

Mål C-401/06

Europeiska gemenskapernas kommission

mot

Förbundsrepubliken Tyskland

”Fördragsbrott – Skatt – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Tillhandahållande av tjänster – Testamentsexekutor – Platsen för tillhandahållande – Artikel 9.1 och 9.2 e”

Förslag till avgörande av generaladvokat Y. Bot föredraget den 13 september 2007

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 6 december 2007

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Tillhandahållande av tjänster – Fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen

(Rådets direktiv 77/388, artikel 9.2 e tredje strecksatsen)

En medlemsstat som vidmakthåller lagstiftning enligt vilken platsen för tillhandahållande av en testamentsexekutors tjänster ska anses vara där leverantören bedriver sin verksamhet underlåter inte att uppfylla sina skyldigheter enligt direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. En testamentsexekutors tjänster omfattas inte av artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet då dessa tjänster får anses ha en särskild karaktär, som skiljer sig från tjänster som i huvudsak och vanligtvis tillhandahålls av en jurist. En jurists tjänster innebär att företräda och tillvarata en persons intressen och inte att verkställa en uttalad vilja. Tjänster som tillhandahålls av en testamentsexekutor respektive en jurist kan därför inte anses likna varandra då de inte har samma syfte. Testamentsexekutorns uppgift går i de flesta fall ut på att värdera och fördela testators förmögenhet till dem som kommer i åtnjutande av hans tjänster och ibland, bland annat vid förvaltning av underårigas egendom, skydda förmögenheten och se till att den ger avkastning. De tjänster som en jurist tillhandahåller syftar framför allt till att vinna framgång med ett rättsligt krav.

(se punkterna 36, 37, 39, 40 och 42)

den 6 december 2007 (*)

”Fördragsbrott – Skatt – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Tillhandahållande av tjänster – Testamentsexekutor – Platsen för tillhandahållande – Artikel 9.1 och 9.2 e”

I mål C-401/06,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 26 september 2006,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,
med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av M. Lumma, i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka,
P. Lindh och A. Arabadjiev (referent),

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

efter det skriftliga förfarandet,

och efter att den 13 september 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen skall fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), genom att inte fastställa platsen för tillhandahållandet av en testamentsexekutors tjänster i enlighet med artikel 9.2 e i detta direktiv, när tjänsten tillhandahålls kunder som är etablerade utanför Europeiska gemenskapen eller skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma stat som leverantören.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av

tjänster ”som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

3 I artikel 9.1 i sjätte direktivet föreskrivs att ”[p]latsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls ...”.

4 I artikel 9.2 e tredje strecksatsen i samma direktiv preciseras emellertid följande:

”e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

– Tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information.”

Den nationella lagstiftningen

5 I 3a § i lagen om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz) (nedan kallad UStG) av den 26 november 1979 (BGBl. I, 1979, s. 1953), i dess lydelse enligt lag av den 21 februari 2005 (BGBl. I, 2005, s. 386), föreskrivs följande:

”1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall, om inte annat föreskrivs i 3b och 3f §§, anses vara där leverantören bedriver sin verksamhet ...

...

3. Om mottagaren av någon av de andra tjänster som räknas upp i punkt 4 är ett företag skall tjänsten, med undantag från vad som stadgas i punkt 1, anses tillhandahållas på den plats där mottagaren bedriver sin verksamhet ...

4. Med ‘andra tjänster’ skall i den mening som avses i punkt 3 förstås: ... andra tjänster som faller inom ramen för en jurists, ... en skatterådgivares verksamhet ... och i synnerhet rådgivning av juridisk, ekonomisk och teknisk art ...”

6 Bundesfinanzhof har i detta avseende preciserat i dom av den 5 juni 2003 (V R 25/02, BStBl. II, 2003, s. 734) att 3a § första stycket UStG är tillämplig på tjänster som tillhandahålls av en testamentsexekutor. Tjänster som utförs av en jurist eller skatterådgivare regleras i 3a § fjärde stycket punkt 3 UStG.

