

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

6 december 2007\*

In zaak C-401/06,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 26 september 2006,

**Commissie van de Europese Gemeenschappen**, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

**Bondsrepubliek Duitsland**, vertegenwoordigd door M. Lumma als gemachtigde,

verweerster,

\* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,  
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gezien de stukken,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 september 2007,

het navolgende

**Arrest**

- 1 Met haar verzoekschrift vraagt de Commissie van de Europese Gemeenschappen het Hof vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland, door de plaats van uitvoering van de diensten verricht door een executeur niet te bepalen op de voet van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad 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”), wanneer de diensten worden verricht ten behoeve van buiten de Europese Gemeenschap gevestigde ontvangers of van belastingplichtigen die binnen de Gemeenschap zijn gevestigd, maar in een andere staat dan die van de dienstverrichter, de krachtens deze bepaling van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

## Toepasselijke bepalingen

### *Gemeenschapsregeling*

- 2 Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten „welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) onderworpen.
- 3 Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat „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 [...]”.
- 4 Artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van deze richtlijn verduidelijkt echter:

„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, [is] 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:

[...]

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

### *Nationale regeling*

- 5 § 3a van de Duitse wet op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz; hierna: „UStG”) van 26 november 1979 (BGBl. 1979 I, blz. 1953), zoals gewijzigd bij wet van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386), bepaalt:

„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: [...] 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.”

6 Dienaangaande heeft het Bundesfinanzhof in een arrest van 5 juni 2003 (V R 25/02, BStBl. 2003 II, blz. 734) verduidelijkt dat § 3a, lid 1, UStG van toepassing is op de diensten van de executeur en op de specifieke diensten van advocaten en belastingconsulenten die onder § 3a, lid 4, punt 3, UStG vallen.

7 Boek 5, onderdeel 3, titel 6, van het Duitse burgerlijk wetboek (Bürgerliches Gesetzbuch; hierna: „BGB”) is gewijd aan de executeur.

8 Volgens § 2221 BGB kan de executeur om een gepaste vergoeding voor de uitvoering van zijn opdracht vragen, vooropgesteld dat de erflater daarover niet anders heeft beslist.

### **Precontentieuze procedure**

9 In haar aanmaningsbrief van 12 april 2005, betekend op 19 april daaraanvolgend, heeft de Commissie te kennen gegeven dat, volgens haar, bovenvermelde nationale

fiscale bepalingen onverenigbaar zijn met artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn. Zij heeft vervolgens de Duitse autoriteiten verzocht binnen een termijn van twee maanden, te rekenen vanaf die kennisgeving, hun opmerkingen in te dienen. De Bondsrepubliek Duitsland heeft bij brief van 21 juni 2005 geantwoord dat de diensten van de executeur niet vergelijkbaar zijn met die van een advocaat en dus niet binnen de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn vallen.

- 10 Van oordeel dat haar analyse de juiste was, heeft de Commissie deze lidstaat een met redenen omkleed advies gedateerd op 13 december 2005 gezonden, dat is betekend op 19 december 2005. Daarin heeft zij de Bondsrepubliek Duitsland uitgenodigd om zich binnen een termijn van twee maanden, te rekenen vanaf de betekening ervan, naar het advies te voegen. Daar de Bondsrepubliek Duitsland weigerde om zich naar bedoeld advies te voegen, heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep in te stellen.

## **Het beroep**

### *Argumenten van partijen*

- 11 Volgens de Commissie blijkt uit bovenvermelde bepalingen van Duits recht, mede gelet op de uitlegging daarvan door de nationale gerechtelijke instanties en de toepassing ervan door de bestuurlijke instanties, dat de diensten van de executeur altijd worden geacht te zijn verricht op de plaats waar de executeur zijn activiteit uitoefent. Ditzelfde geldt wanneer deze activiteit wordt uitgeoefend door advocaten, belastingconsulenten of bedrijfsrevisoren. Een dergelijke praktijk is niet in overeenstemming met de bewoordingen van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, dat de plaats van de ontvanger van de dienst beschouwt als plaats van uitvoering van de dienst wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap of buiten de staat van de dienstverrichter is gevestigd.

