FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 13. september 2005 [1]

I — Indledning

1. Nærværende sag, som er indbragt for Domstolen, vedrører omfanget af Den Europæiske Centralbanks (herefter »ECB«) fritagelse fra at betale indirekte skatter i Forbundsrepublikken Tyskland, hvor ECB har sæde. Tvisten drejer sig i det væsentlige om, i hvilket omfang Domstolen er kompetent og hvorvidt afgifter, der ikke er blevet særskilt faktureret, skal tilbagebetales.

1 — Originalsprog: tysk.

II — Relevante retsforskrifter

A — *Fællesskabsregler*

1) Statutten for Det Europæiske System af Centralbanker og Den Europæiske Centralbank

2. Artikel 35.4 i protokollen om statutten for Det Europæiske System af Centralbanker og Den Europæiske Centralbank (herefter »statutten for ESCB«), har følgende ordlyd:

»Domstolen har kompetence til at træffe afgørelse i henhold til en voldgiftsklausul, som indeholdes i en af ECB eller en på ECB's vegne indgået offentligretlig eller privatretlig aftale.«

2) Protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter

3. Protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter [2] (herefter »protokollen«) bestemmer i artikel 3, stk. 2:

»Medlemsstaternes regeringer skal, hver gang det er muligt, træffe egnede forholdsregler med henblik på eftergivelse eller tilbagebetaling af indirekte skatter og afgifter, der indgår i prisen for fast ejendom eller løsøre, når Fællesskaberne til tjenestebrug foretager større indkøb, hvis pris omfatter skatter og afgifter af denne art [...].«

3) Hjemstedsaftalen

4. Ifølge præamblens femte afsnit har aftalen af 18. september 1998 indgået mellem Forbundsrepublikken Tysklands regering og Den Europæiske Centralbank om institutionens hjemsted (herefter »hjemstedsaftalen«) [3] til formål at definere Den Europæiske Centralbanks privilegier og immuniteter i Forbundsrepublikken Tyskland i overensstemmelse med protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter.

5. Hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, bestemmer:

»I overensstemmelse med protokollens artikel 3, stk. 2, tilbagebetaler Bundesamt für Finanzen efter anmodning — på grundlag af provenuet fra omsætningsafgiften — den omsætningsafgift, der er særskilt faktureret til ECB af virksomhederne for levering af goder og andre ydelser, som de har leveret til ECB, såfremt disse transaktioner er bestemt til tjenestebrug for ECB. Det afgiftsbeløb, der skal betales for disse transaktioner, skal i hvert tilfælde overstige 50 DEM og være betalt til virksomheden af ECB [...]«

B — *Nationale retsregler*

6. Sjette momsdirektiv er gennemført i tysk ret ved Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) i den for den foreliggende sag anvendelige affattelse af 9. juni 1999 [4].

2 — Protokol af 8.4.1965 vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter, JO 1967 L 152, s. 13.

3 — Aftale af 18.9.1998, BGBl. 1998 II, s. 2745.

4 — BGBl. 1999 I, s. 1270.

7. UStG's § 4, der gennemfører sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), bestemmer følgende:

»Følgende transaktioner, der er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, er fritaget for omsætningsafgift:

[...]

12. a) udlejning og forpagtning af fast ejendom [...]«.

8. UStG's § 9, stk. 1, giver imidlertid følgende mulighed:

»En erhvervsdrivende kan behandle en transaktion, der er fritaget i henhold til § 4, nr. 8, litra a) til g), nr. 9, litra a), nr. 12, 13 eller 19, som afgiftspligtig, når transaktionen er udført for en anden erhvervsdrivende for dennes virksomheds regning.«

9. UStG's § 15 regulerer fradraget af indgående afgift på en sådan måde, at den afgiftspligtige person kan fradrage den indgående afgift på varer og andre ydelser til brug for virksomheden, som er leveret af andre afgiftspligtige personer, og som er særskilt angivet i en faktura. Derimod kan der bl.a. ikke ske fradrag af afgift på leverancer, import og køb af varer til og inden for Fællesskabet samt på øvrige ydelser, som den erhvervsdrivende anvender til at udføre afgiftsfrie transaktioner.

III — De faktiske omstændigheder

10. ECB har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at der foreligger en konkret tilbagebetalingspligt, samt at hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, sammenholdt med protokollens artikel 3, stk. 2, skal fortolkes således, at bestemmelsen foreskriver en sådan tilbagebetaling.

11. I stævningen har ECB nedlagt påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland som den stat, hvor ECB har hjemsted, er forpligtet til at tilbagebetale den efter ECB's opfattelse indirekte omsætningsafgift, som ECB har betalt for leje samt for andre ydelser til tjenestebrug. ECB har navnlig nedlagt påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland er forpligtet til at tilbagebetale dels konkret angivne beløb, dels beløb, som principielt skal tilbagebetales.

IV — Formaliteten

A — *Parternes argumenter*

12. Den *tyske regering* har gjort gældende, at sagen må afvises såvel henset til protokollen som i henhold til hjemstedsaftalen.

13. Forbundsrepublikken Tyskland har for det første anført, at den voldgiftsbestemmelse, der fremgår af hjemstedsaftalens artikel 21, udtrykkeligt og udelukkende finder anvendelse på uenigheder vedrørende fortolkningen eller anvendelsen »af denne aftale«. Medlemsstaten er følgelig af den opfattelse, at Domstolen ikke er kompetent med hensyn til fortolkningen og anvendelsen af protokollen og navnlig ikke med hensyn til den direkte anvendelse af protokollens artikel 3, stk. 2, og at sagen henset hertil skal afvises.