7 I kapitel 5, avsnitt 3, rubrik 6 i den tyska civillagen (Bürgerliches Gesetzbuch) (nedan kallad BGB) behandlas testamentsexekutorer.

8 Enligt 2221 § BGB får en testamentsexekutor begära skäligt arvode för att utföra sitt uppdrag såvida inte testator förordnat annorlunda.

Det administrativa förfarandet

9 Genom en formell underrättelse av den 12 april 2005, som delgavs den 19 april samma år, påtalade kommissionen att de ovannämnda mervärdesskattebestämmelserna, enligt dess

förmenande, är oförenliga med artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet. Kommissionen uppmanade de tyska myndigheterna att yttra sig inom två månader från delgivningen av underrättelsen. Förbundsrepubliken Tyskland svarade i skrivelse av den 21 juni 2005 att tjänster som tillhandahålls av en testamentsexekutor inte kan jämföras med tjänster som en jurist tillhandahåller och inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet.

10 Kommissionen vidhöll sin ståndpunkt och tillställde medlemsstaten ett motiverat yttrande, daterat den 13 december 2005, som delgavs den 19 december 2005. I det motiverade yttrandet uppmanades medlemsstaten att följa yttrandet inom två månader från mottagandet. Sedan Förbundsrepubliken Tyskland underlåtit att efterkomma yttrandet beslutade kommissionen att väcka förevarande talan.

Talan

Parternas argument

11 Kommissionen anser att det följer av de ovannämnda tyska bestämmelserna, av hur de tolkats av nationella domstolar samt hur de tillämpats i administrativ praxis att tjänster som utförs av en testamentsexekutor alltid skall anses tillhandahållna på den plats där denne utövar sin verksamhet. Samma sak gäller när verksamheten utövas av jurister, skatterådgivare eller revisorer. En sådan praxis strider mot ordalydelsen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse är det den plats där kunden har etablerat sin rörelse som utgör platsen för tillhandahållandet när kunden är etablerad utanför gemenskapen eller i en annan stat än leverantören.

12 Kommissionen har för det första gjort gällande att det i domstolens rättspraxis inte sägs att nämnda artikel 9, enligt vilken platsen för tillhandahållande skall fastställas med utgångspunkt i var leverantören har etablerat sin rörelse, skall äga företräde framför artikel 9.2. Eftersom artikel 9.2 e inte utgör ett undantag, skall den följaktligen inte tolkas restriktivt (se dom av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, SPI, REG 2001, s. I-2361, punkt 17).

13 Tjänster som utförs av en testamentsexekutor ingår enligt kommissionen bland de tjänster som i huvudsak och vanligtvis tillhandahålls av jurister. För att avgöra om en testamentsexekutors verksamhet regleras av artikel 9.1 eller artikel 9.2 i sjätte direktivet är yrkestiteln på den som tillhandahåller de aktuella tjänsterna av underordnad betydelse. I stället är det tjänsternas art som är avgörande. Kommissionen har för övrigt erinrat om att de yrken som nämns i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet endast är exemplifierande och att denna bestämmelse syftar till att beskriva olika kategorier av tjänster.

14 En testamentsexekutors uppgift är enligt kommissionen att tillvarata uppdragsgivarens intressen, att företräda denne och att handha annans juridiska angelägenheter. Detta bekräftar att en jurists uppgifter och en testamentsexekutors uppgifter överlappar varandra. Att testamentsexekutors uppdag har både ekonomiska och juridiska drag ändrar inte detta. Den ekonomiska aspekten förekommer även i en jurists normala uppdag, varför arvskifte inte på något sätt är unikt i detta avseende.

15 Det saknar enligt kommissionen betydelse om tjänsterna tillhandahålls arvtagarna i egenskap av kunder, eftersom tillhandahållandet sker med stöd av testators vilja.

