

Asia C-401/06

Euroopan yhteisöjen komissio

vastaan

Saksan liittotasavalta

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Verotus – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Palvelujen suoritus – Testamentin toimeenpanija – Palvelun suorituspaikka – 9 artiklan 1 kohta ja 2 kohdan e alakohta

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Palvelujen suoritukset – Verotuspaikan määrittäminen

(Neuvoston direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmas luetelmakohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 säännösten vastaista ei ole se, että jäsenvaltio pitää voimassa lainsäädännön, jonka mukaan testamentin toimeenpanijan palvelun suorituspaikaksi on katsottava paikka, jossa sen suorittaja harjoittaa toimintaansa. Testamentin toimeenpanijan suoritukset eivät nimittäin kuulu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan soveltamisalaan, koska testamentin toimeenpanosta muodostuva palvelu on luonteeltaan erityislaatuinen siten, että se eroaa asianajajan pääasiallisesti ja tavanomaisesti suorittamista palveluista, joiden tarkoituksena on jonkun henkilön etujen edustaminen ja puolustaminen eikä täsmennetyn tahdon soveltaminen. Testamentin toimeenpanijan ja asianajajan suorituksia ei voida pitää toisiaan vastaavina myöskään siitä syystä, että niiden päämäärä ei ole sama. Useimmissa tapauksissa kyse on testamentin toimeenpanijan osalta nimittäin siitä, että hän arvioi perittävän omaisuuden ja jakaa sen palvelun vastaanottajille ja joskus, erityisesti silloin kun on kyse alaikäisten lasten omaisuuden hallinnoinnista, suojaa kyseistä omaisuutta ja hankkii sille tuottoa, kun taas asianajajan suorittamien palvelujen tarkoituksena on ennen kaikkea saada luonteeltaan oikeudellinen vaatimus menestymään.

(ks. 36, 37, 39, 40 ja 42 kohta)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

6 päivänä joulukuuta 2007 (*)

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Verotus – Kuudes arvonlisäverodirektiivi –
Palvelujen suoritus – Testamentin toimeenpanija – Palvelun suorituspaikka – 9 artiklan 1 kohta ja
2 kohdan e alakohta

Asiassa C-401/06,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä
koskevasta kanteesta, joka on nostettu 26.9.2006,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou, prosessiosoite Luxemburgissa,
kantajana,

vastaan

Saksan liittotasavalta, asiamiehenään M. Lumma,

vastaajana,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, J.
Klučka, P. Lindh ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.9.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio vaatii kanteellaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että
Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön
yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste
– 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä
kuudes direktiivi) 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole
määrittänyt testamentin toimeenpanijan palvelujen suorituspaikkaa mainitun säännöksen
mukaisesti silloin, kun palvelut suoritetaan Euroopan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille
vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille
verovelvollisille.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

2 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava
"verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta" palvelujen
suorituksesta.

3 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan – –”.

4 Mainitun direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa täsmennetään kuitenkin seuraavaa:

”e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

– –
– konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus”.

Kansallinen säännöstö

5 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), joka on annettu 26.11.1979 (BGBl. 1979 I, s. 1953), sellaisena kuin se on muutettuna 21.2.2005 annetulla lailla (BGBl. 2005 I, s. 386), 3 a §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa elinkeinonharjoittaja harjoittaa toimintaansa, sanotun vaikuttamatta 3 b ja 3 f §:n soveltamiseen – –

– –
3. Jos jonkin 4 momentissa mainitun palvelun vastaanottajana on elinkeinonharjoittaja, palvelu on 1 momentista poiketen katsottava suoritetuksi paikassa, jossa vastaanottaja harjoittaa liiketoimintaansa – –”

4. Edellä 3 momentissa palveluilla tarkoitetaan seuraavia: – –, palveluja asianajajan, – – veroasiantuntijan, – – toiminnan harjoittamisen yhteydessä – – ja muun muassa oikeudellisen, taloudellisen ja teknisen neuvonnan antamisen yhteydessä.”

6 Bundesfinanzhof on täsmentänyt tältä osin 5.6.2003 antamassaan tuomiossa (V R 25/02, BStBl. 2003 II, s. 734), että UStG:n 3 a §:n 1 momenttia sovelletaan testamentin toimeenpanijan suorituksiin, kun taas asianajajan ja veroasiantuntijan toimenkuvaan kuuluvat suoritukset kuuluvat UStG:n 3 a §:n 4 momentin 3 kohdan soveltamisalaan.

7 Saksan siviililakikoonnoksen (Bürgerliches Gesetzbuch, jäljempänä BGB) 5 osan 3 osaston 6 luku koskee testamentin toimeenpanijaa.

