

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

6. december 2007 *

I sag C-401/06,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 26. september 2006,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Forbundsrepublikken Tyskland ved M. Lumma, som befuldmægtiget,

sagsøgt,

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh og A. Arabadjiev (refererende dommer),

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. september 2007,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i sin stævning nedlagt påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1,

herefter »sjette direktiv«), idet den ikke har fastsat leveringsstedet i overensstemmelse med denne bestemmelse for så vidt angår tjenesteydelser, der leveres af en bobestyrer, når tjenesteydelserne præsteres for aftagere, der er etableret uden for Det Europæiske Fællesskab, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens stat.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

- 2 I henhold til sjettes direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges der merværdiafgift (herefter »moms«) ved levering af tjenesteydelser, »som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.
- 3 Sjettes direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmer, at der ved »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 [...]«.
- 4 Direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, præciserer imidlertid:

»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 data-behandling og meddelelse af oplysninger.«

De nationale bestemmelser

- 5 § 3a i lov om omsætningsafgifter (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) af 26. november 1979 (BGBl. 1979 I, 1953), som ændret ved lov af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, 386), bestemmer:

»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.«

- 6 Bundesfinanzhof har i denne forbindelse i en dom af 5. juni 2003 (V R 25/02, BStBl. 2003 II, s. 734) præciseret, at UStG's § 3a, stk. 1, finder anvendelse på tjenesteydelser leveret af en bobestyrer, og at de specifikke ydelser, der gælder for udøvelse af virksomhed som advokat og skatterådgiver, er omfattet af UStG's § 3a, stk. 4, nr. 3.
- 7 Sjette kapitel, tredje afsnit, i V bog i den tyske civillovbog (Bürgerliches Gesetzbuch, herefter »BGB«) omhandler bobestyreren.
- 8 I henhold til BGB's § 2221 kan en bobestyrer kræve en passende betaling for udøvelse af sine opgaver, medmindre arveladeren har bestemt andet.

Den administrative procedure

- 9 Kommissionen anførte i sin åbningsskrivelse af 12. april 2005, meddelt den 19. maj 2005, at de ovennævnte nationale afgiftsbestemmelser efter dens opfattelse er

uforenelige med sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, og opfordrede de tyske myndigheder til at fremkomme med deres bemærkninger inden for en frist på to måneder fra meddelelsen. Forbundsrepublikken Tyskland svarede ved skrivelse af 21. juni 2005, at en bobestyrers ydelser ikke kunne sammenlignes med de ydelser, en advokat præsterer, og at de dermed ikke var omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led.

- 10 Idet Kommissionen fastholdt sin opfattelse, rettede den en begrundet udtalelse til Forbundsrepublikken Tyskland den 13. december 2005, som blev meddelt den 19. december 2005, hvori Kommissionen pålagde den at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra modtagelsen. Eftersom Forbundsrepublikken Tyskland afviste af at efterkomme udtalelsen, besluttede Kommissionen at anlægge denne sag.

Om søgsmålet

Parternes argumentation

- 11 Det er Kommissionens opfattelse, at det fremgår af de ovennævnte tyske bestemmelser — såvel som af de nationale domstoles fortolkning og de administrative myndigheders praksis ved anvendelsen af dem — at en bobestyrers ydelser altid anses for udført på det sted, hvor vedkommende udøver sin virksomhed. Det samme gør sig gældende, når det er advokater, skatterådgivere eller revisorer, som udfører denne virksomhed. En sådan praksis er i modstrid med ordlyden af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), der fastsætter stedet, hvor aftageren af tjenesteydelsen er etableret som leveringsstedet for tjenesteydelser, når aftageren er etableret uden for Fællesskabet eller uden for yderens stat.

