# CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. STIX-HACKL van 13 september 2005 [1]

## I — Inleiding

1. Het aan het Hof voorgelegde geschil betreft de omvang van de vrijstelling van indirecte belastingen die de Europese Centrale Bank (hierna: „ECB") geniet in de Bondsrepubliek Duitsland, waar zij haar zetel heeft. De kernvragen zijn, in hoeverre het Hof bevoegd is en of ook de niet afzonderlijk in rekening gebrachte omzetbelasting moet worden terugbetaald.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

## II — Rechtskader

### A — *Gemeenschapsrecht*

1) De statuten van het Europees Stelsel van centrale banken en van de Europese Centrale Bank

2. Artikel 35.4 van het Protocol betreffende de statuten van het Europees Stelsel van centrale banken en van de Europese Centrale Bank (hierna: „statuten van het ESCB") luidt:

„Het Hof van Justitie is bevoegd uitspraak te doen krachtens een arbitragebeding vervat in een door of namens de ECB gesloten publiekrechtelijke of privaatrechtelijke overeenkomst."

2) Het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen

3. Het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen van 8 april 1965 [2] (hierna: „protocol") bepaalt in artikel 3, tweede alinea:

„Telkens wanneer hun dit mogelijk is, treffen de regeringen van de lidstaten passende maatregelen tot kwijtschelding of teruggave van het bedrag der indirecte belastingen en van belastingen op de verkoop, welke een deel vormen van de prijs van onroerende of roerende goederen, wanneer de Gemeenschappen voor haar officieel gebruik belangrijke aankopen doen van goederen in de prijs waarvan zodanige belastingen begrepen zijn. [...]"

3) De zetelovereenkomst

4. Volgens de vijfde alinea van de aanhef van de overeenkomst tussen de regering van de Bondsrepubliek Duitsland en de Europese Centrale Bank inzake de zetel van deze instelling (hierna: „zetelovereenkomst") [3] heeft deze overeenkomst tot doel, de privileges en immuniteiten van de Europese Centrale Bank in de Bondsrepubliek Duitsland vast te leggen overeenkomstig het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen.

5. Artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst bepaalt:

„Ter uitvoering van artikel 3, tweede alinea, van het protocol betaalt het Bundesamt für Finanzen op verzoek uit de inkomsten uit omzetbelasting de omzetbelasting terug die de ECB door ondernemingen afzonderlijk in rekening is gebracht over aan de ECB geleverde goederen en diensten, mits deze laatste bestemd zijn voor officieel gebruik door de ECB. Het ter zake van deze handelingen verschuldigde bedrag aan belasting moet meer bedragen dan vijftig DEM per geval en door de ECB aan de onderneming zijn betaald. [...]"

B — *Nationaal recht*

6. De Zesde richtlijn is in Duits recht omgezet bij het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG"), waarvan de voor het onderhavige geding relevante versie die van 9 juni 1999 is. [4]

2 — PB 1967, L 152, blz. 13.

3 — Overeenkomst van 18 september 1998, BGBl. 1998 II, blz. 2745.

4 — BGBl. 1999 I, blz. 1270.

7. § 4 UStG is gebaseerd op artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn en bepaalt:

„Van de onder § 1, lid 1, sub 1, bedoelde handelingen zijn van belasting vrijgesteld:

[...]

12. a) verpachting en verhuur van onroerende zaken [...]"

8. § 9, lid 1, UStG biedt echter de volgende mogelijkheid:

„De ondernemer kan een handeling die krachtens § 4, lid 8, sub a tot en met g, lid 9, sub a, lid 12, 13 of 19 normaliter is vrijgesteld van belasting, behandelen als een belaste handeling wanneer deze handeling is verricht ten behoeve van een andere ondernemer voor diens onderneming."

9. Volgens § 15 UStG kan de ondernemer van de door hem verschuldigde belasting de belasting aftrekken die hem afzonderlijk in rekening is gebracht voor goederen of diensten die hem door andere ondernemers zijn geleverd. Deze mogelijkheid bestaat echter niet voor, onder meer, de belasting die is geheven ter zake van de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van goederen, alsmede ter zake van de andere diensten die door de ondernemer worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen.

## III — Feiten

10. In haar verzoekschrift vordert de ECB naast de vaststelling van een concrete teruggaveplicht tevens de constatering dat deze teruggaveplicht voortvloeit uit artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst juncto artikel 3, tweede alinea, van het protocol.

11. Met haar beroep wenst de ECB vastgesteld te zien, dat de Bondsrepubliek Duitsland als zetelstaat gehouden is tot teruggave van de omzetbelasting die zij haars inziens indirect heeft betaald over de huur van voor haar officieel gebruik bestemde gebouwen en over daarmee samenhangende diensten. De ECB verzoekt het Hof met name vast te stellen, dat de Bondsrepubliek Duitsland verplicht is tot teruggave aan haar van bedragen waarvan zij er enkele nauwkeurig heeft gespecificeerd, en andere slechts algemeen heeft omschreven.

## IV — Ontvankelijkheid

A — *Argumenten van partijen*

12. De *Duitse regering* betwist de ontvankelijkheid van het beroep zowel op grond van het protocol als op grond van de zetelovereenkomst.

