

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

Y. BOT

van 13 september 2007<sup>1</sup>

1. De onderhavige procedure wegens niet-nakoming heeft betrekking op de bepalingen van Duits recht ter vaststelling van de plaats van uitvoering van door een executeur verrichte diensten met het oog op de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). Naar Duits recht worden deze diensten verricht op de plaats waar de executeur zijn activiteiten uitoefent.

3. In de onderhavige procedure verzoekt zij het Hof te oordelen dat de Bondsrepubliek Duitsland haar verplichtingen niet is nagekomen, door de plaats waar de diensten van de executeur vanuit fiscaal oogpunt moeten worden geacht te zijn verricht niet op de voet van deze bepalingen vast te stellen.

2. De Commissie van de Europese Gemeenschappen is van mening dat deze diensten moeten worden geacht te zijn verricht in de vestigingsplaats of woonplaats van de ontvanger, zulks op de voet van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad<sup>2</sup>, en dat de ontvanger van de diensten de erfgenaam is.

**I — Rechtskader**

*A — Gemeenschapsrecht*

4. De Zesde richtlijn harmoniseert de voorwaarden voor toepassing van btw binnen de Unie. Op grond van artikel 2, sub 1, van deze richtlijn zijn de leveringen van diensten, welke door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht binnen een lidstaat, aan btw onderworpen.

<sup>1</sup> — Oorspronkelijke taal: Frans.

<sup>2</sup> — Richtlijn 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; hierna: „Zesde richtlijn”).

5. De plaats waar de dienst met het oog op de heffing van btw wordt verricht, is vastgesteld in artikel 9 van bedoelde richtlijn. Dit artikel beoogt bevoegdheidsconflicten tussen lidstaten die tot dubbele heffing zouden kunnen leiden alsook de niet-heffing van belasting te voorkomen.

6. Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat als regel de plaats van een dienst de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Deze bepaling luidt dan ook: „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.”

7. Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziet ook in andere criteria voor aanknopingspunt. Deze criteria kunnen in twee categorieën worden ingedeeld.

8. De eerste categorie betreft diensten die materieel kunnen worden gelokaliseerd en die betrekking hebben op een onroerend goed, vervoerdiensten, culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke en andere activiteiten en ten slotte verhuur van roerende lichamelijke zaken. De plaats van deze

diensten is bepaald op, respectievelijk, de plaats waar het onroerend goed is gelegen, de plaats waar het vervoer plaatsvindt, de plaats waar de diensten worden uitgevoerd en de plaats waar het gebruik van de verhuurde onroerende lichamelijke zaak plaatsvindt.

9. Voor de tweede categorie van diensten is het land van de ontvanger het criterium voor de plaatsbepaling. Volgens de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn moet de plaats van diensten in beginsel weliswaar worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar die plaats moet in bepaalde gevallen worden bepaald in het land van de ontvanger, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen.

10. Deze diensten worden opgesomd in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn. Tot bedoelde diensten behoren bijvoorbeeld de overdracht en de verlening van intellectuele-eigendomsrechten, diensten op het gebied van reclame, bank-, financiële en verzekeringsverrichtingen en ook de terbeschikkingstelling van personeel.

11. Men vindt hier achter het derde streepje ook de diensten verricht door advocaten en

andere soortgelijke diensten. Zo schrijft artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn voor:

12. Ten slotte bepaalt artikel 9, lid 3, van de Zesde richtlijn:

„In afwijking hiervan is:

[...]

- e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

„Ten einde dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede concurrentievervalsing te voorkomen, kunnen de lidstaten, voor de diensten als bedoeld in lid 2, sub e, alsmede de verhuur van roerende lichamelijke zaken:

- a) de plaats van de diensten, die, krachtens dit artikel, in het binnenland is gelegen, aanmerken als buiten de Gemeenschap te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie buiten de Gemeenschap geschieden;

[...]

- diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en -verschaffing,

- b) de plaats van de diensten, die, krachtens dit artikel, buiten de Gemeenschap is gelegen, aanmerken als in het binnenland te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie in het binnenland geschieden.”

[...]”

B — *Nationaal recht*

13. § 3a van de Duitse wet op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz; hierna: „UStG”) is als volgt verwoord:

„1) Behoudens het bepaalde in de §§ 3b en 3f wordt een dienst verricht op de plaats waar de onderneming haar bedrijf uitoefent [...]

[...]