14. For det andet finder voldgiftsbestemmelsen, der i henhold til Domstolens faste praksis skal fortolkes strengt, ikke anvendelse på hjemstedsaftalen, da der ikke foreligger nogen »uenighed vedrørende fortolkningen og anvendelsen af hjemstedsaftalen«. Den tyske regering og ECB er således enige om, at aftalens artikel 8, stk. 1, i henhold til bestemmelsens ordlyd alene giver mulighed for tilbagebetaling af en omsætningsafgift, der er særskilt faktureret, og at denne bestemmelse finder derfor ikke anvendelse, eftersom der ikke i det foreliggende tilfælde er tale om en tilbagebetaling af en sådan særskilt faktureret afgift.

15. ECB har anført, at sagen skal realitetsbehandles i medfør af voldgiftsbestemmelsen, sammenholdt med artikel 35.4, i statutten for ESCB.

16. Hvad angår fortolkningen af hjemstedsaftalen, skal en aftale altid fortolkes i sammenhæng med den anvendelige fællesskabsret. Hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, henviser udtrykkeligt til protokollens artikel 3, stk. 2, og bestemmelserne står i umiddelbar sammenhæng. Bestemmelserne i hjemstedsaftalen konkretiserer nemlig protokollens bestemmelser og skal derfor fortolkes og anvendes i lyset af dem.

17. Med hensyn til hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, har ECB således gjort gældende,

at der hersker en af voldgiftsbestemmelsen omfattet uenighed mellem ECB og Forbundsrepublikken Tyskland vedrørende fortolkningen og anvendelsen af denne bestemmelse, sammenholdt med protokollens artikel 3, stk. 2. Ifølge ECB har Forbundsrepublikken Tyskland tilsidesat disse fritagelsesbestemmelser, idet den har afvist at tilbagebetale den omsætningsafgift, der som følge af, at den indgående afgift ikke kan fradrages, er indeholdt i de forhøjede lejepriser og øvrige udgifter. Den tyske regering har heroverfor anført, at hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, ikke foreskriver et sådant tilbagebetalingskrav, eftersom denne bestemmelse kun fastsætter en forpligtelse til tilbagebetaling af omsætningsafgiften, når denne er særskilt faktureret.

B — *Stillingtagen*

18. De to påstande, som ECB har nedlagt, er begge støttet på såvel hjemstedsaftalen som protokollen, hvorfor det indledningsvis skal undersøges, hvorvidt Domstolen i medfør af disse bestemmelser er kompetent til at træffe afgørelse i nærværende sag.

1) Domstolens kompetence til at fortolke protokollens artikel 3

a) Kompetence i medfør af generelle bestemmelser

19. Protokollen, som på det pågældende tidspunkt var gældende i den ved Amsterdam-traktatens artikel 9 ændrede affattelse [5], udgør i henhold til artikel 311 EF henholdsvis artikel 291 EF [6] en integrerende del af EF-traktaten og er derfor af samme retlige karakter som denne.

20. Derfor finder de generelle bestemmelser i EF-traktaten vedrørende Domstolens kompetence (artikel 220 EF ff.) også anvendelse på protokollen. Amsterdam-traktatens artikel 11 bestemmer tillige udtrykkeligt, at »bestemmelserne i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab [...] vedrørende De Europæiske Fællesskabers Domstols kompetence og udøvelsen heraf finder anvendelse på [...] protokol[len] om privilegier og immuniteter«. I materiel henseende er det altså ufornødent at påberåbe sig voldgiftsklausulen i hjemstedsaftalen, idet Domstolen allerede i medfør af disse generelle bestemmelser er kompetent. Enhver

5 — Amsterdam-traktaten om ændring af traktaten om Den Europæiske Union, traktaterne om oprettelse af De Europæiske Fællesskaber og visse tilknyttede akter, EFT 1997 C 340, s. 1.

6 — Jf. hertil Grabitz/Hilf-Schweitzer, *EU-Kommentar*, »Art. 291«, punkt 3, og Groeben/Schwarze-Schmidt, *EG*, »Art. 291«, punkt 3.

uenighed vedrørende fortolkningen eller anvendelsen af hjemstedsaftalen kan kun indbringes for Domstolen, hvis denne også er kompetent med hensyn til formaliteten [7]. Kompetencen følger således af de generelle bestemmelser i artikel 220 EF ff. Det er derfor afgørende, om der i EF-traktaten er hjemmel for en procedure, hvorunder ECB kan gøre sit tilbagebetalingskrav og anerkendelsessøgsmål gældende [8].

21. EF-traktatens artikel 220 EF ff. indeholder bestemmelser om direkte søgsmål, som f.eks. traktatbrudssøgsmål (artikel 226 EF og 227 EF), og om procedurerne i forbindelse med annullationssøgsmål (artikel 230 EF) eller passivitetssøgsmål (artikel 232 EF).

22. De to sidstnævnte typer af direkte søgsmål er ikke relevante her, eftersom de ikke egner sig til at opfylde sagsøgerens krav om domstolsbeskyttelse. Navnlig er muligheden for annullationssøgsmål udelukket, idet den foreliggende sag ikke drejer sig om at opnå annullation af hjemstedsaftalen. I øvrigt tilhører protokollen den primære ret og kan som sådan ikke efterprøves af Domstolen med hensyn til sin gyldighed.