8 BGB:n 2221 §:n mukaan testamentin toimeenpanija voi pyytää asianmukaisen korvauksen toimeksiantonsa hoitamista varten, jos perittävä ei ole toisin päättänyt.

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

9 Komissio ilmoitti 12.4.2005 päivätyssä virallisessa huomautuksessaan, joka on annettu tiedoksi 19.4.2005, että sen mukaan edellä mainitut kansalliset verosäännökset eivät ole sopusoinnussa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan

kanssa, ja kehotti Saksan viranomaisia esittämään huomautuksensa kahden kuukauden kuluessa mainitun tiedoksiannon vastaanottamisesta lukien. Saksan liittotasavalta vastasi 21.6.2005 päivätyllä kirjeellä, että testamentin toimeenpanijan suorittamat palvelut eivät ole asianajajan suorittamien palveluiden kanssa vertailukelpoisia ja että ne eivät kuulu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan soveltamisalaan.

10 Komissio pysyttäytyi arvioissaan ja lähetti siis jäsenvaltiolle 13.12.2005 perustellun lausunnon, joka annettiin tiedoksi 19.12.2005, ja määräsi jäsenvaltion noudattamaan mainittua lausuntoa kahden kuukauden määräajassa sen tiedoksisaamisesta. Sen jälkeen kun Saksan liittotasavalta oli kieltäytynyt noudattamasta mainittua lausuntoa, komissio päätti nostaa nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

Kanne

Asianosaisten lausumat

11 Komissio katsoo, että edellä mainituista Saksan oikeuden säännöksistä, siitä, miten kansalliset tuomioistuimet ovat tulkinneet kyseisiä säännöksiä, ja siitä, miten niitä hallinnossa sovelletaan, seuraa, että testamentin toimeenpanijan palvelut katsotaan aina suoritetuiksi paikassa, jossa hän harjoittaa toimintaansa. Näin on komission mukaan myös silloin, kun asianajajat, veroasiantuntijat tai yrityksen tilintarkastajat harjoittavat tätä toimintaa. Mainitunlainen käytäntö on komission mukaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan sanamuodon vastainen, sillä mainitun säännöksen mukaan sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle tai muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille vastaanottajille, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottaja on.

12 Komissio tuo esiin ensinnäkin sen, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei anneta mitään etusijaa kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdalle, jossa asetetaan periaate, jonka mukaan suorituspaikka määräytyy suorittajan liiketoiminnan kotipaikan mukaan, mainitun artiklan 2 kohtaan nähden. Näin ollen 2 kohdan e alakohdalla ei pidä tulkita suppeasti, koska se ei ole luonteeltaan poikkeus (ks. asia C-108/00, SPI, tuomio 15.3.2001, Kok. 2001, s. I-2361, 17 kohta).

13 Komissio katsoo, että testamentin toimeenpanijana suoritettut palvelut kuuluvat palveluihin, joita pääasiallisesti ja tavanomaisesti tarjoaa asianajaja. Näin ollen sen ratkaisemiseksi, kuuluuko testamentin toimeenpanijan toiminta kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 vai 2 kohdan soveltamisalaan, ei komission mukaan pidä keskittyä siihen, mikä ammattinimike kyseisten palvelujen tarjoajalla on, vaan itse palvelujen luonteeseen. Komissio muistuttaa muutoinkin, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa mainitut ammatit on mainittu vain esimerkinomaisesti ja että kyseisen säännöksen tarkoituksena on tosiasiallisesti kuvata palvelujen ryhmiä.

14 Komission mukaan testamentin toimeenpanijan tehtävänä on puolustaa toimeksiantajan etuja, edustaa tätä ja järjestää kolmannen tahon konkreettinen oikeudellinen tilanne. Tämä vahvistaa komission mukaan päällekkäisyyden asianajajien ja testamentin toimeenpanijoiden toiminnan välillä eikä tätä päällekkäisyyttä voi estää se, että testamenttia toimeenpantaessa taloudelliset näkökohdat liittyvät oikeudellisiin näkökohtiin. Taloudellinen toiminta on komission mukaan nimittäin käsillä myös asianajajien tavanomaisessa toiminnassa eikä perintöasioiden hoitaminen poikkea tästä toiminnasta.

15 Komission mukaan sillä, että perilliset ovat palvelujen vastaanottajina, ei ole merkitystä, koska palvelut suoritetaan perittävän tahdon mukaisesti.