13. In de eerste plaats is het in artikel 21 van de zetelovereenkomst opgenomen arbitragebeding volgens de Duitse regering uitdrukkelijk alleen van toepassing op geschillen betreffende de uitlegging of toepassing „van deze overeenkomst". Het Hof is haars inziens dan ook niet bevoegd ter zake van de uitlegging en de toepassing van het protocol, met name wat de rechtstreekse toepassing van artikel 3, tweede alinea, ervan betreft, zodat het beroep niet-ontvankelijk is.

14. In de tweede plaats betoogt de Duitse regering dat het arbitragebeding, dat volgens de rechtspraak van het Hof strikt moet worden uitgelegd, evenmin van toepassing is ten aanzien van de zetelovereenkomst, aangezien er geen sprake is van een „geschil betreffende de uitlegging en de toepassing van de zetelovereenkomst". Zijzelf en de ECB zijn het er namelijk over eens dat artikel 8, lid 1, van deze overeenkomst op zichzelf beschouwd enkel voorziet in de teruggave van afzonderlijk in rekening gebrachte omzetbelasting en dus niet van toepassing is, omdat teruggave van een dergelijke belasting in casu niet aan de orde is.

15. Volgens de ECB is het beroep krachtens het arbitragebeding juncto artikel 35.4 van de statuten van het ESCB ontvankelijk.

16. Met betrekking tot de uitlegging van de zetelovereenkomst merkt zij op, dat een overeenkomst altijd met inachtneming van het toepasselijke gemeenschapsrecht moet worden uitgelegd. Artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst verwijst met zoveel woorden naar artikel 3, tweede alinea, van het protocol en deze twee bepalingen zijn dan ook onlosmakelijk met elkaar verbonden. De bepalingen van de zetelovereenkomst vormen namelijk de specifieke uitvoering van die van het protocol en moeten derhalve steeds in het licht van het protocol worden uitgelegd en toegepast.

17. Over de uitlegging van artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst merkt de ECB

voorts op, dat er tussen haar en de Bondsrepubliek Duitsland duidelijk een onder het arbitragebeding vallend verschil van mening bestaat over de uitlegging en de toepassing van deze bepaling in samenhang met artikel 3, tweede alinea, van het protocol. Haars inziens schendt de Bondsrepubliek Duitsland deze vrijstellingsbepalingen door te weigeren haar de omzetbelasting terug te betalen die, als gevolg van de onmogelijkheid om voorbelasting af te trekken, is begrepen in de door haar betaalde huurprijzen en nevenkosten. De Duitse regering meent daarentegen dat artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst niet in een dergelijk teruggaverecht voorziet, aangezien hierin als voorwaarde wordt gesteld dat de omzetbelasting afzonderlijk in rekening is gebracht.

B — *Beoordeling*

18. De twee vorderingen van de ECB zijn zowel op de zetelovereenkomst als op het protocol gebaseerd, zodat in de eerste plaats moet worden onderzocht of het Hof ten aanzien van beide bepalingen bevoegd is.

1) Bevoegdheid om artikel 3 van het protocol uit te leggen

a) Op algemene bepalingen gebaseerde bevoegdheid

19. Het protocol, waarvan de voor het onderhavige geval relevante versie de bij artikel 9 van het Verdrag van Amsterdam [5] gewijzigde versie is, maakt volgens artikel 311 EG juncto artikel 291 EG [6] een integrerend deel uit van het EG-Verdrag en heeft dus hetzelfde rechtskarakter als dit verdrag.

20. Als gevolg van deze systematiek gelden de in het EG-Verdrag opgenomen algemene bepalingen betreffende de bevoegdheid van het Hof (artikelen 220 EG e.v.) ook voor het protocol. Bovendien bepaalt artikel 11 van het Verdrag van Amsterdam met zoveel woorden, dat de „bepalingen van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap [...] betreffende de bevoegdheden van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen en de uitoefening van die bevoegdheden, [...] van toepassing [zijn] op [...] [het] Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen". Objectief gezien kan 's Hofs bevoegdheid dus reeds op deze algemene bepalingen worden gebaseerd, zonder dat daartoe het in de zetelovereenkomst opgenomen arbitragebeding behoeft

5 — Verdrag van Amsterdam houdende wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie, de Verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijbehorende akten (PB 1997, C 340, blz. 1).

6 — Zie Grabitz/Hilf-Schweitzer, EU-Kommentar, „Art. 291", punt 3, alsmede Groeben/Schwarze-Schmidt, EG, „Art. 291", punt 3.

te worden ingeroepen. Geschillen over de toepassing en de uitlegging van het protocol kunnen evenwel slechts voor het Hof worden gebracht door een partij die gerechtigd is beroep in te stellen.[7] Of dit het geval is, wordt in het algemeen uitgemaakt aan de hand van de artikelen 220 EG e.v. Doorslaggevend is derhalve, of het Verdrag voorziet in een procedure in het kader waarvan de ECB haar recht op teruggave geldend kan maken en de door haar verlangde declaratoire uitspraak kan verkrijgen.[8]

21. In de artikelen 220 EG e.v. zijn in de eerste plaats bepalingen opgenomen die betrekking hebben op rechtstreekse beroepen, zoals het beroep wegens niet-nakoming (artikelen 226 EG en 227 EG), het beroep tot nietigverklaring (artikel 230 EG) of het beroep wegens nalaten (artikel 232 EG).

22. Het beroep tot nietigverklaring en het beroep wegens nalaten komen in casu alleen al daarom niet in aanmerking omdat zij verzoekster niet de door haar verlangde rechtsbescherming kunnen bieden. Eerstgenoemde beroepsmogelijkheid is met name ook uitgesloten omdat het onderhavige beroep niet strekt tot nietigverklaring van de zetelovereenkomst. Overigens kan het protocol als handeling van primair recht hoe dan ook niet door het Hof op zijn geldigheid worden getoetst.