23. Den tilbagebetalingsforpligtelse, som foreligger i henhold til ECB, er — i givet fald — en konsekvens af det påståede forbud mod at opkræve omsætningsafgifter. Således har ECB med sin påstand om, at der foreligger en tilbagebetalingsforpligtelse, samtidig gjort gældende, at en medlemsstat har tilsidesat de bestemmelser, som søgsmålet bygger på. Eftersom protokollen udgør en integrerende del af EF-traktaten, kan ECB's påstand om, at der foreligger en tilsidesættelse af protokollens artikel 3, sammenholdt med hjemstedsaftalens artikel 8, udelukkende prøves inden for rammerne af et traktatbrudssøgsmål efter artikel 226 EF og 227 EF. I henhold til artikel 226 EF er det imidlertid kun Kommissionen, der kan indbringe en sådan sag for Domstolen, hvorimod enhver medlemsstat er berettiget hertil i henhold til artikel 227 EF. Som følge heraf kan de øvrige i artikel 7 EF nævnte institutioner og således også ECB, som nævnes i artikel 8 EF, ikke anlægge et sådant søgsmål.

24. Derudover giver artikel 234 EF mulighed for en præjudiciel forelæggelse. Da den foreliggende sag imidlertid ikke tager udgangspunkt i en sådan præjudiciel forelæggelse, som ECB under alle omstændigheder ikke er berettiget til at anmode om, kan den foreliggende sag heller ikke kvalificeres som en præjudiciel forelæggelse.

25. Endelig tillægger artikel 238 EF Domstolen kompetence til at træffe afgørelse i henhold til en voldgiftsbestemmelse. I henhold til artikel 225, stk. 1, EF er det efter Nice-traktatens vedtagelse imidlertid Retten i Første Instans, der er kompetent til at

7 — Jf. Groeben/Schwarze-Schmidt, *EG*, Art. 291, punkt 5.

8 — Jf. ligeledes Schmidt, »Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes«, *Cahiers de droit européen* 1991, s. 67-68.

træffe afgørelse i sager, der forelægges i henhold til artikel 238 EF. Denne bestemmelse finder dog ikke anvendelse i nærværende sag.

26. Da protokollen ikke selv indeholder en voldgiftsbestemmelse, kan Domstolens kompetence heller ikke begrundes med hjemmel i artikel 238 EF.

27. Som følge af ovenstående er ingen af de i artikel 220 EF ff. nævnte former for søgsmål anvendelige i den foreliggende sag. Omvendt følger det af bestemmelserne i EF-traktaten, at de ikke giver Domstolen kompetence til at påkende et direkte søgsmål anlagt af ECB mod dennes hjemstedsmedlemsstat vedrørende fortolkningen af protokollen [9].

28. Domstolens kompetence til at fortolke protokollens artikel 3 kan således højst følge af den i hjemstedsaftalen aftalte voldgiftsbestemmelse.

9 — Jf. et i denne henseende lignende direkte søgsmål, som blev anlagt af en enkelt tjenestemand mod en medlemsstat vedrørende en situation forud for Amsterdam-traktaten, altså i henhold til fusionstraktaten. Se også dom af 27.10.1982, sag 1/82, D. mod Luxembourg, Sml. s. 3709, præmis 8.

b) Kompetence i henhold til voldgiftsbestemmelsen

29. I henhold til voldgiftsbestemmelsen i hjemstedsaftalens artikel 21 kan »enhver uenighed mellem regeringen og ECB vedrørende fortolkningen eller anvendelsen af denne aftale [...] indbringes for De Europæiske Fællesskabers Domstol af hver af parterne«. Bemyndigelsen til at aftale en sådan voldgiftsklausul fremgår af artikel 35.4 i statutten for ESCB.

30. Spørgsmålet er, om denne voldgiftsbestemmelse skal fortolkes så bredt, at den også omfatter uenighed vedrørende andre bestemmelser end bestemmelserne i hjemstedsaftalen, i det omfang sådanne bestemmelser — ligesom protokollens artikel 3 i den foreliggende sag — kan have betydning for tvister, som følger af hjemstedsaftalen.

31. Ifølge Domstolens praksis, som den tyske regering har påberåbt sig, skal voldgiftsbestemmelser fortolkes restriktivt, eftersom Domstolens kompetence til at træffe afgørelse i en sag på grundlag af en voldgiftsbestemmelse afviger fra de almindelige regler. Sag 426/85, som den tyske regering har henvist til, vedrørte således spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende voldgiftsbestemmelse omfattede de faktiske omstændigheder, som lå til grund for en modpåstand. Denne voldgiftsbestemmelse gav Domstolen kompetence til at afgøre alle tvister vedrørende gennemførelsen af kon-

trakten. Domstolen udtalte hertil, at den fordring, der gøres gældende i en modpåstand (i det mindste) skal stå »i direkte forbindelse med de forpligtelser, der følger af denne kontrakt« [10].

32. I den foreliggende sag er situationen en anden, idet der her ikke er tale om, hvorvidt visse faktiske omstændigheder er omfattet af voldgiftsbestemmelsen, men derimod om, hvorvidt Domstolen i henhold til voldgiftsbestemmelsen i hjemstedsaftalen er kompetent til at foretage en bindende fortolkning af en fællesskabsretlig bestemmelse, som ikke er indeholdt i hjemstedsaftalen [11].