- 12 De Commissie betoogt in de eerste plaats dat aan lid 1 van voormeld artikel 9, waarin het beginsel van de bepaling van de plaats van uitvoering van de dienst op basis van de bedrijfszetel van de dienstverrichter is opgenomen, in de rechtspraak van het Hof geen voorrang wordt toegekend boven lid 2 van dat artikel. Aangezien bedoeld lid 2, sub e, geen uitzonderingsbepaling is, hoeft het derhalve niet restrictief te worden uitgelegd (zie arrest van 15 maart 2001, SPI, C-108/00, Jurispr. blz. I-2361, punt 17).
- 13 De Commissie meent dat de diensten van de executeur behoren tot de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk door een advocaat worden verricht. Teneinde vast te stellen of de activiteit van executeur valt onder lid 1 of lid 2 van artikel 9 van de Zesde richtlijn, is derhalve niet de benaming van het beroep van degene die de betrokken diensten verricht, maar de aard van deze diensten bepalend. De Commissie herinnert er voor het overige aan dat de beroepen genoemd in artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn slechts bij wijze van illustratie worden genoemd en dat deze bepaling beoogt categorieën van diensten te omschrijven.
- 14 Haars inziens heeft de executeur tot taak om voor de belangen van zijn opdrachtgever op te komen, deze te vertegenwoordigen en de concrete situatie rechtens van derden te regelen. Dit bevestigt de overlapping van de activiteit van advocaat met die van executeur, zonder dat hieraan in de weg staat het feit dat bij de uitvoering van een testament met de juridische aspecten ook economische aspecten samenhangen. In de gewone zaken van advocaten is immers ook van een economische activiteit sprake. Dit is niet anders bij de afwikkeling van een erfenis.
- 15 Volgens de Commissie is het van weinig belang dat de diensten worden verleend ten behoeve van de erfgenamen als ontvangers van die diensten, daar de dienst immers als gevolg van de wil van de erflater wordt verricht.

- 16 Zij merkt op dat de ontwikkeling van het beroep van advocaat ook in Duitsland leidt tot specialisatie, meer bepaald op het gebied van het successierecht, getuige de in het successierecht gespecialiseerde advocaat („Fachanwalt für Erbrecht”). Specialisatie veronderstelt een praktische ervaring op dit gebied en theoretische kennis van het specialisatiegebied.
- 17 Zij merkt bovendien op dat de erflater niet verplicht is een specialist te kiezen. Hij dient veeleer een vertrouwenspersoon te kiezen. Deze vertrouwensband, die kenmerkend is voor de betrekkingen met de executeur, is eveneens kenmerkend voor de betrekkingen met de advocaat in het algemeen.
- 18 De Commissie wijst er ten slotte op dat zelfs als het richtsnoer van het raadgevend comité voor de btw (53e vergadering, 4 en 5 november 1997, document XXI/97/1.658), volgens hetwelk de plaats van uitvoering van de diensten van de Duitse Erbenermittler op de voet van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn moet worden bepaald, geen bindende werking heeft, het niettemin duidelijk de wil van de gemeenschapswetgever weergeeft om de Erbenermittler aan deze bepaling te onderwerpen. Bijgevolg moet wat de op de activiteiten van de executeur toe te passen regels betreft, aansluiting worden gezocht bij de regels inzake de Erbenermittlung, zulks ongeacht de eventuele praktische moeilijkheden die deze wijze van plaatsbepaling tot gevolg kan hebben.
- 19 De Bondsrepubliek Duitsland concludeert tot verwerping van het beroep en tot verwijzing van de Commissie in de kosten van het geding.
- 20 Deze lidstaat betoogt dat de diensten van de executeur niet vergelijkbaar zijn met de diensten die gewoonlijk door een advocaat worden verricht en zich ook onderscheiden van de andere diensten bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn.



- 21 Genoemde lidstaat benadrukt dat elke handelingsbekwame persoon als executeur kan worden aangesteld. Hij geeft aan dat het optreden van de executeur afhangt van de instructies van de erflater en verschillende vormen kan aannemen. Hij erkent dat de uitvoering van de wil van de erflater bij de afwikkeling van de erfenis juridische kennis veronderstelt, om welke reden vaak een beroep wordt gedaan op een advocaat, maar blijft erbij dat het daarbij niet om de verstrekking van advies gaat.
- 22 De Bondsrepubliek Duitsland voegt hieraan toe dat uit het arrest van 16 september 1997, von Hoffmann (C-145/96, Jurispr. blz. I-4857), volgt dat de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk worden verricht in het kader van de in artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn genoemde beroepen binnen de werkingssfeer van die bepaling vallen. Dit is niet het geval bij de diensten verricht in de hoedanigheid van executeur, aangezien deze laatste geen opdrachtgever heeft die hij moet verdedigen. Het betreft hier de verzoening van belangen en niet de vertegenwoordiging van een partij.
- 23 Bovendien hebben de als advocaat respectievelijk als executeur verrichte diensten — ook al gebeurt dit laatste door een advocaat — verschillende oogmerken: in het eerste geval het ondernemen van gerechtelijke stappen en het geven van juridisch advies, in het tweede geval de afwikkeling van de financiële en beheersmatige aspecten van de uitvoering van een uiterste wil.
- 24 Volgens de Bondsrepubliek Duitsland moet ook rekening worden gehouden met de doelstellingen van de Zesde richtlijn. Op grond van het beginsel van neutraliteit van de btw moet een dienstverrichting zo veel mogelijk worden belast op de plaats waar zij wordt geleverd of gebruikt en geëxploiteerd. Terwijl een advocaat en zijn cliënt zich op dezelfde plaats kunnen bevinden, is dit anders bij de executeur en de erfgenamen, aangezien de executeur met name met de plaats van de successie is verbonden. Daarenboven zouden moeilijkheden op het gebied van het beheer van onroerende goederen kunnen ontstaan, nu op grond van artikel 9, lid 2, sub a, van de