16 Kommissionen har påpekat att juristyrkets utveckling har lett fram till olika specialiseringar, så även i Tyskland, i synnerhet inom successionsrätten, där det finns speciella arvsrättsjurister (Fachanwalt für Erbrecht). All specialisering förutsätter nämligen praktisk erfarenhet inom det

aktuella området och teoretiska kunskaper som är tillämpliga på specialområdet.

17 Vidare har kommissionen anfört att testator inte är tvungen att välja just en specialist, utan att denne framför allt skall välja en förtroendeingivande person. Just förtroendet är utmärkande för såväl förhållandet till en jurist i allmänhet som till en testamentsexekutor i synnerhet.

18 Kommissionen har slutligen åberopat de riktlinjer som antogs av mervärdesskattekommittén (femtiotredje mötet den 4 och den 5 november 1997, dokument XXI/97/1.658). Enligt dessa riktlinjer skall platsen för tillhandahållande av tjänster som utförs av en boutredningsman bestämmas enligt artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Riktlinjerna är förvisso inte bindande men ger ändå uttryck för lagstiftarens vilja att låta boutredning omfattas av denna bestämmelse. De bestämmelser som är tillämpliga på boutredning kan därför tjäna som ledning och tillämpas på en testamentsexekutors verksamhet, oaktat de eventuella praktiska svårigheter som en sådan metod kan medföra vid fastställelse av plats för tillhandahållande.

19 Förbundsrepubliken Tyskland har yrkat att talan skall ogillas och att kommissionen skall förpliktas att ersätta samtliga rättegångskostnader.

20 Enligt denna medlemsstat kan en testamentsexekutors tjänster inte jämföras med de uppgifter som en jurist vanligtvis utför. En testamentsexekutors tjänster skiljer sig även från sådana andra liknande tjänster som avses i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet.

21 Förbundsrepubliken Tyskland har betonat att alla som har rättslig handlingsförmåga kan utses till testamentsexekutor. Exekutorns uppgifter är beroende av testators vilja och omfattar en mängd olika uppdrag. Medlemsstaten har medgett att det krävs juridiska kunskaper för att verkställa den avlidnes yttersta vilja vid arvskiftet. En jurist kontaktas därför ofta utan att det därmed rör sig om rådgivning.

22 Förbundsrepubliken Tyskland har tillagt att det följer av dom av den 16 september 1997 i mål C-2145/96, von Hoffmann (REG 1997, s. I-4857), att endast de tjänster som huvudsakligen och vanligtvis tillhandahålls inom ramen för de yrken som uppräknas i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i direktivet omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Så är inte fallet med tjänster som tillhandahålls av en testamentsexekutor, eftersom denne inte har någon uppdragsgivare att försvara. Det rör sig här om att förlika olika intressen, inte om att företräda en part.

23 Tjänster som någon tillhandahåller i egenskap av jurist respektive testamentsexekutor (även om denne är jurist) har olika syften. I det första fallet rör det sig om rättsliga ändamål och juridisk rådgivning, medan uppdraget i det andra fallet har ett mera ekonomiskt och förvaltande syfte.

24 Förbundsrepubliken Tyskland anser även att det är viktigt att beakta syftet med sjätte direktivet. I möjligaste mån skall tillhandahållandet av tjänster beskattas där tjänsten tillhandahålls, används eller utnyttjas enligt principen om mervärdesskatteneutralitet. Det är förvisso möjligt att fastställa ett geografiskt samband mellan en jurist och dennes klient. Ett sådant samband mellan en testamentsexekutor och en arvtagare är emellertid inte möjligt att fastställa, då boutredning och förvaltning av dödsboet framför allt har ett samband med den plats där kvarlåtenskapen finns. Svårigheter kan även förmodas uppstå vid fastighetsförvaltning, eftersom beskattning då skall ske där egendomen är belägen enligt artikel 9.2 a i sjätte direktivet. Att arvtagarna är bosatta i olika medlemsstater eller utanför gemenskapen ger också upphov till svårigheter i detta avseende.