33. I modsætning til situationen i sag 426/85 udgør ordlyden i den for nærværende sag relevante voldgiftsbestemmelse i sig selv en begrænsning af dennes anvendelsesområde. Med formuleringen »vedrørende fortolkningen eller anvendelsen af *denne* aftale« [12] fastsætter hjemstedsaftalens artikel 21 selv, at Domstolen ikke har kompetence til at fortolke bestemmelser, som ikke er indeholdt i aftalen.

34. I øvrigt kan en voldgiftsbestemmelse generelt kun være kompetencegivende inden for rammerne af den aftale, som den pågældende voldgiftsbestemmelse er indeholdt i. Der kan højst være tale om en udvidelse af kompetencen til at omfatte sådanne kontrakter eller aftaler, som er indgået af de samme kontraherende parter som i den hjemstedsaftale, der indeholder voldgiftsbestemmelsen. Hvis man tillod en mere omfattende udvidelse, således at udvidelsen også skulle omfatte aftaler indgået af andre parter, såsom protokollen i dette tilfælde, ville de kontraherende parter blive påtvunget en voldgiftsbestemmelse og dermed Domstolens kompetence, hvilket de — muligvis bevidst — netop ikke ønskede.

35. De kontraherende parter i hjemstedsaftalen er ECB og Forbundsrepublikken Tyskland, mens de kontraherende parter i protokollen er medlemsstaterne. Allerede af den grund kan hjemstedsaftalens artikel 21 ikke danne grundlag for Domstolens kompetence til at fortolke protokollen, heller ikke en indirekte kompetence.

36. Dette er imidlertid ikke til hinder for, at hjemstedsaftalen skal fortolkes i lyset af protokollen, hvilket ECB også har henvist til [13]. At man tager højde for bestemmelser,

10 — Dom af 18.12.1986, sag 426/85, Kommissionen mod Zoubek, Sml. s. 4057, præmis 11. Jf. vedrørende samme situation (formaliteten med hensyn til en modpåstand) dom af 20.2.1997, sag C-114/94, IDE mod Kommissionen, Sml. I, s. 803, præmis 82.

11 — Det drejer sig heller ikke om, hvilken en af de to fællesskabsretsinstanser der er kompetent, og ej heller om, hvorvidt voldgiftsbestemmelsen er ugyldig, jf. dom af 17.3.2005, sag C-294/02, Kommissionen mod AMI, Sml. I, s. 2175.

12 — Min fremhævelse.

13 — Jf. dom af 27.4.1999, sag C-69/97, Kommissionen mod SNUA, Sml. I, s. 2363, præmis 19.

der står i sammenhæng med den bestemmelse, der skal fortolkes, er imidlertid ikke ensbetydende med, at Domstolen tillægges kompetence til også at foretage en (bindende) fortolkning af disse bestemmelser og forudsætter navnlig ikke en sådan kompetence.

37. Den kendsgerning, at Domstolen allerede i medfør af protokollen selv og EF-traktaten er kompetent til at fortolke protokollen i ren materiel henseende, spiller ingen rolle i denne forbindelse. Som allerede nævnt finder denne kompetence nemlig kun begrænset anvendelse på de i EF-traktaten nævnte typer af procedurer og på dem, som har søgsmålskompetence i disse procedurer. Hvis den i denne sag relevante voldgiftsbestemmelse skulle danne grundlag for en kompetence, ville dette i personel henseende betyde en udvidelse af de i protokollen foreskrevne søgsmålsmuligheder.

38. En voldgiftsbestemmelse, som fastsætter en mere omfattende kompetence for Domstolen end ovenfor nævnt, ville desuden afvige fra de almindelige kompetenceregler og dermed også fra de kompetenceregler, som er indeholdt i EF-traktaten. En sådan ændring af traktatens bestemmelser er imidlertid ikke omfattet af bemyndigelsen i artikel 35.4 i statutten for ESCB.

39. Det kan således fastslås, at Domstolen i den foreliggende sag ikke er kompetent til at fortolke protokollens artikel 3. Dette er imidlertid ikke til hinder for, at der tages hensyn til sammenhængen med denne bestemmelse.

2) Domstolens kompetence til at fortolke hjemstedsaftalens artikel 8

40. Hjemstedsaftalens artikel 21 tillægger Domstolen kompetence til at træffe afgørelse vedrørende »enhver uenighed mellem regeringen og ECB vedrørende fortolkningen eller anvendelsen af denne aftale [...]«. Parterne i denne sag er bl.a. uenige om, hvorvidt det af ECB fremsatte, omtvistede tilbagebetalingskrav udelukkende skal bedømmes på grundlag af hjemstedsaftalens artikel 8, eller hvorvidt denne bestemmelse med sin henvisning til protokollens artikel 3 bevirker, at tvisten også skal afgøres på grundlag af protokollen. Denne tvist vedrører således direkte indholdet af hjemstedsaftalens artikel 8. Allerede af den grund er der tale om en uenighed mellem Forbundsrepublikken Tyskland og ECB med hensyn til fortolkningen af aftalen i den i hjemstedsaftalens artikel 21 forudsatte betydning, således at denne aftale — i modsætning til den tyske regerings opfattelse — finder anvendelse og dermed begrunder Domstolens kompetence.

