatbrudssag er begrundet.

38. Ganske vist skal bestemmelserne i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), som Kommissionen har anført, ikke anses for en undtagelse fra en hovedregel, der menes at være indeholdt i direktivets artikel 9, stk. 1, og derfor fortolkes strengt. Det følger af fast retspraksis, at direktivets artikel 9, stk. 2,

indeholder specifikke tilknytningskriterier, hvorfor stedet for en økonomisk virksomheds fiskale tilknytning skal fastlægges i henhold til denne bestemmelse og ikke i henhold til den almindelige bestemmelse i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, hvis denne virksomhed henhører under anvendelsesområdet for et af disse kriterier [3].

39. Desuden er det ligeledes ubestridt, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), ikke omhandler erhvervene som sådanne, men de ydelser, som hovedsageligt eller sædvanligt leveres i medlemsstaterne i forbindelse med disse [4].

40. Spørgsmålet i denne sag er derfor, om de ydelser, der leveres af en eksekutor testamenti, er omfattet af anvendelsesområdet for de særlige tilknytningskriterier, der er nævnt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, således som Kommissionen har gjort gældende.

41. I denne bestemmelse foreskrives, at stedet for den fiskale tilknytning for de ydelser, der er nævnt i bestemmelsen, er det sted, hvor aftageren har etableret sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, når ydelserne præsteres for ikke-afgiftspligtige aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land.

42. Efter den opfattelse, som Kommissionen har givet udtryk for, er aftageren af ydelser præsteret af en eksekutor testamenti arvingen eller arvingerne efter afdøde. Jeg mener af følgende grunde, at denne teori ikke kan tiltrædes.

43. Begrebet »aftager« i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), kræver efter min opfattelse, at der foreligger et retsforhold mellem denne aftager og tjenesteyderen.

44. Dette krav følger for det første af selve momsens art, der, som det skal erindres, er en forbrugsafgift. Det er købet af et gode eller en tjenesteydelse, der udløser denne afgift og medfører, at den skal betales af erhververen af dette gode eller denne tjenesteydelse, såvel når aftageren foretager denne erhvervelse med henblik på udøvelsen af sin økonomiske virksomhed i egenskab af afgiftspligtig person, som når han foretager erhvervelsen til opfyldelse af sine egne behov i sin egenskab af endelig forbruger.

3 — Dom af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. I, s. 1195, præmis 10 og 11 og den deri nævnte retspraksis.

4 — Dom af 16.9.1997, sag C-145/96, Von Hoffmann, Sml. I, s. 4857, præmis 17.

45. Denne afgift finder således i momssystemet anvendelse på alle trin i et gode eller en tjenesteydelses fremstillings- og distributionsproces, og den forfalder, på hvert trin i denne proces, hver gang der er et retsforhold mellem to selvstændige parter, hvorved der udveksles gensidige ydelser [5].

46. Kravet om et retsforhold mellem aftageren og tjenesteyderen følger efter min opfattelse endvidere af det system, der er fastsat i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e). Efter dette system er det formålet med den aftale, der er indgået med tjenesteyderen, der gør det muligt at fastslå, om den omhandlede ydelse svarer til en af de ydelser, der er nævnt i bestemmelsen. Aftageren i denne bestemmelses forstand må derfor efter min opfattelse nødvendigvis være den person, der er part i aftalen med tjenesteyderen.

47. Ved undersøgelsen af den forbindelse, der foreligger mellem afdødes arving eller arvinger og eksekutor testamenti, må det fastslås, at de ikke har indgået nogen aftale. Eksekutor testamenti har forpligtet sig til at gennemføre bestemmelser truffet af afdøde, og det er med samme afdøde, at de ydelser, han skal levere, samt disses pris er blevet fastsat. Den eneste afgørelse, det tilkommer arvingen at træffe, når mandanten dør, og eksekutor testamentis ydelser kan kræves præsteret, er at tiltræde eller at fragå arven efter afdøde. Denne viljestilkendegivelse gør ham imidlertid ikke til aftager af de ydelser, som eksekutor testamenti leverer, da han hverken bestemmer deres indhold eller pris.

48. Jeg skal herved bemærke, at Kommissionen i sin argumentation med henblik på at godtgøre, at en eksekutor testamentis ydelser er beslægtet med en advokats, har anført, at en eksekutor også varetager en mandants interesser. Kommissionen har imidlertid i sine indlæg erkendt, at eksekutor testamentis opgave først og fremmest er at varetage arveladerens interesser.

49. Det forekommer mig derfor, at en arvings situation i forhold til eksekutor testamenti er anderledes end en arvings situation i forhold til en person, hvis tjenesteydelse består i at formidle kontakt til arvinger, hvortil Kommissionen har henvist i sine indlæg. I forhold til en sådan tjenesteyder fremstår arvingen som aftager. Når en arvekontaktformidler meddeler en arving, at arvingen har arverettigheder, opfordres arvingen af denne tjenesteyder til at indgå en aftale om fastsættelse af vederlag mod, at formidleren meddeler arvingen det nøjagtige indhold af disse rettigheder, og hvorledes han modtager dem. Der er i dette tilfælde en aftale mellem arvingen og denne tjenesteyder.