- 12 Kommissionen har indledningsvis gjort gældende, at Domstolens praksis ikke tillægger den nævnte artikel 9, stk. 1, der fastsætter princippet om fastlæggelsen af leveringsstedet i forhold til tjenesteyderens hjemsted, forrang frem for samme bestemmelses stk. 2. Da stk. 2, litra e), dermed ikke er en undtagelsesbestemmelse, skal den heller ikke fortolkes snævert (jf. dom af 15.3.2001, sag C-108/00, SPI, Sml. I, s. 2361, præmis 17).
- 13 Kommissionen er af den opfattelse, at de ydelser, der leveres af en bobestyrer, henhører under de ydelser, som hovedsageligt eller sædvanligt udføres af en advokat. Med henblik på at afgøre, om en bobestyrers virksomhed er omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, eller 2, skal der lægges vægt på selve arten af de omhandlede ydelser og ikke på stillingsbetegnelsen for dem, der leverer de pågældende tjenesteydelser. Kommissionen har endvidere henvist til, at opregningen af erhverv i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), blot er illustrativ, og at formålet med bestemmelsen egentlig er at beskrive de forskellige kategorier af tjenesteydelser.
- 14 Efter Kommissionens opfattelse er en bobestyrers opgave at forsvare en mandants interesser, at repræsentere denne og varetage vedkommendes konkrete retsstilling. Dette bekræfter, at en advokats virksomhed og bobestyreres virksomhed overlapper hinanden, uden at det udgør nogen hindring herfor, at der er konneksitet mellem de økonomiske og juridiske aspekter ved fuldbyrdelse af testamenter. Der er nemlig også økonomiske aspekter forbundet med de almindelige sager, som en advokat varetager, og forvaltningen af et bo er i denne henseende ikke noget specielt.
- 15 Ifølge Kommissionen spiller det ingen rolle, at ydelserne leveres til arvingerne i deres egenskab af aftagere af disse ydelser, eftersom ydelserne leveres med henblik på at gennemføre afdødes vilje.

- 16 Kommissionen har bemærket, at der med udviklingen inden for advokaterhvervet er sket en vis specialisering, herunder i Tyskland, og navnlig på arvelovgivningsområdet, hvor der findes mange advokater med speciale i arveret («Fachanwalt für Erbrecht»). Denne specialisering forudsætter praktisk erfaring og en teoretisk viden inden for specialområdet.
- 17 Kommissionen har desuden bemærket, at arveladeren ikke er tvunget til at vælge en specialist, men først og fremmest bør vælge en troværdig person, og at dette tillidsforhold er karakteristisk for forholdet til såvel en advokat i almindelighed som til en bobestyrer i særdeleshed.
- 18 Kommissionen har endelig anført, at selv om Momsudvalgets retningslinjer (53. møde, 4. og 5.11.1997, dok. XXI/97/1.658), 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), ikke er bindende, er de i det foreliggende tilfælde klart udtryk for fællesskabslovgivers ønske om at lade formidling til arvingerne være omfattet af denne bestemmelse. Reglerne om formidling til arvingerne tjener derfor som inspiration og kan anvendes på en bobestyrers virksomhed, uanset de eventuelle praktiske vanskeligheder, denne metode til fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelsen måtte indebære.
- 19 Forbundsrepublikken Tyskland har påstået sig frifundet for Kommissionens påstand, og at denne tilpligtes at betale sagens omkostninger.
- 20 Medlemsstaten har gjort gældende, at tjenesteydelser, der leveres af en bobestyrer, er usammenlignelige med de ydelser, en advokat normalt udfører, og at de adskiller sig fra de andre ydelser, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led.

- 21 Den nævnte stat har understreget, at enhver myndig person kan udpeges til bobestyrer, og at en bobestyrers virksomhed udføres på baggrund af instrukser fra arveladeren og dækker over forskellige situationer. Den anerkender, at varetagelsen af arveladers interesser ved gennemførelsen af skiftet forudsætter kendskab på det retlige område, hvorfor man ofte lader sig bistå af en advokat, men at der i dette tilfælde ikke er tale om rådgivningsvirksomhed.
- 22 Forbundsrepublikken Tyskland har tilføjet, at det fremgår af dom af 16. september 1997, von Hoffmann (sag C-145/96, Sml. I, s. 4857), at det kun er de ydelser, der henhører under dem, der hovedsageligt eller sædvanligt udføres i forbindelse med de erhverv, der opregnes i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, der er omfattet af denne bestemmelse. Det forholder sig anderledes for så vidt angår ydelser fra en bobestyrer, eftersom en advokat i denne situation ikke skal forsvare en mandants interesser. Der er nemlig tale om udligning af interesser, og ikke om repræsentation af en part.
- 23 De ydelser, der udføres af en advokat, og dem, der udføres af en bobestyrer, uanset om bobestyreren også er advokat, forfølger desuden forskellige mål. I det første tilfælde er der tale om retlige anliggender og juridisk rådgivning, mens der i det andet tilfælde er tale om økonomiske og forvaltningsmæssige opgaver.
- 24 Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland skal der tillige tages højde for sjette direktivs formål. I denne henseende bør beskatningen af tjenesteydelser i videst muligt omfang ske på det sted, hvor de leveres eller benyttes og udnyttes i henhold til princippet om momsordningens neutralitet. Selv om det er muligt at konstatere en tilknytning til et sted for så vidt angår forholdet mellem en advokat og dennes klient, er dette ikke tilfældet hvad angår forholdet mellem en bobestyrer og arvingen, eftersom en bobehandling overvejende har en tilknytning til det sted, hvor boet befinder sig. Derudover kan der forventes at opstå problemer i forbindelse med administration af fast ejendom, idet afgiftsstedet ifølge sjette direktivs artikel 9,