3) Konklusion

41. Som følge af Domstolens manglende kompetence bør sagen afvises i det omfang den er anlagt i henhold til protokollen. I det omfang sagen er anlagt i henhold til hjemstedsaftalen, bør den derimod realitetsbehandles.

43. ECB mener, at det er i strid med hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, sammenholdt med protokollens artikel 3, stk. 2, at banken indirekte pålægges en omsætningsafgift. Ved at anvende tysk retspraksis, dvs. de nationale momsbestemmelser, tilsidesætter den tyske regering således disse bestemmelser.

V — Realiteten

A — *Parternes argumenter*

1) ECB's argumenter

42. ECB har gjort gældende, at banken til sine udlejere skal betale leje samt andre omkostninger, der inkluderer den omsætningsafgift, som udlejerne i tidligere omsætningsled har betalt for ydelser til deres leverandører. ECB er på denne måde indirekte blevet pålagt omsætningsafgift. Dette ligger i øvrigt, således som det anerkendes i Domstolens praksis, i ordningen med fradrag af indgående afgift og momsfritagelsesordningen efter sjette direktiv og den tyske momslovgivning.

44. Hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, finder i henhold til sin ordlyd ganske vist kun anvendelse på omsætningsafgift, »der er særskilt faktureret«. Sammenholdt med protokollens artikel 3, stk. 2, er det imidlertid ikke kun den omsætningsafgift, der er særskilt faktureret, der skal tilbagebetales, men derimod enhver omsætningsafgift, der indgår i priserne på varer og tjenesteydelser til ECB's tjenestebrug, og følgelig også den omsætningsafgift, som ECB indirekte er blevet pålagt af udlejerne. Dette fremgår af ordlyden i protokollens artikel 3, stk. 2, som udtrykkeligt foreskriver, at medlemsstaterne skal tilbagebetale omsætningsafgift »hver gang det er muligt«, samt træffe egnede forholdsregler med henblik på tilbagebetaling af »indirekte skatter [...] der indgår i prisen«.

45. Denne fortolkning bekræftes ifølge ECB også af indholdet af og formålet med protokollens artikel 3, stk. 2. Generelt har protokollen til formål at styrke De Europæiske Fællesskabers institutioners — og dermed også ECB's — uafhængighed over for de nationale myndigheder. For på effektiv vis at opfylde dette formål skal bestemmelserne i protokollen fortolkes funktionelt. De forbyder ikke blot nationale bestemmelser, som direkte begrænser de indrømmede skattefritagelser og privilegier, men udgør i henhold til Domstolens faste praksis også en hindring for nationale bestemmelser, som indirekte fører til en beskatning eller hindring i udøvelsen af disse privilegier. Indholdet af og formålet med disse bestemmelser er nemlig at undgå, at en medlemsstat som følge af, at en fællesskabsinstitution har hjemsted på denne stats område, opnår en fiskal fordel på bekostning af den pågældende institutions finansielle midler (som direkte eller indirekte bæres af samtlige medlemsstater).

46. En sådan konklusion støttes også af, at hjemstedsaftalen ud fra et hierarkisk synspunkt befinder sig på et lavere niveau end protokollen. Det i protokollen indeholdte krav om, at medlemsstaterne skal tilbagebetale omsætningsafgift, »hver gang det er muligt«, kan ikke begrænses af en bestemmelse i hjemstedsaftalen, der som betingelse for denne tilbagebetaling foreskriver, at der skal være tale om en særskilt faktureret omsætningsafgift. Der foreligger nemlig altid en ret til tilbagebetaling, når det kan påvises og beregnes, at omsætningsafgiften medfører en økonomisk byrde. Inden for disse rammer har medlemsstaterne i henhold til princippet om loyalt samarbejde efter artikel 10 EF en samarbejdsforpligtelse, navnlig med hensyn til at udarbejde en tilbagebetalingsprocedure, der kan afhjælpe eventuelle praktiske vanskeligheder med henblik på dokumentationen af de betalte afgifter.

2) Den tyske regerings argumenter

47. Ifølge den tyske regering skal ethvert tilbagebetalingskrav udelukkende bedømmes efter hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1. Efter bestemmelsen skal der kun ske tilbagebetaling af den omsætningsafgift, der er særskilt faktureret. Eftersom der ikke er faktureret nogen særskilt omsætningsafgift på nogen af de regninger, som ECB har modtaget vedrørende husleje og øvrige omkostninger, har ECB ikke krav på en sådan tilbagebetaling.

48. Kravet om, at omsætningsafgiften skal være særskilt faktureret, bygger på UStG's § 15, stk. 1, første punktum, nr. 1, sammenholdt med sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3. En faktura, hvor omsætningsafgiften er faktureret særskilt, har en vigtig dokumentationsfunktion i det fælles momssystem, da den navnlig over for

modtageren af ydelsen fastsætter den aftalte modydelse. Denne form for dokumentation spiller samtidig en vigtig rolle inden for rammerne af skattemyndighedernes kontrolfunktion.

49. Tilbagebetalingsordningen efter hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, er desuden i overensstemmelse med sjette direktiv, og den omstændighed, at udlejer ikke har ret til fradrag af indgående afgift, gælder ikke blot i forbindelse med udlejning til ECB, men derimod også ved udlejning til banker og forsikringsselskaber i den private sektor.