16 Komissio huomauttaa, että asianajajan ammatin kehittyminen on johtanut erikoistumisiin

myös Saksassa ja muun muassa perintöoikeuden alalla, jolla ammattinimikkeeksi on kehittynyt perintöoikeuteen erikoistunut asianajaja (Fachanwalt für Erbrecht), ja että kaikki erikoistuminen edellyttää käytännön kokemusta kyseiseltä alalta sekä sitä koskevia teoreettisia tietoja.

17 Komissio toteaa lisäksi, että testamentin tekijällä ei ole mitään velvollisuutta valita spesialistia vaan ennen kaikkea luotettava henkilö ja että kyseinen luottamuksellinen suhde luonnehtii sekä suhdetta asianajajaan yleisesti että suhdetta testamentin toimeenpanijaan erityisesti.

18 Lopuksi komissio huomauttaa, että vaikka arvonlisäverokomitean antamat suuntaviivat (53. kokous 4. ja 5.11.1997, asiakirja XXI/97/1.658), joiden mukaan ammattimaisen perillisten jäljittäjän suorittamien palvelujen suorituspaikka on vahvistettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaisesti, eivät ole sitovia, ne ilmaisevat esillä olevassa asiassa yhteisön lainsäätäjän tahdon saattaa perillisten jäljittäminen mainitun säännöksen soveltamisalan piiriin. Näin ollen perillisten jäljittämiseen sovellettavista säännöistä olisi otettava mallia siten, että niitä sovellettaisiin testamentin toimeenpanijoiden toimintaan huolimatta mahdollisista käytännön ongelmista, joita tällaisesta tavasta määrittää suorituspaikka voi seurata.

19 Saksan liittotasavalta vaatii, että kanne hylätään ja komissio velvoitetaan korvaamaan kaikki oikeudenkäyntikulut.

20 Saksan liittotasavalta väittää, että testamentin toimeenpanijan palvelujen suorituksia ei voida verrata niihin palveluihin, joita asianajaja tavanomaisesti suorittaa ja että testamentin toimeenpanijan palvelut eroavat myös muista kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitetuista suorituksista.

21 Saksan liittotasavalta korostaa, että kuka tahansa oikeustoimikelpoinen henkilö voidaan nimetä testamentin toimeenpanijaksi. Se ilmoittaa, että testamentin toimeenpanijan toiminta riippuu testamentin tekijän ohjeista ja kattaa erityyppisiä tilanteita. Saksan liittotasavalta myöntää, että perittävän tahdon toimeenpano perinnönjakovaiheessa edellyttää oikeudellisia tietoja, minkä vuoksi usein käännytään asianajajan puoleen, mutta väittää, ettei tuolloin ole kyse neuvontatoiminnasta.

22 Saksan liittotasavalta lisää, että asiassa C-145/96, von Hoffmann, 16.9.1997 annetusta tuomiosta (Kok. 1997, s. I-4857) seuraa, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan soveltamisalaan kuuluvat vain ne palvelut, joita mainituissa säännöksessä tarkoitetuissa ammateissa pääasiallisesti ja tavanomaisesti suoritetaan. Testamentin toimeenpanijana suoritettavat palvelut eivät kuitenkaan ole tällaisia palveluita, koska testamentin toimeenpanijalla ei ole päämiestä puolustettavanaan. Kyseessä on siis etujen yhteensovittaminen eikä asianosaisen edustaminen.

23 Lisäksi asianajajana tai testamentin toimeenpanijana suoritetuilla palveluilla, asianajajankin suorittamina, on eri tarkoitus, ensimmäisessä tapauksessa oikeudellinen ja oikeudelliseen neuvontaan liittyvä tarkoitus, toisessa tapauksessa taloudellinen ja hallinnollinen tarkoitus.

24 Saksan liittotasavallan mukaan myös kuudennen direktiivin tavoitteet on otettava huomioon. Tältä osin palvelua on arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen mukaan mahdollisuuksien mukaan verotettava siinä paikassa, jossa palvelu suoritetaan tai jossa sitä käytetään tai se kulutetaan. Vaikka asianajajan ja hänen asiakkaansa välillä on mahdollista todeta paikkaan liittyvä yhteys, Saksan liittotasavallan mukaan tällaista yhteyttä ei ole testamentin toimeenpanijan ja perillisen välisessä suhteessa, koska testamentin toimeenpanijalla on yhteys ennen kaikkea perinnön jättämispaikkaan. Lisäksi kiinteän omaisuuden hallinnoinnissa on Saksan liittotasavallan mukaan pelättävä vaikeuksia, koska kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan

mukaan verotuspaikka on tuolloin se paikka, jossa omaisuus sijaitsee. Se, että perilliset asuvat eri jäsenvaltioissa ja yhteisön ulkopuolella, on Saksan liittotasavallan mukaan myös tältä osin ongelmallista.