Zesde richtlijn de plaats van belastingheffing de plaats is waar het onroerend goed gelegen is. Ook de opsporing van erfgenamen in verschillende lidstaten en buiten de Gemeenschap zou in dit opzicht problematisch zijn.

- 25 De Bondsrepubliek Duitsland benadrukt ten slotte dat het evenmin om „soortgelijke diensten” in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn gaat. Zij betwist met name elke vergelijking met de activiteit van de Erbenermittler.

*Beoordeling door het Hof*

- 26 Om te beginnen moeten de volgende opmerkingen worden gemaakt.
- 27 In de eerste plaats moet volgens vaste rechtspraak in een beroep wegens niet-nakoming op grond van artikel 226 EG de Commissie het gestelde verzuim aantonen. Zij dient het Hof de gegevens te verschaffen die noodzakelijk zijn om te kunnen vaststellen of er inderdaad sprake is van de gestelde niet-nakoming en zij kan zich daarbij niet baseren op een of ander vermoeden (arresten van 20 maart 1990, Commissie/Frankrijk, C-62/89, Jurispr. blz. I-925, punt 37, en 14 april 2005, Commissie/Duitsland, C-341/02, Jurispr. blz. I-2733, punt 35).
- 28 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat in de onderhavige zaak het beroep wegens niet-nakoming enkel betrekking kan hebben op het geval dat de diensten van de executeur worden verricht onder bezwarende titel — hetgeen ingevolge § 2221 BGB is toegestaan — en tevens in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige, omdat de dienstverrichting anders niet aan btw zou zijn onderworpen.

- 29 In de derde plaats heeft het Hof met betrekking tot de verhouding tussen lid 1 en lid 2 van artikel 9 van de Zesde richtlijn herhaaldelijk geoordeeld dat genoemd lid 2, een hele reeks specifieke aanknopingspunten vermeldt, terwijl genoemd lid 1 dienaangaande een algemene regel stelt. Doel van deze bepalingen is bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en het niet-belasten van inkomsten te vermijden (zie onder meer arresten van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14, en 26 september 1996, Dudda, C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20, en arrest SPI, reeds aangehaald, punt 15).
- 30 Hieruit volgt dat, wat de uitlegging van artikel 9 betreft, lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld of deze valt onder een van de in artikel 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, dan is lid 1 van dit artikel van toepassing (zie onder meer reeds aangehaalde arresten Dudda, punt 21, en SPI, punt 16).
- 31 In dit verband moet worden benadrukt dat artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn geen betrekking heeft op beroepen, zoals het beroep van advocaat, raadgever, accountant of ingenieur, maar op diensten. De gemeenschapswetgever vermeldt de in deze bepaling genoemde beroepen om de daarin bedoelde categorieën van diensten te omschrijven (zie arrest von Hoffmann, reeds aangehaald, punt 15). De woorden „andere soortgelijke diensten” verwijzen niet naar enig element dat de in artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, genoemde ongelijksoortige activiteiten gemeen zouden hebben, maar naar diensten die soortgelijk zijn aan elk van deze activiteiten, afzonderlijk beschouwd. Een dienst is dan soortgelijk aan een van de in dit artikel genoemde activiteiten, wanneer beide hetzelfde doel hebben (zie in die zin arrest van 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punten 19-22, en arrest von Hoffmann, reeds aangehaald, punten 20 en 21).