50. Ydelser i forbindelse med udlejning af fast ejendom er i medfør af UStG's § 4, stk. 12, litra a), der gennemfører sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), udtrykkeligt fritaget for omsætningsafgift. Forbundsrepublikken Tyskland har i medfør af valgmuligheden efter UStG's § 9 gjort brug af den i sjette direktivs artikel 13, punkt C, fastsatte skønsbeføjelse, som giver medlemsstaterne mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift. Selv om enhver valgmulighed med hensyn til afgiftspligten hvad ECB angår allerede er udelukket af den grund, at ECB ikke er »erhvervsdrivende« i den i de relevante bestemmelser anvendte betydning, ville en sådan fritagelse også være nødvendig, hvis man betragtede ECB som en »erhvervsdrivende«, eftersom ECB ligesom bankerne og forsikringsselskaberne i den private sektor ikke udfører transaktioner, der giver ret til fradrag af indgående afgift.

51. Hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, kan ikke fortolkes ud over sin ordlyd. I modsætning til, hvad ECB har gjort gældende, finder en vid fortolkning af denne bestemmelse navnlig ikke støtte i protokollens artikel 3, stk. 2.

52. For ECB udgør protokollen et bemyndigelsesgrundlag, der giver den mulighed for at indgå selvstændige folkeretlige aftaler med medlemsstaterne. ECB har gjort brug af denne bemyndigelse i forbindelse med forhandlingen af hjemstedsaftalen, hvis bestemmelser konkretiserer de generelle bestemmelser i protokollen. Det er således udelukkende hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, der som følge af sin konkretisering omfatter protokollens bestemmelser i en udtømmende og for begge parter bindende form. Dertil kommer, at hjemstedsaftalen blev detaljeret forhandlet af specialister fra begge parters side, som var bevidste om, at udlejning til ECB er fritaget for omsætningsafgift, og at det ikke ville være muligt at anvende muligheden for at vælge at indrømme afgiftspligtige personer ret til at erlægge afgift, eftersom ECB ikke anses for

»erhvervsdrivende«. Til trods for disse entydige bestemmelser har ECB på intet tidspunkt under forhandlingerne krævet særbehandling vedrørende udlejning.

53. Den tyske regering har afvist ECB's argument om, at indholdet af og formålet med protokollens artikel 3, stk. 2, indebærer, at hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, skal fortolkes vidt. Protokollen har her til formål at bevare ECB's uafhængighed og sikre, at hjemstedsmedlemsstaten ikke drager nogen uberettiget fordel af, at ECB har hjemsted på dens område. Ingen af disse to formål er truede. Som følge af, at udlejningen er fritaget for omsætningsafgift, opnår Forbundsrepublikken Tyskland ikke nogen fiskal fordel på bekostning af ECB, eftersom udlejningen af kontorer til ECB sker på de samme vilkår som til andre typiske lejere, såsom banker eller forsikringsselskaber i den private sektor. Det provenu af omsætningsafgiften, der opstår som følge af, at udlejer ikke kan fradrage indgående afgift, tilfalder ikke de tyske skattemyndigheder som følge af en tilsvarende betaling fra ECB, men derimod som følge af forholdet mellem leverandøren i tidligere omsætningsled og udlejer. Leverandøren i tidligere omsætningsled indbetaler omsætningsafgiften på den leverede ydelse til de tyske skattemyndigheder. Denne omsætningsafgift forbliver i sidste ende hos de tyske skattemyndigheder, fordi udlejer ikke kan foretage fradrag af indgående afgift. De tyske skattemyndigheder opnår således indtægter fra omsætningsafgiften uafhængigt af forholdet mellem ECB og dennes udlejer.

54. Under alle omstændigheder kan protokollens artikel 3, stk. 2, ifølge den tyske regering ikke anvendes direkte, eftersom det ikke er muligt at foretage en nøjagtig opgørelse af de afgifter, som udlejer rent faktisk har måttet bære som følge af, at de leverede tillægsydelser netop er leveret til ECB og ikke til andre lejere, og det er lige så umuligt at påvise, at disse afgifter rent faktisk er overvæltet på ECB, og at der ikke er tale om en generel huslejestigning. Hvad i øvrigt angår ECB's argument om, at protokollen skal anvendes direkte, er Domstolen i henhold til voldgiftsbestemmelsen i hjemstedsaftalen ikke kompetent.

B — *Stillingtagen*

1) Forholdet mellem hjemstedstedsaftalens artikel 8, stk. 1, og protokollens artikel 3, stk. 2

55. Protokollens artikel 3, stk. 2, bestemmer, at medlemsstaterne »hver gang det er

muligt« skal eftergive eller tilbagebetale indirekte skatter og afgifter, der indgår i prisen for fast ejendom eller løsøre.

56. Hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, fastsætter som følge af kravet om tilbagebetaling formen for fritagelsen og opstiller yderligere betingelser, idet den stiller krav om indgivelse af en anmodning, fastsættelse af et minimumsbeløb og særskilt fakturering af den faktisk betalte afgift. Hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, identificerer endvidere de indirekte skatter og afgifter, som er omfattet af protokollens artikel 3, stk. 2, med omsætningsafgiften. Anvendelsesområdet for hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, er således snævrere i forhold til protokollens artikel 3, stk. 2. I forhold til protokollens artikel 3 udgør hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, en særbestemmelse og skal således anvendes med forrang.