stk. 2, litra a), er der, hvor ejendommen er beliggende. Lokaliseringen af arvinger i forskellige medlemsstater og uden for Fællesskabet skaber også problemer i denne henseende.

- 25 Forbundsrepublikken Tyskland har endelig gjort gældende, at der ikke er tale om »lignende ydelser« som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Den afviser navnlig enhver sammenligning med en arvekontaktformidlers virksomhed

Domstolens bemærkninger

- 26 Indledningsvis skal følgende bemærkninger fremsættes.
- 27 Det skal for det første bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at det under en traktatbrudssag i medfør af artikel 226 EF påhviler Kommissionen at godtgøre, at det hævdede traktatbrud foreligger. Det er Kommissionen, der skal fremlægge den dokumentation for Domstolen, som er nødvendig for, at denne kan efterprøve, om der foreligger et traktatbrud, og Kommissionen kan ikke herved påberåbe sig nogen formodning (dom af 20.3.1990, sag C-62/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 925, præmis 37, og af 14.4.2005, sag C-341/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 2733, præmis 35).
- 28 Det skal for det andet fastslås, at traktatbrudssøgsmålet i den foreliggende sag kun kan vedrøre den situation, hvor tjenesteydelsen for det første udførtes af en bobestyrer mod vederlag i henhold til § 2221 i BGB, og hvor den for det andet leveres af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, således som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, idet den omhandlede ydelse ellers ikke pålægges moms.

- 29 For det tredje skal det bemærkes, at Domstolen gentagne gange har udtalt, at hvad angår forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i sjette direktivs artikel 9, opregner stk. 2 en række særlige tilknytningsmomenter, mens stk. 1 indeholder hovedreglen på området. Formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. bl.a. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, og af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, samt SPI-dommen, præmis 15).
- 30 Ved fortolkningen af artikel 9 kan man således ikke tillægge stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse (jf. bl.a. Dudda-dommen, præmis 21, og SPI-dommen, præmis 16).
- 31 Det skal i denne forbindelse understreges, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, ikke vedrører erhverv — som dem, der udøves af advokater, rådgivningsvirksomheder, revisorer eller ingeniører — men ydelser. Fællesskabslovgiver benytter de erhverv, der nævnes i denne bestemmelse, som et middel til at definere de kategorier af ydelser, som bestemmelsen omfatter (jf. von Hoffmann-dommen, præmis 15). Udtrykket »andre lignende ydelser« henviser ikke til nogen fællesnævner for de heterogene aktiviteter, der nævnes i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, men til ydelser, der er lignende i relation til hver enkelt af disse aktiviteter, som herved betragtes hver for sig. En ydelse må således betragtes som lignende i relation til en af de i denne artikel nævnte aktiviteter, når de begge har det samme formål (jf. i denne retning dom af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. I, s. 1195, præmis 19-22, samt von Hoffmann-dommen, præmis 20 og 21).

- 32 Det er i lyset af disse bemærkninger, at dette traktatbrudssøgsmål skal behandles.
- 33 Kommissionen anklager Forbundsrepublikken Tyskland for i sin lovgivning at antage, at tjenesteydelser fra en bobestyrer er omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 1. Kommissionen er derimod af den opfattelse, at de er omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 9, stk. 2, enten som ydelser, der hovedsageligt og sædvanligt udføres af en advokat, eller som ydelser, der ligner dem, der udføres af en advokat.
- 34 Det skal følgelig først og fremmest afgøres, om en bobestyrers tjenesteydelser er omfattet af de ydelser, der hovedsageligt og sædvanligt udføres inden for rammerne af advokaterhvervet.
- 35 En bobestyrers tjenesteydelser udspringer af arveladers ønske om, at en eller flere personer gennemfører testamentets bestemmelser. BGB bestemmer, at arveladeren selv kan vælge en bobestyrer, eller at bobestyreren kan udpeges af en tredje person, som arvelader har angivet, eller endog i visse tilfælde af Nachlassgericht (skifteretten). En bobestyrers transaktioner vil variere i henseende til art og varighed, afhængigt af det hverv, han skal varetage.
- 36 Hvad angår de ydelser, der hovedsageligt og sædvanligt udføres inden for rammerne af advokaterhvervet, har Domstolen haft anledning til at præcisere, at disse sædvanligt har til formål at repræsentere og forsvare en persons interesser (von Hoffmann-dommen, præmis 17).