- 32 Het is in het licht van deze overwegingen dat het onderhavige beroep wegens niet-nakoming moet worden onderzocht.
- 33 De Commissie verwijt de Bondsrepubliek Duitsland in de onderhavige zaak dat zij er in haar regelgeving van is uitgegaan dat de diensten van de executeur vallen onder artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn. Volgens de Commissie vallen die diensten echter, ofwel omdat zij hoofdzakelijk en gewoonlijk door een advocaat worden verricht, ofwel omdat zij vergelijkbaar zijn met de diensten die in de praktijk van een advocaat worden verricht, binnen de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn.
- 34 Bijgevolg moet eerst worden nagegaan of de diensten van de executeur hoofdzakelijk en gewoonlijk in het kader van het beroep van advocaat worden verricht.
- 35 De diensten van de executeur spruiten voort uit de wens van de erflater dat een of meerdere personen zijn laatste wilsbeschikking uitvoeren. Volgens het BGB kan de executeur door de erflater zelf worden gekozen, door een door de erflater aangewezen derde of in sommige gevallen door het Nachlassgericht (nalatenschaps-gerecht). De aard en de duur van de werkzaamheden die hij moet verrichten kunnen variëren, afhankelijk van de hem ten deel gevallen opdracht.
- 36 Op het punt van de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk in het kader van het beroep van advocaat worden verricht, heeft het Hof gepreciseerd dat zij tot doel hebben om een persoon te vertegenwoordigen en diens belangen te behartigen (arrest von Hoffmann, reeds aangehaald, punt 17).

- 37 Ook al worden executeurs, met name in Duitsland, vaak uit de kring van advocaten gekozen — vanwege hun juridische kennis en het feit dat die kennis voor elke successie vereist is —, is het niet zo dat de executeur de erflater vertegenwoordigt. Hij voert enkel de laatste wil van deze laatste uit, waarbij hij neutraal blijft ten opzichte van de ontvangers van de dienst. Hij verdedigt niet de belangen van de erflater in strikte zin, maar is de uitvoerder van een vastgelegde wil, waarvan hij de interpret is. In de verhouding tussen advocaat en cliënt heeft de eerste daarentegen tot taak om de belangen van de tweede zo goed mogelijk te behartigen, meestal in de context van een twist en van tegengestelde belangen. Hieruit volgt dat de diensten van de executeur specifiek zijn, waardoor zij zich onderscheiden van de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk door een advocaat worden verricht.
- 38 Vervolgens moet worden nagegaan of de diensten van de executeur kunnen worden beschouwd als gelijksoortig aan die van een advocaat in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn.
- 39 Gezien de aanzienlijke verscheidenheid aan taken die de executeur kan verrichten — variërend van het beheer van een vermogen en de eenvoudige verdeling van geldsommen of roerende of onroerende zaken, tot de bescherming van morele belangen — zijn de diensten van de executeur moeilijk onder een type te vatten. De taak van de executeur bestaat er immers in, uitvoering te geven aan de wil van de erflater, hetgeen beheersactiviteiten, rechtshandelingen en een hele waaier van feitelijke en juridische verrichtingen kan omvatten. Zoals de Bondsrepubliek Duitsland terecht opmerkt, komen de diensten van de executeur echter overwegend neer op een economische activiteit, daar in de meeste gevallen de executeur overgaat tot een waardering en verdeling van het vermogen van de erflater ten gunste van de ontvangers van de diensten en soms — met name in het kader van het beheer van vermogensbestanddelen van minderjarige kinderen — de bescherming en belegging van dat vermogen. Ook al zijn economische overwegingen uiteraard niet vreemd aan de activiteit van advocaat, zijn de door een advocaat verrichte diensten daarentegen in de eerste plaats gericht op de rechtsbedeling. Beide diensten hebben dus niet hetzelfde oogmerk.

- 40 In die omstandigheden kunnen de diensten van de executeur en die van een advocaat niet als gelijksoortig worden beschouwd.
- 41 Bijgevolg moet worden geconcludeerd dat de diensten van de executeur noch diensten zijn die hoofdzakelijk en gewoonlijk door een advocaat worden verricht, noch soortgelijk zijn aan met de door een advocaat verrichte diensten.
- 42 Derhalve moet worden geoordeeld dat de Commissie niet heeft aangetoond dat de Bondsrepubliek Duitsland, door regelgeving in stand te houden op grond waarvan de plaats van uitvoering van de diensten van een executeur wordt bepaald door de plaats waar de executeur zijn activiteit uitoefent, de bepalingen van de Zesde richtlijn heeft geschonden.
- 43 Bijgevolg dient het onderhavige beroep wegens niet-nakoming te worden verworpen.

## **Kosten**

- 44 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Bondsrepubliek Duitsland, behalve in haar eigen kosten, te worden verwezen in de kosten van de Bondsrepubliek Duitsland.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart:

- 1) **Het beroep wordt verworpen.**
  
- 2) **De Commissie van de Europese Gemeenschappen wordt verwezen in haar eigen kosten en in die van de Bondsrepubliek Duitsland.**

ondertekeningen