57. Som følge af Domstolens begrænsede kompetence skal realiteten i den foreliggende sag alene afgøres ud fra, om det krav, som ECB har gjort gældende, fremgår af hjemstedsaftalens artikel 8. Hvad angår fortolkningen af denne bestemmelse er parterne navnlig uenige om, hvorvidt hjemstedsaftalens artikel 8 henviser til protokollens artikel 3, stk. 2, således at protokollen derved inkorporeres i hjemstedsaftalen.

58. I henhold til femte betragtning til hjemstedsaftalen skal denne »definere« privilegierne og immuniteterne. Allerede ordvalget taler for, at denne aftale på udtømmende vis regulerer området for ECB's privilegier og immuniteter, hvilket derfor bør udelukke anvendelsen af protokollen.

59. Tilbagebetalingen af den af ECB betalte omsætningsafgift sker i henhold til hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, »i overensstemmelse med protokollens artikel 3, stk. 2«, dog kun såfremt visse yderligere betingelser er opfyldt. Også denne formulering taler for, at hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, udfylder den nævnte bestemmelse i protokollen, dvs. »er i overensstemmelse med« denne bestemmelse. Hvis hjemstedsaftalen skulle henvise til protokollen eller fastsætte en lige så dækkende bestemmelse, kunne man have anvendt en anden formulering som f.eks. »med forbehold af« eller »i henhold til«. Valget af udtrykket »i overensstemmelse med« tyder derimod på, at man med hjemstedsaftalen bevidst har tilsigtet en konkretisering af aftalen og således villet opstille supplerende betingelser for tilbage-

betaling, hvilket begrænser mulighederne herfor.

60. De betingelser, som hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, opstiller, er bestemmelsen om virksomhedernes særskilte fakturering af omsætningsafgiften, bestemmelsen om levering af goder og andre ydelser, som »er bestemt til tjenestebrug for ECB«, bestemmelsen om et vist minimumsafgiftsbeløb, samt bestemmelsen om, at dette minimumsafgiftsbeløb skal være betalt til virksomheden af ECB. Navnlig fastsættelsen af et minimumsafgiftsbeløb (i dette tilfælde 50 DEM) udgør ligesom kravet om særskilt fakturering en betydelig begrænsning, som ikke er indeholdt i protokollen. Den førstnævnte betingelse er imidlertid i modsætning til den her omtvistede betingelse ikke blevet anfægtet.

61. Protokollens artikel 3, stk. 2, fastsætter udelukkende en forpligtelse for medlemsstaternes regeringer til »hver gang det er muligt« at tilbagebetale indirekte skatter og afgifter. Ved at pålægge medlemsstaterne en forpligtelse til »at træffe egnede forholdsregler« giver bestemmelsen desuden medlemsstaterne betydelige skønsmæssige beføjelser.

62. I modsætning hertil fastsætter protokollens artikel 3, stk. 1, en ikke nærmere konkretiseret fritagelse for alle skatter. Ligesom artikel 3, stk. 2, er der således kun tale om en rammebestemmelse, som udfyldes af hjemstedsaftalen. Som rammebestemmelser kan disse bestemmelser ikke anvendes direkte, hvorfor afgiftsfritagelsen ikke følger af selve protokollen.

63. Bestemmelsen i protokollens artikel 3, stk. 2, som i denne sag skal undersøges, adskiller sig i denne henseende betydeligt fra protokollens artikel 11, litra b), i affattelsen af 18. april 1951, som lå til grund for afgørelsen i sag 6/60, og som ECB har påberåbt sig [14]. Denne tidligere bestemmelse fastsatte stadig en ubetinget og klart formuleret fritagelse for skatter. Eftersom denne bestemmelse vedrørte »fritagelse for enhver form for skat, direkte eller indirekte, som beror på løn eller og honorarer, som Fællesskabet har udbetalt«, regulerer den helt andre forhold end den i denne sag omtvistede artikel 3, stk. 2.

64. Det samme gælder også for protokollens artikel 13, stk. 2, som ECB har påberåbt sig, idet denne bestemmelse ligeså ubetinget fastsætter, at »tjenestemændene og de øvrige ansatte fritages for national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Fællesskaberne«. Domstolens praksis

14 — Dom af 16.12.1960, sag 6/60, Humblet mod Belgien, Sml. 1954-1964, s. 207, org.ref.: Rec. s. 1125.

med hensyn til denne bestemmelse, som ECB har påberåbt sig [15], kan derfor ligeså lidt som Domstolens praksis med hensyn til protokollens artikel 12, litra b), anvendes analogt på den foreliggende sag [16]. Også protokollens artikel 12 fastsætter selv og ubetinget, og uden at en nærmere gennemførelse fra medlemsstaten er nødvendig, at »Fællesskabernes tjenestemænd og øvrige ansatte [...] på hver af medlemsstaternes områder skal nyde [...] privilegier og immuniteter«.

65. Også den påberåbte sag 2/68 [17] vedrørte en helt anden bestemmelse, som, til forskel fra protokollens artikel 3, stk. 2, indrømmede direkte rettigheder og garantier. Artikel 1 i Protokollen om Det Europæiske Atomenergifællesskabs privilegier og immuniteter (herefter »Euratom«), som var relevant i sag 2/68, foreskrev, at de nationale myndigheder var berettiget til at ansøge om tilladelse til at vedtage tvangsforanstaltninger. Dette krævede ikke nogen yderligere gennemførelse fra medlemsstatens side. Denne rettighed, som i medfør af protokollen var tillagt Euratom direkte, kunne ikke fraviges ved en aftale.