25 Saksan liittotasavalta väittää lopuksi, että kyse ei myöskään ole kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohtassa tarkoitetuista ”vastaavista suorituksista”. Se torjuu erityisesti vertaamisen ammattimaiseen perillisten jäljittämiseen.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

26 Aluksi on huomautettava seuraavaa.

27 Ensinnäkin on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 226 artiklan nojalla aloitetussa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä komission on näytettävä toteen väitteensä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä. Sen tehtävänä on toimittaa yhteisöjen tuomioistuimelle tarvittavat tiedot, jotta tämä voi todeta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen, eikä komissio tällöin voi nojautua minkäänlaisiin oletuksiin (asia C-62/89, komissio v. Ranska, tuomio 20.3.1990, Kok. 1990, s. I-925, 37 kohta ja asia C-341/02, komissio v. Saksa, tuomio 14.4.2005, Kok. 2005, s. I-2733, 35 kohta).

28 Toiseksi on todettava, että esillä olevassa asiassa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne voi koskea vain tilannetta, jossa yhtäältä testamentin toimeenpanijan palvelut on suoritettu vastiketta vastaan, minkä BGB:n 2221 § mahdollistaa, ja toisaalta palvelun suorittaa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen tässä ominaisuudessaan, sillä muussa tapauksessa kyseinen palvelu ei olisi arvonalisäveron alainen suoritus.

29 Kolmanneksi on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välisestä suhteesta, että 2 kohdassa luetellaan erityisiä liittymiä, kun taas 1 kohdassa vahvistetaan tältä osin yleinen pääsääntö. Näiden säännösten tarkoituksena on yhtäältä välttää toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta estää tulojen verottamatta jääminen (ks. mm. asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985, Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 14 kohta; asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4595, 20 kohta ja em. asia SPI, tuomion 15 kohta).

30 Kuudennen direktiivin 9 artiklan tulkinnasta on todettava, että sen 1 kohdan ei siis voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen kyseisen säännöksen 2 kohtaan nähden. Kussakin yksittäistapauksessa on selvitettävä, onko kyse jostain 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainitusta tilanteesta. Jos näin ei ole, on sovellettava 9 artiklan 1 kohtaa (ks. mm. em. asia Dudda, tuomion 21 kohta ja em. asia SPI, tuomion 16 kohta).

31 Tältä osin on korostettava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmas luetelmakohta ei kohdistu ammatteihin, kuten asianajajiin, konsultteihin, tilintarkastajiin tai insinööreihin, vaan näiden suorituksiin. Yhteisön lainsäätäjä on tässä säännöksessä maininnut nämä ammatit määritelläkseen ne suoritusten tyypit, joita säännös koskee (ks. em. asia von Hoffmann, tuomion 15 kohta). Ilmaisu ”muut vastaavat suoritukset” ei viittaa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohtassa mainittujen epäyhtenäisten toimintojen mihinkään yhteiseen tekijään vaan suorituksiin, jotka vastaavat näitä toimintoja, kun niitä tarkastellaan kutakin erikseen. Suorituksen on katsottava vastaavan jotakin tässä artiklassa mainittua toimintoa, kun molemmilla on sama päämäärä (ks. vastaavasti asia C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, tuomio 6.3.1997, Kok. 1997, s. I-1195, 19–22 kohta ja em. asia von Hoffmann, tuomion 20 ja 21 kohta).

32 Käsiteltävänä olevaa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa kannetta on tarkasteltava näiden näkökohtien valossa.

33 Komissio moittii esillä olevassa asiassa Saksan liittotasavaltaa siitä, että se on katsonut lainsäädännössään, että testamentin toimeenpano kuuluu kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, vaikka se komission mukaan kuuluu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan joko sillä perusteella, että se on palvelu, jota pääasiallisesti ja tavanomaisesti tarjoaa asianajaja, tai sillä perusteella, että se on palvelu, joka vastaa asianajajan toimintaan kuuluvia suorituksia.

34 Ensin on siis määriteltävä, kuuluuko testamentin toimeenpanijan palvelujen suoritus sellaisiin suorituksiin, joita suoritetaan pääasiallisesti ja tavanomaisesti asianajajan ammatissa.

35 Testamentin toimeenpano saa alkunsa perittävän tahdosta, jonka mukaan yhden tai useamman henkilön on pantava täytäntöön hänen testamenttinsa määräykset. BGB:ssä säädetään, että testamentin toimeenpanijan voi valita suoraan perittävä itse tai perittävän nimeämä kolmas henkilö tai tietyissä tapauksissa Nachlassgericht (perintöasioita käsittelevä tuomioistuin). Testamentin toimeenpanijan suoritettavaksi tulevat toimenpiteet vaihtelevat luonteensa ja kestonsa osalta hänen saamansa toimeksiannon mukaan.