23. De door de ECB onderstelde terugbetalingsverplichting is, voorzover bestaand, een uitvloeisel van het door haar gestelde verbod op het heffen van omzetbelasting. Door te stellen dat er een restitutieplicht bestaat, stelt de ECB dus tevens schending van de aan het beroep ten grondslag liggende bepalingen. Aangezien het protocol een integrerend deel uitmaakt van het Verdrag, kan de door de ECB gestelde schending van artikel 3 van dit protocol (gelezen in samenhang met artikel 8 van de zetelovereenkomst) enkel in het kader van een niet-nakomingsprocedure in de zin van de artikelen 226 EG en 227 EG worden aangevoerd. Een beroep wegens niet-nakoming kan echter uitsluitend door de Commissie (artikel 226 EG) en door elk van de lidstaten (artikel 227 EG) worden ingesteld. Tot het instellen van een dergelijk beroep zijn dus niet de overige in artikel 7 genoemde instellingen bevoegd, noch de in artikel 8 EG genoemde ECB.

24. Verder kan volgens artikel 234 EG het Hof om een prejudiciële beslissing worden verzocht. Aangezien aan de onderhavige zaak niet een dergelijk verzoek ten grondslag ligt en de ECB hoe dan ook niet verwijzingsbevoegd zou zijn, moet ook deze mogelijkheid in casu worden gesloten.

25. Artikel 238 EG ten slotte verklaart het Hof bevoegd uitspraak te doen krachtens een arbitragebeding. Weliswaar is sedert het Verdrag van Nice ingevolge artikel 225, lid 1, EG het Gerecht van eerste aanleg

7 — Von der Groeben/Schwarze-Schmidt, EG, art. 291, punt 5.

8 — Zie ook reeds Schmidt, „Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes", Cahiers de droit européen 1991, blz. 67 en 68.

bevoegd in eerste aanleg kennis te nemen van de in artikel 238 EG bedoelde beroepen, maar deze bepaling is op het onderhavige geding nog niet van toepassing.

26. Aangezien het protocol zelf geen arbitragebeding bevat, kan 's Hofs bevoegdheid echter evenmin op artikel 238 EG worden gebaseerd.

27. Dit betekent dat in casu geen van de in de artikelen 220 EG e.v. limitatief opgesomde beroepswegen openstaat. Uit de bepalingen van het EG-Verdrag blijkt veeleer het tegendeel, namelijk dat het Hof niet bevoegd is om kennis te nemen van een op de uitlegging van het protocol betrekking hebbend rechtstreeks beroep van de ECB tegen de staat waar deze instelling haar zetel heeft. [9]

28. 's Hofs bevoegdheid tot uitlegging van artikel 3 van het protocol zou dus hooguit op het in de zetelovereenkomst opgenomen arbitragebeding kunnen worden gebaseerd.

9 — Zie in dit verband ook arrest van 27 oktober 1982, D./ Luxemburg (1/82, Jurispr. blz. 3709, punt 8), dat betrekking had op het op dit punt vergelijkbare geval van een rechtstreeks beroep van één ambtenaar tegen een lidstaat, zij het dat toen het Verdrag van Amsterdam nog niet in werking was getreden en de bepalingen van het Fusieverdrag golden.

b) Op het arbitragebeding gebaseerde bevoegdheid

29. Volgens artikel 21 van het in de zetelovereenkomst opgenomen arbitragebeding kan „[e]lk geschil tussen de regering en de ECB betreffende de uitlegging en de toepassing van deze overeenkomst [...] door elk van de partijen bij het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen aanhangig worden gemaakt". Artikel 35.4 van de statuten van het ESCB geeft partijen het recht een dergelijk beding in hun overeenkomst op te nemen.

30. De vraag is nu of aan dit arbitragebeding een zo ruime uitlegging moet worden gegeven, dat het ook geschillen omvat betreffende niet in de zetelovereenkomst opgenomen bepalingen, voorzover deze — zoals in casu artikel 3 van het protocol — relevant kunnen zijn in het kader van op die overeenkomst betrekking hebbende geschillen.

31. Volgens de door de Duitse regering aangehaalde rechtspraak van het Hof moeten arbitragebedingen strikt worden uitgelegd, aangezien de op een dergelijk beding gebaseerde bevoegdheid van het Hof een afwijking van het gemene recht vormt. In de door de Duitse regering aangehaalde zaak 426/85 ging het echter om de vraag, of de aan een vordering in reconventie ten grondslag liggende feiten onder het betrokken arbitragebeding vielen. Dat beding verklaarde het Hof bevoegd om kennis te nemen van alle

geschillen betreffende de uitvoering van de overeenkomst. Het Hof stelde zich op het standpunt dat de vordering in reconventie op zijn minst „rechtstreeks verband [moest] houden met de verbintenissen uit deze overeenkomst". [10]

32. In casu ligt de situatie anders, aangezien het er hier niet om gaat of bepaalde feiten onder het arbitragebeding vallen, maar of het Hof op grond van het arbitragebeding in de zetelovereenkomst bevoegd is, een bindende uitlegging te geven van een niet in die overeenkomst opgenomen bepaling van gemeenschapsrecht. [11]

33. Anders dan in de genoemde zaak 426/85 het geval was, wordt bovendien in casu de werkingssfeer van het arbitragebeding reeds beperkt door de tekst ervan. Met de woorden „betreffende de uitlegging of toepassing van *deze* overeenkomst" [12] geeft artikel 21 van de zetelovereenkomst zelf aan, dat het Hof niet bevoegd is ter zake van de uitlegging van bepalingen die niet in deze overeenkomst zijn opgenomen.