66. Den nævnte retspraksis, hvorefter en hjemstedsaftale ikke kan mindske disse (allerede indrømmede) rettigheder og garantier [18], kan imidlertid kun anvendes i de tilfælde, hvor protokollen indrømmer direkte rettigheder og garantier.

67. Den konkretisering af protokollens artikel 3, stk. 2, som følger af hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, regulerer således omfattende og udtømmende spørgsmålet om muligheden for tilbagebetaling af omsætningsafgift, hvorfor protokollen ikke kan påberåbes til støtte for tilbagebetalingskravet.

2) Krav på tilbagebetaling i medfør af hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1

68. Hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, foreskriver — for så vidt entydigt og ubestridt — at tilbagebetaling af omsætningsafgift kun kan komme i betragtning, såfremt omsætningsafgiften er særskilt faktureret. Det er ubestridt mellem parterne, at dette ikke var tilfældet hvad angår den i denne sag

15 — Dom af 24.2.1988, sag 260/86, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 955, af 22.3.1990, sag C-333/88, Tither, Sml. I, s. 1133, af 25.5.1993, sag C-263/91, Kristoffersen, Sml. I, s. 2755, og af 14.10.1999, sag C-229/98, Vander Zwalmen og Massart, Sml. I, s. 7113.

16 — Dom af 18.3.1986, sag 85/85, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1149.

17 — Domstolens kendelse af 17.12.1968, sag 2/68, Ufficio imposte di consumo di Ispra mod Kommissionen, Sml. 1965-1968 s. 551; org.ref.: Rec. s. 635.

18 — Domstolens kendelse i sag 2/68, nævnt ovenfor i fodnote 17.

relevante husleje og de øvrige ydelser. Hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, hjemler således ikke nogen ret til tilbagebetaling af den ifølge ECB indirekte betalte omsætningsafgift.

69. Hvis en sådan tilbagebetaling skulle have været mulig, havde parterne kunnet aftale dette i hjemstedsaftalen, navnlig i betragtning af, at problemet med de såkaldte »indirekte indirekte skatter« ikke er et nyt problem [19]. Da parterne imidlertid ikke blot har taget afstand fra en sådan regulering, men derimod endda med formuleringen i hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, har udelukket muligheden for tilbagebetaling i sådanne tilfælde, kan tilbagebetaling ikke komme i betragtning.

70. Hjemstedsaftalens parter var også beføjet til at vedtage en sådan bestemmelse. Navnlig kan bestemmelserne i det sjette direktiv ikke være til hinder herfor.

71. De aftaler, som Rådet har indgået på Fællesskabets vegne i henhold til artikel 300 EF, anses nemlig for retsakter udstedt af Fællesskabet i den i artikel 234, stk. 1, litra b), EF forudsatte betydning og udgør således en integreret del af fællesskabsretten [20]. Sådanne aftaler rangerer mellem den primære og den sekundære ret (jf. artikel 300, stk. 6 og stk. 7, EF).

72. Selv om de af ECB indgåede aftaler heller ikke kan kvalificeres som aftaler i den i artikel 300 EF forudsatte betydning, er der dog tale om fællesskabsaftaler. Denne omstændighed og aftalernes særlige status som en speciel form for retsakt taler for, at de i flere henseender skal behandles som fællesskabsaftaler som omhandlet i artikel 300 EF. Man kunne således i overensstemmelse med de regler, som gælder for fællesskabsaftaler, tillægge dem samme rang som disse aftaler. Som en mellem en medlemsstat og ECB indgået aftale, der rangerer mellem den primære og den sekundære ret, skulle hjemstedsaftalen ikke bedømmes på baggrund af sjette direktiv. Det er inden for rammerne af det i denne sag i medfør af hjemstedsaftalens artikel 8, stk. 1, rejste tilbagebetalingskrav ufornødent at behandle spørgsmålet om, hvorvidt sjette momsdirektiv foreskriver, at den nationale skattelovgivning skal gøre det muligt at foretage fradrag af indgående afgift i en sag som den foreliggende.

19 — Jf. i denne retning Müller, »International organizations and their officials: to tax or not to tax?«, *LJIL* 1993, 47, 61.

20 — Jf. dom af 30.4.1974, sag 181/73, Haegeman, Sml. s. 449, præmis 2-6.

73. Dette udelukker imidlertid ikke, at tilsvarende retlige spørgsmål kan gøres til genstand for en præjudiciel forelæggelse efter artikel 234 EF vedrørende fortolkningen af sjette momsdirektiv. Hvorvidt tysk ret er i strid med fællesskabsretten, navnlig sjette momsdirektiv, kan derimod prøves inden for rammerne af en traktatbrudsag efter artikel 226 EF.

74. På baggrund af disse bemærkninger bør Forbundsrepublikken Tyskland frifindes.

VI — Sagens omkostninger

75. Ifølge 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 ECB tilpligtes at betale sagens omkostninger, og ECB har tabt sagen, bør det pålægges ECB at betale sagens omkostninger.

VII — Forslag til afgørelse

76. Som følge af ovenstående foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) Forbundsrepublikken Tyskland frifindes.

2) Den Europæiske Centralbank betaler sagens omkostninger.«