5 — Dom af 23.3.2006, sag C-210/04, FCE Bank, Sml. I, s. 2803, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis.

50. Den omstændighed, at udvalget vedrørende merværdiafgift i en retningslinje har fundet, at stedet for det fiskale tilknytningsmoment for en arvekontaktformidlers tjenesteydelser skal fastlægges i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), kan ikke bevise, at den opfattelse, Kommissionen har fremført med hensyn til en eksekutor testamenti, er begrundet.

51. Endvidere er jeg i modsætning til Kommissionen ikke overbevist om, at stedfæstelsen af en eksekutor testamentis ydelser i det tredjeland, hvor arvingen befinder sig, der i sagens natur kun kan være en endelig forbruger, ville have som virkning, at ydelsen lokaliseres til det sted, hvor den faktiske benyttelse eller udnyttelse af de leverede ydelser finder sted.

52. Ganske vist fremstår arvingen som modtageren af de ydelser, der leveres af en eksekutor testamenti, fordi eksekutor testamentis mandat, som Forbundsrepublikken Tyskland har anført, består i at overdrage arvingen de rettigheder, der tilkommer denne i afdødes formue. Arvingen bærer også omkostningerne, fordi disse omkostninger fradrages i arveformuen, medmindre arvelader har valgt at betale omkostningerne ved eksekutor testamentis ydelser, mens han var i live. Disse omstændigheder er efter min opfattelse imidlertid ikke tilstrækkelige til, at det må fastslås, at eksekutor testamentis ydelser virkelig benyttes og udnyttes uden for Fællesskabet, når arvingen har bopæl eller sædvanligt opholdssted i et tredjeland.

53. I dette trekantsforhold, der knytter arvingen til arvelader og eksekutor testamenti, er den rolle, der tilfalder arvingen, passiv, medmindre arveladeren har bestemt andet. Almindeligvis er det hverken arvingen, der har besluttet at anvende denne tjenesteyder eller fastsat dennes opgave. Arvingen modtager blot de rettigheder, der tilkommer ham i henhold til den opgave, som arveladeren har angivet, uden nødvendigvis at have nogen forbindelse med eksekutor testamenti. Jeg tror derfor ikke, at denne situation kan sammenlignes med f.eks. situationen for en endelig forbruger, der er bosiddende uden for Fællesskabet, der overdrager det til en advokat, der er etableret i en medlemsstat, at forsvare sine interesser med henblik på at repræsentere sig for en domstol i et tredjeland.

54. Efter min opfattelse kan der med andre ord kun foreligge faktisk benyttelse og udnyttelse af en tjenesteydelse hos en person, der har besluttet at anvende en afgiftspligtig persons ydelser, og som vil kunne anvende disse ydelser med henblik på udøvelsen af sin erhvervsvirksomhed, særligt fremstilling af goder, således som fællesskabslovgiver har forudset i syvende betragtning til sjette direktiv [6].

6 — Jeg tror derfor heller ikke, at arveladeren vil kunne anses for aftager af eksekutor testamentis ydelser som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), fordi disse ydelser først præsteres efter arveladerens død.

55. Kommissionen har endelig ikke godtgjort, hvordan det ville være i strid med formålet med sjette direktivs artikel 9, stk. 1, at anse en eksekutor testamentis ydelser for knyttet til det sted, hvor denne tjenesteyder er etableret i henhold til denne bestemmelse.

56. Som anført har direktivets artikel 9 bl.a. til formål at hindre manglende afgiftspålæggelse. Lokaliseringen af ydelser leveret af en eksekutor testamenti på det sted, hvor denne tjenesteyder udøver sin virksomhed, således som fastsat i den omtvistede lovgivning, har som virkning, at ydelser, der leveres af advokater, der er etableret i Tyskland, og som udøver en sådan virksomhed, afgiftspålægges i denne medlemsstat, uanset hvor arvingerne har bopæl. Den opfattelse, som Kommissionen har fremført, leder på sin side til, at en eksekutor testamentis ydelser er afgiftsfrie, når afdødes arving bor i et tredjeland.

57. Jeg finder derfor ikke, at Kommissionen har godtgjort, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktiv artikel 9, stk. 2, litra e), idet den ikke har fastsat leveringsstedet for en eksekutors tjenesteydelser i henhold til denne bestemmelse, når tjenesteydelserne præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land.

58. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, bør Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, hvis Domstolen er enig i mit forslag til afgørelse.

V — Forslag til afgørelse

59. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg således, at Domstolen frifinder Forbundsrepublikken Tyskland i traktatbrudssagen og pålægger Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber at betale sagens omkostninger.