34. Bovendien kan een arbitragebeding in het algemeen slechts competentie scheppen met betrekking tot de overeenkomst waarin het is opgenomen. De op een dergelijk beding gebaseerde bevoegdheid zou hooguit kunnen worden uitgebreid tot andere door dezelfde partijen gesloten overeenkomsten. Een nog verdere uitbreiding van die bevoegdheid tot tussen andere partijen gesloten overeenkomsten, zoals in casu het protocol, zou betekenen dat die partijen een arbitragebeding — en de daarop gebaseerde bevoegdheid van het Hof — opgedrongen kregen terwijl zij dit – mogelijk bewust — juist niet zijn overeengekomen.

35. De partijen bij de zetelovereenkomst zijn de ECB en de Bondsrepubliek Duitsland, terwijl het protocol is gesloten tussen de lidstaten. Alleen al om deze reden kan het Hof aan artikel 21 van de zetelovereenkomst niet de — al was het ook maar indirecte — bevoegdheid ontlenen om het protocol uit te leggen.

36. Dit neemt echter niet weg dat — zoals ook de ECB heeft beklemtoond — de zetelovereenkomst moet worden uitgelegd in het licht van het protocol. [13] Het feit dat rekening wordt gehouden met de bepalingen

10 — Arrest van 18 december 1986, Commissie/Zoubek (426/85, Jurispr. blz. 4057, punt 11); voor een vergelijkbare vraag (ontvankelijkheid van de vordering in reconventie) zie ook arrest van 20 februari 1997, IDE/Commissie (C-114/94, Jurispr. blz. I-803, punt 82).

11 — Het gaat hier evenmin om de vraag welke van de twee communautaire rechterlijke instanties bevoegd is, noch om de vraag of het arbitragebeding nietig is: vgl. arrest van 17 maart 2005, Commissie/AMI Semiconductor Belgium e.a. (C-294/02, Jurispr. blz. I-2175).

12 — Cursivering van mij.

13 — Arrest van 27 april 1999, Commissie/SNUA (C-69/97, Jurispr. blz. I-2363, punt 19).

waarmee de uit te leggen bepaling verband houdt, betekent echter nog niet dat het Hof bevoegd is ook deze voorschriften (bindend) uit te leggen, en onderstelt met name niet een dergelijke bevoegdheid.

39. Wij kunnen dan ook stellen dat het Hof in de onderhavige procedure niet bevoegd is artikel 3 van het protocol uit te leggen, wat niet wegneemt dat deze bepaling wel zijdelings in aanmerking kan worden genomen.

2. Bevoegdheid om artikel 8 van de zetelovereenkomst uit te leggen

37. Hierbij speelt geen rol dat het Hof zuiver objectief gezien reeds op basis van het protocol zelf en het EG-Verdrag bevoegd is het protocol uit te leggen. Wij zagen immers al dat deze bevoegdheid slechts bestaat voorzover het Verdrag in een beroepsmogelijkheid voorziet en het beroep is ingesteld door een partij die daartoe volgens het Verdrag gerechtigd is. 's Hofs bevoegdheid op het thans aan de orde zijnde arbitragebeding baseren zou dus de in het protocol voorziene rechtsbescherming in personeel opzicht verruimen.

40. Artikel 21 van de zetelovereenkomst maakt het Hof bevoegd kennis te nemen van „[e]lk geschil tussen de regering en de ECB betreffende de uitlegging en de toepassing van deze overeenkomst [...]". In casu verschillen partijen onder meer van mening over de vraag, of het betwiste teruggaverecht van de ECB uitsluitend aan de hand van artikel 8 van de zetelovereenkomst moet worden beoordeeld, dan wel of de verwijzing in dit artikel naar artikel 3 van het protocol meebrengt dat bij die beoordeling ook rekening moet worden gehouden met het protocol. Dit verschil van mening heeft dus rechtstreeks betrekking op de inhoud van artikel 8 van de zetelovereenkomst, en alleen al hierom hebben wij hier te maken met een geschil tussen de regering van de Bondsrepubliek Duitsland en de ECB betreffende de uitlegging van deze overeenkomst in de zin van artikel 21, zodat dit artikel — anders dan de Duitse regering stelt — van toepassing is en de grondslag voor 's Hofs bevoegdheid vormt.

38. Een arbitragebeding dat het Hof een bevoegdheid toekent die ruimer is dan de bevoegdheid zoals deze hiervóór is omschreven, zou bovendien een afwijking van de eerder genoemde algemene bevoegdheidsregels, en dus van die van het EG-Verdrag, opleveren. Een dergelijke wijziging van de verdragsbepalingen wordt echter niet door de machtiging in artikel 35.4 van de ESCB-statuten gedekt.

3) Conclusie

41. Bijgevolg is het onderhavige beroep bij gebreke van bevoegdheid van het Hof niet-ontvankelijk voorzover het gebaseerd is op het protocol. Daarentegen is het ontvankelijk voorzover het op de zetelovereenkomst stoelt.