36 Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että asianajajan ammatissa pääasiallisesti ja tavanomaisesti suoritettavien palvelujen tarkoituksena on jonkun henkilön etujen edustaminen ja puolustaminen (em. asia von Hoffmann, tuomion 17 kohta).

37 Vaikka onkin totta, että testamentin toimeenpanijoiksi valitaan muun muassa Saksassa usein asianajajia näiden oikeudellisen tietämyksen ja sen vuoksi, että perinnönjaossa tarvitaan tällaista tietämystä, ei testamentin toimeenpanija kuitenkaan edusta perittävää vaan ainoastaan toteuttaa tämän viimeisen tahdon pysyen puolueettomana testamentin toimeenpanosta muodostuvan palvelun vastaanottajiin nähden. Testamentin toimeenpanija ei varsinaisesti puolusta perittävän etuja vaan soveltaa täsmennettyä tahtoa, jota hän tulkitsee, kun taas asianajajan ja tämän asiakkaan välisessä suhteessa asianajajan tehtävänä on parhain mahdollisin tavoin toteuttaa asiakkaan edut yleensä ristiriitatilanteessa, jossa on toisilleen vastakkaisia etuja. Tästä seuraa, että testamentin toimeenpanosta muodostuva palvelu on luonteeltaan erityislaatuinen siten, että se eroaa asianajajan pääasiallisesti ja tavanomaisesti suorittamista palveluista.

38 Seuraavaksi on tarkistettava, voivatko testamentin toimeenpanijan suoritukset olla asianajajan suorituksia vastaavia kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohtassa tarkoitettulla tavalla.

39 On todettava, että niiden tehtävien, joita testamentin toimeenpanija voi suorittaa, huomattava vaihtelevuus eli se, että tehtävät ulottuvat omaisuuden hallinnoinnista moraalisten etujen suojaan ja sisältävät myös pelkän rahamäärärien tai irtaimen tai kiinteän omaisuuden jaon, tekee testamentin toimeenpanoa koskevan tyypillisen suorituksen esiin tuomisesta hankalaa. Testamentin toimeenpanijan tehtävä on nimittäin toteuttaa testamentin tekijän tahto, mihin voi liittyä hallintotoimia, oikeudellisia toimia ja kaikenlaisia aineellisia tai oikeudellisia toimenpiteitä. Testamentin toimeenpano palveluna kuuluu kuitenkin laajemmin tarkasteltuna taloudelliseen toimintaan, kuten Saksan liittotasavalta on aiheellisesti korostanut, koska useimmissa tapauksissa kyse on testamentin toimeenpanijan osalta siitä, että hän arvioi perittävän omaisuuden ja jakaa sen palvelun vastaanottajille ja joskus, erityisesti silloin kun on kyse alaikäisten lasten omaisuuden hallinnoinnista, suojaa kyseistä omaisuutta ja hankkii sille tuottoa. Vaikka taloudelliset näkökohdat eivät luonnollisestikaan ole asianajajan toiminnalle vieraita, asianajajan suorittamien palvelujen

tarkoituksena on sen sijaan ennen kaikkea saada luonteeltaan oikeudellinen vaatimus menestymään. Näillä kahdella suorituksella ei siis ole sama päämäärä.

40 Näin ollen testamentin toimeenpanijan ja asianajajan suorituksia ei voida pitää toisiaan vastaavina.

41 On siis todettava, että testamentin toimeenpano ei ole suoritus, jota pääasiallisesti ja tavanomaisesti tarjoaa asianajaja, eikä suoritus, joka vastaa asianajajan suoritusta.

42 Näin ollen on katsottava, että komissio ei ole osoittanut, että Saksan liittotasavalta olisi rikkonut kuudennen direktiivin säännöksiä sillä, että se on pitänyt voimassa lainsäädännön, jonka mukaan testamentin toimeenpanijan palvelun suorituspaikaksi on katsottava paikka, jossa sen suorittaja harjoittaa toimintaansa.

43 Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuimen on hylättävä esillä oleva jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne.

Oikeudenkäyntikulut

44 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Saksan liittotasavalta on vaatinut kantajan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska kantaja on hävinnyt asian, komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan ja se on veloitettava korvaamaan Saksan liittotasavallan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Kanne hylätään.**

2) **Euroopan yhteisöjen komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se veloitetaan korvaamaan Saksan liittotasavallan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.