3) Indien de ontvanger van één van de in lid 4 genoemde andere diensten een onderneming is, wordt in afwijking van lid 1 de andere dienst geacht te zijn verricht op de plaats waar de ontvanger zijn bedrijf uitoefent [...]

4) Onder ‚andere diensten’ in de zin van lid 3 wordt verstaan:

[...]

3. de overige diensten die in het kader van de praktijk van een advocaat, [...], een belastingconsulent [...] worden verricht, meer bepaald raadgeving op juridisch, economisch en technisch gebied;

[...]”

14. Onderdeel 33 van de Duitse richtlijnen over omzetbelasting (Umsatzsteuer-Richtlinien) bepaalt dat § 3a, lid 1, UStG van toepassing is op de diensten van de executeur.

15. Op grond van deze bepalingen en de uitlegging daarvan door het Bundesfinanzhof (Duitsland), worden de diensten van de executeur, ook wanneer deze door een advocaat, belastingconsulent of bedrijfsrevisor worden verricht, geacht te zijn verricht op de plaats waar die executeur zijn praktijk uitoefent.

**II — Procesverloop en conclusies van partijen**

16. De Commissie is van oordeel dat de plaats waar de diensten die door een persoon

in de hoedanigheid van executeur worden verricht ten behoeve van buiten de Gemeenschap gevestigde ontvangers of in een andere lidstaat dan Duitsland gevestigde belastingplichtigen, moet worden vastgesteld op de voet van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn. Zij heeft de Duitse autoriteiten hiervan op de hoogte gesteld bij aanmaningsbrief van 19 april 2005.

17. De Bondsrepubliek Duitsland heeft bij brief van 23 juni 2005 dit oordeel betwist op de grond dat de door een executeur verrichte diensten niet vergelijkbaar zijn met die van een advocaat of met de andere diensten bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn.

18. De Commissie heeft haar analyse dat de Duitse regelgeving in strijd is met gemeenschapsrecht, herhaald in een met redenen omkleed advies dat dateert van 19 december 2005.

19. De Bondsrepubliek Duitsland heeft haar standpunt bevestigd bij brief van 2 maart 2006.

20. De Commissie heeft het onderhavige beroep ingesteld bij verzoekschrift, neerge-

legd ter griffie op 27 september 2006. De Bondsrepubliek Duitsland heeft bij memorie, neergelegd ter griffie op 20 november 2006, verweer gevoerd. De Commissie heeft een conclusie van repliek neergelegd en de Bondsrepubliek Duitsland een conclusie van dupliek.

21. Partijen hebben niet om een terechtzitting verzocht. Het Hof was ook van oordeel dat een terechtzitting niet nodig was.

22. De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland de krachtens artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen doordat zij de plaats van de diensten van een executeur niet op de voet van deze bepalingen heeft vastgesteld voor de gevallen waarin deze diensten worden verricht ten behoeve van buiten de Gemeenschap gevestigde ontvangers of binnen de Gemeenschap, maar buiten het land van de dienstverrichter gevestigde belastingplichtigen.

23. Zij concludeert ook tot verwijzing van de verwerende partij in de kosten.

24. De Bondsrepubliek Duitsland concludeert tot afwijzing van de vorderingen en tot verwijzing van de Commissie in de kosten.

### III — Argumenten van partijen

25. De Commissie betoogt dat het standpunt van de Duitse regering ongegrond is en dat de plaats van de diensten van een executeur om de volgende redenen moet worden vastgesteld op de voet van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn.

26. Volgens de rechtspraak moet, teneinde vast te stellen of een activiteit onderworpen is aan deze bepalingen, niet worden afgegaan op de daarin vermelde beroepen, maar op de diensten die gewoonlijk in het kader daarvan worden verricht.

27. De functie van een executeur is om de laatste wil van een overledene uit te voeren. Zijn taak kan dus worden gelijkgesteld aan de verdediging van de belangen van een opdrachtgever. Hij regelt de rechtssituatie van een ander, terwijl zijn optreden ook economisch van aard is. Voor deze activiteit is ook specifieke kennis van het successie-recht noodzakelijk. Zij wordt hoofdzakelijk uitgevoerd door advocaten die in deze materie zijn gespecialiseerd.

28. Voor de diensten van de executeur kan ook aanknopng worden gezocht bij de „andere soortgelijke diensten” bedoeld in

artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn. Hiervoor volstaat het dat met de activiteit van executeur dezelfde doelstelling wordt nagestreefd als met de andere activiteiten die uitdrukkelijk in die bepaling worden genoemd. De activiteiten van een advocaat en die van een executeur hebben gemeen dat iemands belangen worden vertegenwoordigd. In beide gevallen wordt de inhoud van de werkzaamheden bepaald door een ander.