## V — Ten gronde

A — *Argumenten van partijen*

1) Argumenten van de ECB

42. De ECB betoogt dat zij aan haar verhuurders huur en nevenkosten dient te betalen waarin de omzetbelasting is begrepen die deze verhuurders aan hun leveranciers hebben betaald ter zake van in een eerder stadium verrichte handelingen. Dit betekent haars inziens dat zij via een omweg omzetbelasting betaalt. Zoals in 's Hofs rechtspraak wordt erkend, is dit inherent aan de aftrek- en vrijstellingsregeling van de Zesde richtlijn en van de Duitse wet op de omzetbelasting.

43. Volgens de ECB is het met artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst, gelezen in samenhang met artikel 3, tweede alinea, van het protocol, onverenigbaar, dat haar via een omweg omzetbelasting in rekening wordt gebracht. Met haar rechtspraktijk, dat wil zeggen door toepassing van de nationale regels op het gebied van de omzetbelasting, handelt de Duitse regering in strijd met deze bepalingen.

44. Artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst geldt naar de letter voor de omzetbelasting die „afzonderlijk in rekening is gebracht". Gelezen in samenhang met artikel 3, tweede alinea, van het protocol voorziet deze bepaling echter niet alleen in teruggave van afzonderlijk in rekening gebrachte omzetbelasting, maar ook in teruggave van alle omzetbelasting die een deel vormt van de prijzen die de ECB heeft betaald voor voor haar officieel gebruik bestemde goederen en diensten, en daarmee dus ook van de omzetbelasting die deze instelling indirect in rekening is gebracht doordat zij is doorberekend in de door haar verhuurders gefactureerde huur. Dit blijkt volgens de ECB uit het feit dat artikel 3, tweede alinea, van het protocol uitdrukkelijk voorziet in teruggave van omzetbelasting door de lidstaten „telkens wanneer hun dit mogelijk is", en bovendien algemeen de teruggave voorschrijft „van het bedrag der indirecte belastingen [...] welke een deel vormen van de prijs [...]".

45. Deze uitlegging wordt volgens de ECB bevestigd door het doel van artikel 3, tweede alinea, van het protocol. Het protocol beoogt in het algemeen de onafhankelijkheid van de organen van de Europese Gemeenschap — en dus ook van de ECB — ten opzichte van de nationale autoriteiten te versterken. Daartoe dienen zijn bepalingen functioneel te worden uitgelegd. Zij staan dan ook niet alleen in de weg aan nationale regelingen die rechtstreeks afbreuk doen aan de toegekende fiscale vrijstellingen en voorrechten, maar verbieden volgens 's Hofs vaste rechtspraak ook nationale bepalingen die indirect tot gevolg hebben, dat belasting wordt geheven dan wel de uitoefening van voorrechten onmogelijk wordt gemaakt. De bepalingen van het protocol beogen namelijk te vermijden dat de vestiging van een gemeenschapsorgaan op het grondgebied van een lidstaat die staat een fiscaal voordeel oplevert ten koste van de (direct dan wel indirect door alle lidstaten gezamenlijk opgebrachte) financiële middelen van dit orgaan.

46. Deze conclusie is volgens de ECB ook onvermijdelijk omdat de zetelovereenkomst in de hiërarchie der normen een lagere rang inneemt dan het protocol. Het in het protocol geformuleerde recht op teruggave van omzetbelasting van de lidstaten „telkens wanneer hun dit mogelijk is" kan dan ook niet worden ingeperkt door een in de zetelovereenkomst opgenomen bepaling die deze teruggave afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de omzetbelasting afzonderlijk in rekening is gebracht. Het recht op teruggave bestaat integendeel in alle gevallen waarin de heffing van omzetbelasting kan worden bewezen en het bedrag van de belasting kan worden berekend. In dit kader is de lidstaat ingevolge het in artikel 10 EG geformuleerde beginsel van loyale samenwerking verplicht om mee te werken aan het uitwerken van een teruggaafprocedure waarmee eventuele praktische moeilijkheden op het gebied van het bewijs van de betaalde belastingen kunnen worden verholpen.

2) Argumenten van de Duitse regering

47. Volgens de *Duitse regering* moet elk recht op teruggave uitsluitend aan de hand van artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst worden beoordeeld. Volgens de tekst van deze bepaling dient enkel de afzonderlijk in rekening gebrachte omzetbelasting te worden terugbetaald. Aangezien er geen aan de ECB gerichte facturen voor huur en nevenkosten bestaan waarop afzonderlijk een bedrag aan omzetbelasting staat vermeld, heeft de ECB geen recht op teruggave.

48. Het vereiste dat de omzetbelasting afzonderlijk in rekening moet zijn gebracht, is geënt op § 15, lid 1, eerste alinea, punt 1, UStG, gelezen in samenhang met de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn. Een factuur waarop de omzetbelasting apart vermeld staat, heeft in het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde een belangrijke bewijsfunctie, aangezien een dergelijk docu-

ment met name jegens de ontvanger van de dienst de hoogte van de overeengekomen tegenprestatie vastlegt. Zo'n factuur speelt daarnaast een belangrijke rol bij de controle door de fiscus.

49. Volgens de Duitse regering is de in artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst neergelegde teruggaafregeling ook conform de Zesde richtlijn en geldt de uitsluiting van aftrek van voorbelasting door de verhuurders niet uitsluitend voor verhuur aan de ECB, maar ook voor verhuur aan banken en verzekeringsmaatschappijen in de particuliere sector.