25 Förbundsrepubliken Tyskland har slutligen gjort gällande att det inte heller rör sig om "andra liknande tjänster" i den mening som avses i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet. Medlemsstaten har särskilt tillbakavisat all jämförelse med verksamhet som särskild boutredare med uppgift att spåra arvingar (Erbenermittler).

Domstolens bedömning

26 Domstolen gör inledningsvis följande anmärkningar.

27 Enligt fast rättspraxis åligger det kommissionen att i mål om fördragsbrott enligt artikel 226 EG bevisa det påstådda fördragsbrottet. Kommissionen skall förse domstolen med de uppgifter som den behöver för att kunna kontrollera om fördragsbrott föreligger och får därvid inte stödja sig på någon presumtion (dom av den 20 mars 1990, i mål C-62/89, kommissionen mot Frankrike, REG 1990, s. I-925, punkt 37, och av den 14 april 2005 i mål C-341/02, kommissionen mot Tyskland, REG 2005, s. I-2733, punkt 35).

28 Vidare konstaterar domstolen att talan om fördragsbrott, i förevarande mål, endast kan avse de fall där testamentsexekutor tillhandahållit tjänster mot vederlag (vilket är tillåtet enligt 2221 § BGB) och tjänsten tillhandahållits av en skattskyldig person i denna egenskap i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. I övriga fall är tjänsten inte mervärdesskattepliktig.

29 Domstolen har också, vad gäller förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2 i sjätte direktivet, vid upprepade tillfällen slagit fast att det i artikel 9.2 anges ett antal särskilda fall, medan huvudregeln i detta avseende anges i artikel 9.1. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (se särskilt dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, REG 1985, s. 2251, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 8, s. 253, och av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20, samt domen i det ovannämnda målet SPI, punkt 15).

30 När det gäller tolkningen av artikel 9 i sjätte direktivet äger punkt 1 således inte på något sätt företräde framför punkt 2 i denna bestämmelse. Den fråga som uppkommer i varje situation är huruvida denna omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av punkt 1 (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda målen Dudda, punkt 21, och SPI, punkt 16).

31 Det finns anledning att betona att artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet inte avser yrken som jurister, konsulter, revisorer eller ingenjörer utan tjänster. Gemenskapslagstiftaren använder bara de yrken som nämns i denna bestämmelse för att definiera de tjänstekategorier som avses i densamma (se domen i det ovannämnda målet Hoffmann, punkt 15). Begreppet "andra liknande tjänster" syftar inte på några gemensamma beståndsdelar för alla de heterogena verksamheter som nämns i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet, utan på tjänster som liknar var och en av dessa verksamheter betraktade var för sig. En tjänst skall anses som liknande i jämförelse med en av de verksamheter som nämns i denna artikel när båda två har samma syfte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels och Scheres, REG 1997, s. I-1195, punkterna 19–22, samt domen i det ovannämnda målet Hoffmann, punkterna 20 och 21).

32 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som fördragsbrottstalan skall prövas.

33 Kommissionen har i förevarande mål kritiserat Förbundsrepubliken Tyskland för att i sin lagstiftning ha ansett att en testamentsexekutors tjänster regleras i artikel 9.1 i sjätte direktivet. Kommissionen anser i stället att sådana tjänster omfattas av tillämpningsområdet för artikel 9.2 i

sjätte direktivet, antingen i egenskap av tjänster som i huvudsak och vanligtvis utförs av jurister eller i egenskap av tjänster som liknar dem som jurister tillhandahåller i sin verksamhet.

34 Domstolen skall därför utreda om en testamentsexekutors tjänster ingår bland de tjänster som i huvudsak och vanligtvis utförs inom ramen för juristyrket.