29. De Commissie doet ook een beroep op het richtsnoer dat met eenparigheid van stemmen is vastgesteld door het raadgevend comité voor de btw, volgens hetwelk de plaats waar de dienst van de Duitse Erbenermittler wordt verricht, moet worden vastgesteld op de voet van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn. Met dit richtsnoer moet, ook al heeft het geen bindende werking, rekening worden gehouden, omdat het een aanwijzing voor de wil van de wetgever is. De overwegingen die tot deze positiebepaling met betrekking tot de plaats van de dienst van een Erbenermittler hebben geleid, gelden des te meer voor de diensten van een executeur.

30. De Commissie betoogt ook dat zij voor haar standpunt steun vindt in de opzet en het doel van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling heeft tot doel om de plaats van belastingheffing op de dienst te laten samenvallen met de plaats waar de dienst ook daadwerkelijk wordt verricht. De diensten van een executeur worden verricht op de plaats waar de erfgenaam zich bevindt, aangezien de dienstverrichter tot taak heeft

om de erfenis aan deze laatste te doen toekomen.

31. Ten slotte zet de Commissie uiteen dat de praktische moeilijkheden die zouden kunnen ontstaan als haar standpunt zou worden gevolgd in gevallen waarin de overledene meerdere erfgenamen heeft die in verschillende landen hun woonplaats hebben, geen afdoend argument zijn en niet minder groot zijn dan bij de activiteit van de Erbenermittler.

32. De Bondsrepubliek Duitsland bestrijdt deze analyse op grond van de volgende overwegingen.

33. Volgens deze lidstaat kan de functie van executeur worden uitgevoerd door een ouder, een erfgenaam, de echtgenoot of meer nog door een advocaat, een vereniging, een rechtspersoon zoals een trustmaatschappij of een bank. De executeur kan bij uiterste wilsbeschikking of bij overeenkomst („Erbvertrag”) worden aangewezen. Hij heeft tot taak om de wil van de overledene uit te voeren.

34. De aanwijzing van een executeur kan aan verschillende doelstellingen beantwoorden. Zij kan tot doel hebben, erfgenamen met weinig of geen ervaring te beschermen, het vermogen van minderjarigen veilig te stellen tot aan hun meerderjarigheid, twisten tussen erfgenamen te voorkomen of lasten en erflatingen uit te voeren.

35. De executeur kan dus twee soorten van taken vervullen: ofwel de afwikkeling van het vermogen volgens de testamentaire bepalingen van de overledene, zodat zijn taak ophoudt zodra de afwikkeling is afgerond, ofwel het beheer van het vermogen van de erfopvolging gedurende een zekere periode, bijvoorbeeld tot aan het bereiken van de meerderjarige leeftijd door de erfgenaam.

36. De Bondsrepubliek Duitsland leidt uit deze omschrijving af dat de activiteiten die door een executeur worden verricht geen diensten van een advocaat of andere, soortgelijke diensten zijn in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn.

#### IV — Beoordeling

37. Ik ben er niet van overtuigd, dat het beroep wegens niet-nakoming dat door de Commissie is ingesteld gegrond is.

38. Uiteraard moet, zoals deze instelling ook aangeeft, artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn niet worden gelezen als een uitzondering op de in artikel 9, lid 1, van die richtlijn opgenomen algemene regel en dus niet eng worden uitgelegd. Het is vaste rechtspraak dat artikel 9, lid 2, van bedoelde

richtlijn specifieke criteria voor aanknopng bevat, zodat de plaats waar een economische activiteit vanuit fiscaal oogpunt moet worden geacht te zijn uitgevoerd op de voet van deze bepaling moet worden vastgesteld en niet op grond van de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, als deze activiteit binnen de werkingssfeer van een van deze criteria valt.<sup>3</sup>

van de daarin genoemde diensten uit van de plaats waar de ontvanger zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft gevestigd, wanneer deze diensten worden verricht ten behoeve van een buiten de Gemeenschap gevestigde ontvanger of van een binnen de Gemeenschap, maar buiten het land van de dienstverrichter gevestigde belastingplichtige ontvanger.