50. Krachtens artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, dat bij § 4, lid 12, sub a, UStG is omgezet in Duits recht, is de verhuur van onroerend goed expliciet vrijgesteld van omzetbelasting. De Bondsrepubliek Duitsland heeft met het in § 9 UStG neergelegde keuzerecht gebruik gemaakt van de door artikel 13, C, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten geboden mogelijkheid om de belastingplichtigen het recht te geven om in een dergelijk geval toch voor belastingheffing te kiezen. Deze optie is in het geval van de ECB reeds uitgesloten omdat deze instelling geen „ondernemer" in de zin van het Duitse belastingrecht is. Dit zou echter niet anders zijn indien de ECB wel de hoedanigheid van „ondernemer" had, aangezien de ECB, net als banken en verzekeringsmaatschappijen in de particuliere sector, geen handelingen verricht die recht geven op aftrek van voorbelasting.

51. Volgens de Duitse regering mag bij de uitlegging van artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst niet worden afgeweken van de letter van deze bepaling. Met name noopt artikel 3, tweede alinea, van het protocol, anders dan de ECB stelt, niet tot een extensieve uitlegging van de bepaling van de zetelovereenkomst.

52. Het protocol machtigt de ECB om zelfstandig internationale overeenkomsten te sluiten met de lidstaten. De ECB heeft van deze machtigingsgrondslag gebruik gemaakt met het sluiten van de zetelovereenkomst, waarvan de bepalingen de meer algemene bepalingen van het protocol concretiseren. Dit betekent volgens de Duitse regering dat enkel artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst de definitieve en voor beide partijen bindende weergave vormt van de bepalingen van het protocol, waarvan het de specifieke uitvoering vormt. Bovendien is over de zetelovereenkomst uitgebreid onderhandeld tussen deskundigen van beide partijen, die zich ervan bewust waren dat de verhuur aan de ECB is vrijgesteld en dat de mogelijkheid om voor belastingheffing te kiezen, was uitgesloten omdat de ECB niet de hoedanig-

heid van ondernemer heeft. Toch heeft de ECB tijdens die onderhandelingen nooit verzocht om toepassing van een bijzondere regeling op het gebied van de verhuur.

53. De Duitse regering verwerpt het standpunt van de ECB dat het doel van artikel 3, tweede alinea, van het protocol tot een extensieve uitlegging van artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst noopt. Haars inziens beoogt het protocol in casu de onafhankelijkheid van de ECB te waarborgen alsmede te verzekeren dat het feit dat de ECB haar zetel in Duitsland heeft, deze staat geen ongerechtvaardigd voordeel oplevert. Geen van deze twee doelstellingen wordt ondermijnd. Met name levert het feit dat de verhuur is vrijgesteld van omzetbelasting, de Bondsrepubliek Duitsland geen enkel fiscaal voordeel op ten koste van de ECB, aangezien de verhuur van kantoorruimte aan de ECB onder dezelfde voorwaarden plaatsvindt als de verhuur aan andere klassieke huurders, zoals banken of verzekeringsmaatschappijen in de particuliere sector. De omzetbelasting die de Duitse fiscus ontvangt als gevolg van het feit dat de verhuurder de voorbelasting niet kan aftrekken, wordt niet betaald door de ECB, maar houdt verband met de betrekking die bestaat tussen de verhuurder en degene die de handelingen in een eerder stadium heeft verricht. Deze draagt de over zijn handelingen verschuldigde omzetbelasting aan de Duitse fiscus af. Die belasting komt de fiscus definitief toe, aangezien de verhuurder geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Die belastinginkomsten staan dus los van de betrekking tussen de ECB en haar verhuurder.

54. Volgens de Duitse regering kan artikel 3, tweede alinea, van het protocol hoe dan ook niet rechtstreeks worden toegepast, aangezien onmogelijk het precieze bedrag is te bepalen van de indirecte belastingen die de verhuurder daadwerkelijk heeft betaald ter zake van de bijkomende diensten die specifiek aan de ECB en niet aan andere huurders zijn geleverd, juist zoals het ook onmogelijk is om aan te tonen dat er inderdaad sprake is van afwenteling van deze belastingen op de ECB en niet van een algemene huurverhoging. Voorzover de ECB het protocol rechtstreeks toegepast wenst te zien, is het Hof daartoe niet bevoegd krachtens het in de zetelovereenkomst opgenomen arbitragebeding.

B — *Beoordeling*

1) Verhouding tussen artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst en artikel 3, tweede alinea, van het protocol

55. Volgens artikel 3, tweede alinea, van het protocol moet „[t]elkens wanneer [...] dit

mogelijk is" vrijstelling worden verleend van de in de prijs van onroerende of roerende goederen begrepen indirecte belastingen.

56. In artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst is voor terugbetaling gekozen als wijze van vrijstelling en worden enkele voorwaarden gesteld: een daartoe strekkend verzoek, een minimumbedrag dat moet worden overschreden, en afzonderlijke specificatie van de daadwerkelijk betaalde belasting. Bovendien worden de in artikel 3, tweede alinea, van het protocol bedoelde indirecte belastingen en belastingen op de verkoop in artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst nader gespecificeerd, aangezien daarin wordt gesproken van omzetbelasting. Artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst heeft dus een beperktere werkingssfeer dan artikel 3, tweede alinea, van het protocol. Ten opzichte van artikel 3, tweede alinea, van het protocol heeft artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst bijgevolg het karakter van „lex specialis", die dus bij voorrang moet worden toegepast.