35 Tillhandahållande av en testamentsexekutors tjänster sker med stöd av testators vilja att en eller flera personer skall verkställa hans testamente. I BGB föreskrivs att testator själv kan välja testamentsexekutor eller att denne kan utses av en tredje man som testator angett, eller i vissa fall av Nachlassgericht (domstol med behörighet att pröva successionsrättsliga tvister). En testamentsexekutors uppgifter kan variera till innehåll och varaktighet beroende på uppdraget.

36 Vad gäller tjänster som i huvudsak och vanligtvis tillhandahålls inom ramen för juristyrket har domstolen haft tillfälle att precisera att de avser att representera eller försvara en persons intressen (domen i det ovannämnda målet Hoffmann, punkt 17).

37 I synnerhet i Tyskland väljs testamentsexekutorer förvisso ofta bland jurister på grund av deras juridiska kunskaper, något som krävs vid alla arvskiften. Testamentsexekutorn företräder emellertid inte testator utan verkställer endast dennes yttersta vilja och förblir här neutral i förhållande till de personer som åtnjuter testamentsexekutorns tjänster. Han försvarar inte direkt testators intressen, utan verkställer en uttalad vilja som han har till uppgift att tolka. I relationen mellan en jurist och dennes klient har juristen till uppgift att tillvarata sin klients intressen på bästa sätt, ofta i en konfliktsituation eller i närvaro av motstridiga intressen. En testamentsexekutors tjänster får därför anses ha en särskild karaktär, som skiljer sig från tjänster som i huvudsak och vanligtvis tillhandahålls av en jurist.

38 Domstolen skall härafter pröva huruvida en testamentsexekutors tjänster kan anses likna dem som en jurist tillhandahåller i den mening som avses i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet.

39 En testamentsexekutor kan ha en mängd olika uppgifter, från förmögenhetsförvaltning till skydd för ideella intressen och fördelning av penningbelopp eller lös eller fast egendom. Detta stora spektrum av uppgifter gör det svårt att avgöra vad som är en typisk tjänst av en testamentsexekutor. Testamentsexekutorns uppgift är att verkställa testators vilja, vilket kan innebära förvaltning, vidtagande av rättshandlingar och ombesörjande av en rad olika materiella eller juridiska transaktioner. Dennes verksamhet är, i linje med vad Förbundsrepubliken Tyskland med fog har påpekat, mer av ekonomisk art, eftersom testamentsexekutorn i de flesta fall skall värdera och fördela testators förmögenhet till dem som kommer i åtnjutande av hans tjänster och ibland, bland annat vid förvaltning av underårigas egendom, skydda förmögenheten och se till att den ger avkastning. Även om en jurists verksamhet givetvis karaktäriseras av vissa ekonomiska överväganden, syftar tjänster som denne tillhandahåller framför allt till att vinna framgång med ett rättsligt krav. Dessa två tjänster har således inte samma syfte.

40 Under dessa omständigheter kan tjänster som tillhandahålls av en testamentsexekutor och av en jurist inte anses likna varandra.

41 En tjänst som tillhandahålls av en testamentsexekutor utgör därför inte en tjänst som i huvudsak och vanligtvis tillhandahålls av en jurist. Inte heller liknar den sådana tjänster som en jurist tillhandahåller.

42 Domstolen anser följaktligen att kommissionen inte styrkt att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte direktivet genom att vidmakthålla lagstiftning enligt vilken platsen för tillhandahållande av en testamentsexekutors tjänster skall

anses vara där leverantören bedriver sin verksamhet.

43 Förevarande talan om fördragsbrott skall därför ogillas.

Rättegångskostnader

44 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Förbundsrepubliken Tyskland har yrkat att kommissionen skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, skall den förpliktas att dels bära sin rättegångskostnad, dels ersätta Förbundsrepubliken Tysklands rättegångskostnad.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Talan ogillas.**

2) **Europeiska gemenskapernas kommission skall bära sin rättegångskostnad och ersätta Förbundsrepubliken Tysklands rättegångskostnad.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.