39. Daarnaast staat vast dat artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn niet ziet op beroepen als zodanig, maar op de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk in het kader hiervan in de lidstaten worden verricht.<sup>4</sup>

42. In de door de Commissie verdedigde stelling is de erfgenaam (of de erfgenamen) van de overledene de ontvanger van de door de executeur verrichte diensten. Ik meen dat deze stelling niet kan worden gevolgd om de volgende redenen.

40. De in casu te beantwoorden vraag is derhalve of de door een executeur verrichte diensten vallen binnen de werkingssfeer van de specifieke criteria voor aanknopng genoemd in artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn, zoals de Commissie betoogt.

43. Het begrip „ontvanger” bedoeld artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn vereist naar mijn mening het bestaan van een rechtsverhouding tussen de ontvanger en de verrichter van de dienst.

41. Zoals gezegd, gaat deze bepaling als fiscaal aanknopngspunt voor de lokalisering

44. Dit vereiste vloeit in eerste plaats voort uit de aard van de btw zelf, die zoals bekend een verbruiksbelasting is. Het is de aanschaf van een goed of dienst die tot de heffing van die belasting aanleiding geeft en haar bij de koper van dat goed of die dienst opeisbaar maakt, zowel wanneer de koper tot deze aanschaf overgaat voor zijn bedrijfsuitoefening, als belastingplichtige, als wanneer hij tot deze aanschaf overgaat om te voorzien in zijn eigen behoeften, als eindafnemer.

3 — Arrest van 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punten 10 en 11 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

4 — Arrest van 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, Jurispr. blz. I-4857, punt 17).

45. Binnen het stelsel van de btw wordt deze belasting in alle stadia van het productie- of distributieproces van een goed of dienst toegepast en is zij in elke fase van het proces verschuldigd, telkens wanneer er tussen de verschillende partijen een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.<sup>5</sup>

46. Het vereiste van een rechtsverhouding tussen de ontvanger en de verrichter van de dienst vloeit mijns inziens voort uit het stelsel van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn. Volgens dit stelsel kan aan de hand van het voorwerp van de overeenkomst met de dienstverrichter worden bepaald of de voorziene dienst overeenstemt met één van de in deze bepaling genoemde. De ontvanger in de zin van deze bepaling is dus mijns inziens noodzakelijkerwijze degene die partij is bij de overeenkomst met de dienstverrichter.

47. Wanneer ik nu de verhouding onderzoek tussen de erfgenaam of de erfgenamen van de overledene en de executeur, moet worden vastgesteld dat tussen hen geen enkele overeenkomst is gesloten. De executeur is een verbintenis aangegaan ter uitvoering van de uiterste wil van de overledene en deze overledene heeft de door de executeur te verrichten diensten en de kosten daarvan bepaald. De enige beslissing die de erfgenaam moet nemen als de opdrachtgever

overlijdt en de prestaties van de executeur opeisbaar worden, is om de erfenis al dan niet te aanvaarden. Deze wilsuiking maakt hem echter nog niet tot de ontvanger van de door de executeur verrichte diensten, aangezien hij noch de inhoud, noch de prijs hiervan bepaalt.

48. Ik merk in dit verband op dat de Commissie in de argumentatie waarmee zij tracht aan te tonen dat de diensten van de executeur verwant zijn aan die van een advocaat uiteenzet, dat ook de executeur de belangen van een opdrachtgever verdedigt. Zij erkent in haar opmerkingen evenwel dat de executeur als opdracht heeft, bij voorrang de belangen van de erfflater te behartigen.

49. Dit is de reden waarom de erfgenaam zich mijns inziens in verhouding tot de executeur in een andere situatie bevindt dan ten opzichte van de Erbenermittler, waarnaar de Commissie verwijst. Ten opzichte van deze laatste dienstverrichter is de erfgenaam duidelijk de ontvanger. Wanneer hij immers verneemt dat hij erfrechten geniet, wordt hij door deze dienstverrichter uitgenodigd om een overeenkomst te sluiten over de hoogte van de vergoeding als tegenprestatie voor een precieze uiteenzetting door deze dienstverrichter van de omvang van deze rechten en de manier om deze te gelde te maken. In dat geval is er wel degelijk een overeenkomst tussen de erfgenaam en de dienstverrichter.

<sup>5</sup> — Arrest van 23 maart 2006, FCE Bank (C-210/04, Jurispr. blz. I-2803, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50. De omstandigheid dat het raadgevend comité voor de btw in een richtsnoer heeft geoordeeld dat de plaats waar de dienst van de Erbenermittler vanuit fiscaal oogpunt moet worden geacht te zijn verricht, moet worden vastgesteld op de voet van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, toont derhalve niet aan dat de door de Commissie verdedigde stelling met betrekking tot de executeur gegrond is.