57. Wegens de beperkte bevoegdheid van het Hof dient ter beoordeling van de gegrondheid van onderhavig beroep hoe dan ook slechts te worden uitgemaakt, of de ECB aan artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst een recht op teruggave ontleent. Wat de uitlegging van deze bepaling betreft, verschillen partijen met name van mening over de vraag, of de in artikel 8 van de zetelovereenkomst opgenomen verwijzing naar artikel 3, tweede alinea, van het protocol meebrengt dat laatstgenoemde bepaling in de zetelovereenkomst wordt geïncorporeerd.

58. Volgens de vijfde alinea van de aanhef van de zetelovereenkomst heeft deze overeenkomst tot doel de privileges en immuniteiten „vast te leggen". Alleen al uit deze woordkeuze blijkt dat de zetelovereenkomst de voorrechten en immuniteiten van de ECB uitputtend regelt, zodat een beroep op het protocol moet worden uitgesloten.

59. De door de ECB betaalde omzetbelasting wordt volgens artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst terugbetaald „[t]er uitvoering van artikel 3, tweede alinea, van het protocol", zij het indien aan enkele bijkomende voorwaarden wordt voldaan. Ook uit deze formulering blijkt dat artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst de genoemde bepaling van het protocol nader uitwerkt en dus „toepast". Indien de partijen bij de zetelovereenkomst het protocol een grotere rol hadden willen toekennen, dan wel een met de betrokken bepaling van het protocol overeenkomende regeling hadden willen vaststellen, hadden zij andere formuleringen kunnen gebruiken, zoals „onverminderd" of „overeenkomstig". De keuze voor de uitdrukking „ter uitvoering" duidt er daarentegen op, dat men met de zetelovereenkomst een concretisering voor ogen had en bijkomende

voorwaarden aan de teruggave wilde stellen, die de teruggavemogelijkheden beperkten.

60. Artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst stelt de teruggave van omzetbelasting afhankelijk van de volgende voorwaarden: de omzetbelasting moet door de ondernemingen afzonderlijk in rekening zijn gebracht, zij moet zijn geheven over „voor officieel gebruik door de ECB" bestemde goederen en diensten, zij moet een bepaald minimumbedrag overschrijden en zij moet daadwerkelijk door de ECB aan de ondernemingen zijn betaald. Met name de voor teruggave vastgelegde drempel (in casu 50 DEM per geval) levert, evenals de voorwaarde dat de belasting afzonderlijk in rekening moet zijn gebracht, een aanzienlijke beperking op die in het protocol niet is voorzien. Anders dan met de thans in geding zijnde voorwaarde het geval is, is tegen die vaststelling van een minimumbedrag geen bezwaar gemaakt.

61. Het protocol zelf spreekt in artikel 3, tweede alinea, slechts van een verplichting van de lidstaten om „telkens wanneer hun dit mogelijk is" maatregelen tot teruggave van de indirecte belastingen te treffen. Door „passende" maatregelen te verlangen, laat het de lidstaten bovendien veel speelruimte.

62. Daarentegen voorziet artikel 3, eerste alinea, van het protocol in een niet nader geconcretiseerde vrijstelling van alle belastingen. Deze bepaling geeft evenals artikel 3, tweede alinea, slechts een kader aan, dat vervolgens door de zetelovereenkomst verder wordt ingevuld. Als kaderbepalingen kunnen deze twee bepalingen echter niet rechtstreeks worden toegepast, zodat het protocol zelf nog niet tot belastingvrijstelling leidt.

63. In zoverre verschilt het in deze zaak aan de orde zijnde artikel 3, tweede alinea, van het protocol aanmerkelijk van artikel 11, sub b, van het protocol in de versie van 18 april 1951, dat ten grondslag lag aan de door de ECB aangehaalde uitspraak in zaak 6/60 [14]. Die eerdere bepaling voorzag namelijk nog in een onvoorwaardelijke en duidelijk geformuleerde vrijstelling. Maar aangezien volgens die bepaling „alle door de Gemeenschap uitgekeerde salarissen en emolumenten van alle belasting" waren vrijgesteld, regelde zij een heel andere situatie dan het thans aan de orde zijnde artikel 3, tweede alinea.

64. Hetzelfde geldt voor het door de ECB aangevoerde artikel 13, tweede alinea, van het protocol, dat ook onvoorwaardelijk bepaalt dat „de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen [...] zijn vrijgesteld van nationale belastingen

14 — Arrest van 16 december 1960, Humblet (6/60, Jurispr. blz. 1125).

op de door de Gemeenschappen betaalde salarissen, lonen en emolumenten". De desbetreffende rechtspraak waaraan de ECB refereert [15], kan dus net zo min op de onderhavige zaak worden toegepast als die inzake artikel 12, sub b, van het protocol. [16] Ook dit artikel bepaalt autonoom en onvoorwaardelijk, zonder dat een nadere uitwerking door de lidstaten is vereist, dat „de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen [...] op het grondgebied van elk der lidstaten" bepaalde voorrechten en immuniteiten genieten.

65. Ook de door de ECB aangevoerde zaak 2/68 [17] had betrekking op een heel andere bepaling, die, in tegenstelling tot artikel 3, tweede alinea, van het protocol, rechtstreeks rechten en waarborgen toekende. Het in die zaak aan de orde zijnde artikel 1 van het protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (hierna: „EGA") kende namelijk aan de nationale autoriteiten het recht toe, een verzoek om verlof voor het nemen van dwangmaatregelen in te dienen. Deze bepaling behoefde niet door een handeling van de lidstaat nader te worden uitgewerkt. Aan dit door het protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de EGA rechtstreeks toegekende recht kon dus geen afbreuk worden gedaan door een overeenkomst.