- 37 Selv om en bobestyrer, navnlig i Tyskland, ofte vælges blandt advokater på grund af deres juridiske kundskaber og den omstændighed, at sådanne kundskaber er påkrævet i arvesager, repræsenterer bobestyreren imidlertid ikke arvelader, idet en bobestyrer blot har til opgave at eksekvere dennes sidste ønsker, alt imens han forholder sig neutral over for dem, der drager fordel af bobestyrers ydelser. Han forsvarer strengt taget ikke arveladers interesser, men gennemfører et klart ønske, som han er sat til at fortolke, mens en advokat i forholdet mellem ham og klienten som hovedregel har til opgave at varetage dennes interesser bedst muligt i tilfælde af en tvist, hvor der er tale om modstridende interesser. Heraf følger, at de tjenesteydelser, der leveres af en bobestyrer, har en særlig karakter, der adskiller dem fra de ydelser, der hovedsageligt og sædvanligt udføres af en advokat.
- 38 Det skal derefter afgøres, om tjenesteydelser fra en bobestyrer kan betragtes som svarende til dem, der udføres af en advokat, jf. sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led.
- 39 Det skal bemærkes, at de mange forskellige opgaver, som en bobestyrer kan varetage, nemlig alt fra forvaltning af en formue, inklusive varetagelse af immaterielle rettigheder, til den blotte fordeling af pengebeløb, løsøre eller fast ejendom, gør det vanskeligt at identificere en tjenesteydelse, der er typisk for en bobestyrer. En bobestyrer har nemlig til opgave at eksekvere afdødes ønsker, hvilket kan involvere forvaltningsvirksomhed, retshandlinger og en lang række faktiske og juridiske transaktioner. Hvad angår ydelser fra en bobestyrer er der generelt set, således om Forbundsrepublikken Tyskland med rette har gjort gældende, tale om økonomisk virksomhed, eftersom det i de fleste tilfælde vil påhvile en bobestyrer at vurdere samt at fordele arveladers formue til fordel for dem, der er modtagere af ydelsen, og nogle gange, navnlig i forbindelse med forvaltning af mindreåriges formue, at beskytte og sikre en værdiforøgelse heraf. Selv om økonomiske overvejelser naturligvis også er omfattet af en advokats virksomhed, har ydelser fra en advokat derimod først og fremmest til formål at få medhold i retslige krav. Disse to tjenesteydelser har således ikke samme formål.

- 40 De tjenesteydelser, der leveres af en bobestyrer og af en advokat, kan således ikke betragtes som lignende ydelser.
- 41 Det må derfor konkluderes, at tjenesteydelser fra en bobestyrer hverken udgør en ydelse, der hovedsageligt eller sædvanligt udføres af en advokat, eller en ydelse, der kan sammenlignes med de ydelser, en advokat leverer.
- 42 Det må herefter fastslås, at Kommissionen ikke har godtgjort, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat bestemmelserne i sjette direktiv, idet den har opretholdt bestemmelser, hvorefter stedet, hvor en bobestyrer leverer tjenesteydelsen, fastsættes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed.
- 43 Domstolen bør herved frifinde Forbundsrepublikken Tyskland i traktatbrudssagen.

Sagens omkostninger

- 44 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Forbundsrepublikken Tyskland har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Kommissionen har tabt sagen, pålægges det denne foruden at bære sine egne omkostninger også at betale Forbundsrepublikken Tysklands omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Tredje Afdeling):

- 1) **Forbundsrepublikken Tyskland frifindes.**

- 2) **Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber bærer sine egne omkostninger og betaler Forbundsrepublikken Tysklands omkostninger.**

Underskrifter