51. Vervolgens ben ik er, anders dan de Commissie, niet van overtuigd dat de lokalisering van de diensten van een executeur in een derde land, waar de erfgenaam, die veronderstellenderwijze enkel eindafnemer kan zijn, zich bevindt, tot gevolg zou hebben dat die plaats moet worden bepaald op de plaats van gebruik of werkelijke exploitatie van de verrichte diensten.

52. De erfgenaam is stellig de begunstigde van de door de executeur verrichte diensten, aangezien, zoals ook de Bondsrepubliek Duitsland in herinnering brengt, de opdracht van deze laatste erin bestaat om het aandeel van de erfgenaam in het vermogen van de overledene aan hem over te dragen. Hij draagt hiervan ook de kosten, aangezien deze kosten ten laste komen van de erfenis, tenzij de erflater ervoor heeft gekozen om de kosten van de diensten van de executeur nog voor zijn overlijden te vergoeden. Deze elementen volstaan naar onze mening echter niet om daaruit af te leiden dat de diensten van de executeur, wanneer de erfgenaam zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfsplaats in

een derde land heeft, werkelijk worden verricht of geëxploiteerd buiten de Gemeenschap.

53. In de driehoeksverhouding met de erflater en de executeur speelt de erfgenaam, tenzij de erflater anders heeft beschikt, immers een passieve rol. In het algemeen heeft niet de erfgenaam besloten om op de dienstverrichter een beroep te doen en heeft hij evenmin diens opdracht bepaald. Hij ontvangt enkel de rechten die hem op grond van de opdracht van de erflater toekomen, zonder daarbij noodzakelijkerwijze met de executeur in contact te treden. Daarom is deze situatie niet vergelijkbaar met bijvoorbeeld die van een eindafnemer die buiten de Gemeenschap verblijft en die de verdediging van zijn belangen aan een in een lidstaat gevestigde advocaat toevertrouwt met het oog op zijn vertegenwoordiging voor een gerecht van een derde land.

54. Anders gezegd, volgens mij kan van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie enkel sprake zijn van de zijde van een persoon die heeft besloten een beroep te doen op de diensten van een belastingplichtige en die op die diensten een beroep zou kunnen doen voor zijn beroepsuitoefening, met name de vervaardiging van goederen, zoals de gemeenschapswetgever heeft voorzien in de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> — Het is om deze reden dat wij menen dat ook de erflater niet kan worden beschouwd als de ontvanger van de diensten van de executeur, zulks in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, aangezien de diensten pas na zijn overlijden worden verricht.

55. Ten slotte toont de Commissie niet aan hoe de aanknopng van de diensten van een executeur bij de plaats van vestiging van deze dienstverrichter, op de voet van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, tegen de doelstellingen van deze bepaling zou indruisen.

56. Zoals gezegd, heeft artikel 9 van deze richtlijn onder meer tot doel om niet-heffing van belasting te voorkomen. De lokalisering van de door een executeur verrichte diensten op de plaats waar deze dienstverrichter zijn activiteiten uitoefent, zoals voorzien in de betrokken Duitse wetgeving, heeft tot gevolg dat de verrichting van diensten door in Duitsland gevestigde advocaten die dergelijke activiteiten ontplooiën, in die lidstaat worden belast, ongeacht de verblijfplaats van de erfgenamen. De door de Commissie verdedigde stelling leidt er daarentegen toe dat de diensten van een executeur aan belasting worden onttrokken wanneer de erfgenaam in een derde land verblijft.

57. Gelet op deze overwegingen ben ik van oordeel dat de Commissie niet heeft aangetoond dat de Bondsreplik Duitsland de krachtens artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen door de plaats van de diensten van een executeur niet op de voet van deze bepaling vast te stellen voor de gevallen waarin deze diensten worden verricht ten behoeve van buiten de Gemeenschap gevestigde ontvangers of binnen de Gemeenschap, maar buiten het land van de dienstverrichter gevestigde belastingplichtigen.

58. Overeenkomstig de bepalingen van artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering zal, als het Hof mijn conclusies volgt, de Commissie in de kosten moeten worden verwezen.

## V — Conclusie

59. Gelet op het voorgaande stel ik het Hof voor, het onderhavige beroep wegens niet-nakoming ongegrond te verklaren en de Commissie van de Europese Gemeenschappen in de kosten te verwijzen.