66. De aangehaalde rechtspraak, waaruit volgt dat een zetelovereenkomst die (reeds toegekende) rechten en waarborgen niet kan inperken [18], kan echter slechts worden toegepast in die gevallen waarin het protocol rechtstreeks rechten en waarborgen toekent.

67. Artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst, dat de specifieke uitvoering vormt van artikel 3, tweede alinea, van het protocol, bevat dus een uitputtende en definitieve regeling van de teruggave van omzetbelasting, zodat voor aanspraken in dit opzicht geen beroep kan worden gedaan op het protocol.

## 2. Recht op teruggave op grond van artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst

68. Artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst, dat op dit punt duidelijk en onbetwist is, bepaalt dat van teruggave van omzetbelasting slechts sprake kan zijn indien deze belasting afzonderlijk in rekening is gebracht. In casu zijn partijen het erover eens, dat dit bij de door de ECB betaalde huur en

15 — Arresten van 24 februari 1988, Commissie/België (260/86, Jurispr. blz. 955); 22 maart 1990, Tither (C-333/88, Jurispr. blz. I-1133); 25 mei 1993, Kristoffersen (C-263/91, Jurispr. blz. I-2755), en 14 oktober 1999, Vander Zwalmen en Massart (C-229/98, Jurispr. blz. I-7113).

16 — Arrest van 18 maart 1986, Commissie/België (85/85, Jurispr. blz. 1149).

17 — Beschikking van 17 december 1968, Ufficio Imposte di Consumo di Ispra/Commissie (2/68, Jurispr. blz. 635).

18 — Idem.

nevenkosten niet het geval was. Artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst geeft dus geen recht op teruggave van de omzetbelasting die volgens de ECB via een omweg is betaald.

69. Indien de partijen die teruggave mogelijk hadden willen maken, hadden zij dit in de zetelovereenkomst kunnen regelen, temeer daar het probleem van de zogeheten „indirecte indirecte belastingen" niet nieuw is [19]. Aangezien zij echter niet alleen van vaststelling van een dergelijke regeling hebben afgezien, maar met de in artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst gebezigde formulering een teruggaaf in dergelijke gevallen per saldo zelfs hebben uitgesloten, is teruggaaf niet aan de orde.

70. De partijen bij de zetelovereenkomst hadden een dergelijke regeling ook mogen vaststellen. Met name kunnen de bepalingen van de Zesde richtlijn daaraan niet in de weg staan.

71. De door de Raad overeenkomstig artikel 300 EG voor de Gemeenschap gesloten akkoorden zijn immers gemeenschapsrechtelijk gezien handelingen van een gemeenschapsinstelling in de zin van artikel 234, lid 1, sub b, EG en vormen derhalve een bestanddeel van de communautaire rechtsorde. [20] In de hiërarchie der normen staan zij tussen het primaire en het secundaire recht in (vgl. artikel 300, leden 6 en 7, EG).

72. Ofschoon de door de ECB gesloten overeenkomsten niet als akkoorden in de zin van artikel 300 EG kunnen worden gekwalificeerd, zijn het nog altijd wel door de Gemeenschap gesloten akkoorden. Deze omstandigheid en hun speciale status van rechtshandeling met een bijzondere vorm pleiten ervoor, ze in bepaalde opzichten te behandelen als akkoorden van de Gemeenschap in de zin van artikel 300 EG. Overeenkomstig de daarvoor geldende regels zou men aan de door de ECB gesloten overeenkomsten dus dezelfde rang kunnen toekennen als aan die akkoorden. Dit zou betekenen dat de zetelovereenkomst, die als overeenkomst tussen een lidstaat en de ECB tussen het primaire en het secundaire recht in staat, niet aan de Zesde richtlijn moet worden getoetst. De vraag of de Zesde richtlijn in een geval als het onderhavige meebrengt dat de nationale belastingwetgeving aftrek van voorbelasting moet toestaan, kan in het kader van het thans ingediende en op artikel 8, lid 1, van de zetelovereenkomst gebaseerde verzoek om teruggave onbesproken blijven.

19 — Vgl. in dit verband Muller, S., „International Organizations and their officials: to tax or not to tax?", *LJIL* 1993, blz. 47, 61.

20 — Arrest van 30 april 1974, Haegeman (181/73, Jurispr. blz. 449, punten 2-6).

73. Dit betekent uiteraard niet dat rechtsvragen dienaangaande niet aan het Hof zouden kunnen worden voorgelegd in het kader van een overeenkomstig artikel 234 EG aanhangig gemaakte procedure betreffende de uitlegging van de Zesde richtlijn. Daarentegen zou de vraag of het Duitse recht in strijd is met de bepalingen van het gemeenschapsrecht, met name met die van de Zesde richtlijn, in het kader van een niet-nakomingsprocedure in de zin van artikel 226 EG kunnen worden onderzocht.

74. Gelet op het voorgaande moet het beroep ongegrond worden verklaard.

## VI — Kosten

75. Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien de ECB op alle punten in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Bondsrepubliek Duitsland in de kosten worden verwezen.

## VII — Conclusie

76. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging te beslissen als volgt:

1) „Het beroep wordt verworpen.

2) De Europese Centrale Bank wordt in de kosten verwezen."