FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 13 september 2005 [1]

I — Inledning

1. Förevarande tvist som hänskjutits till domstolen för avgörande avser omfattningen av Europeiska centralbankens (nedan kallad ECB) befrielse att betala indirekta skatter i den stat i vilken ECB har sitt säte, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland. Tvisten gäller huvudsakligen frågan i vilken omfattning domstolen är behörig och om även omsättningsskatt som inte har angetts separat skall betalas tillbaka.

1 — Originalspråk: tyska.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

1. Stadgan för Europeiska centralbankssystemet och Europeiska centralbanken

2. I artikel 35.4 i protokollet om stadgan för Europeiska centralbankssystemet och Europeiska centralbanken (nedan kallad ECBS-stadgan) anges följande:

"Domstolen skall vara behörig att träffa avgöranden med stöd av en skiljedomsklausul i ett offentligrättsligt eller privaträttsligt avtal som har ingåtts av ECB eller för dess räkning."

2. Protokollet om gemenskapernas privilegier och immunitet

3. I artikel 3.2 i protokollet om gemenskapernas privilegier och immunitet [2] (nedan kallat privilegieprotokollet) anges följande:

"Medlemsstaternas regeringar skall i alla de fall där så är möjligt vidta lämpliga åtgärder för att efterskänka eller betala tillbaka summan av de indirekta skatter och avgifter som ingår i priset på lös eller fast egendom när gemenskaperna för tjänstebruk gör betydande inköp i vilka denna typ av skatter och avgifter inkluderas i priset. ..."

3. Sätesavtalet

4. Enligt skäl 5 i ingressen till avtalet mellan Förbundsrepubliken Tysklands regering och Europeiska centralbanken om Europeiska centralbankens säte (nedan kallat sätesavtalet) [3] skall detta reglera den Europeiska centralbankens privilegier och immunitet i Förbundsrepubliken Tyskland i enlighet med protokollet om gemenskapernas privilegier och immunitet.

5. I artikel 8.1 i sätesavtalet anges följande:

"Med tillämpning av artikel 3.2 i protokollet återbetalar Bundesamt für Finanzen (förbundsskattemyndigheten) på begäran intäkter från omsättningsskatt på den omsättningsskatt som ECB har fakturerats separat av företag för deras leveranser och andra tjänster till ECB om dessa transaktioner är avsedda för användning i ECB:s verksamhet. Detta gäller under förutsättning att den skatt som skall betalas för dessa transaktioner i det enskilda fallet överstiger femtio tyska mark och har betalats av Europeiska centralbanken till företagen. ..."

B — *Den nationella rätten*

6. Sjätte mervärdesskattedirektivet har införlivats i tysk rätt genom Umsatzsteuergesetz (omsättningsskattelag) i den lydelse av den 9 juni 1999 [4] som är tillämplig på tvisten vid den nationella domstolen (nedan kallad UstG).

2 — Protokoll om gemenskapernas privilegier och immunitet av den 8 april 1965 (EGT L 152, 1967, s. 13).

3 — Avtal av den 18 september 1998, BGBl. 1998 II, s. 2745.

4 — BGBl. 1999 I, s. 1270.

7. I 4 § UstG som vilar på artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet anges följande:

"Av de transaktioner som omfattas av ... 1 § punkt 1 nr 1 undantas följande från skatteplikt:

...

12. a) utarrendering och uthyrning av fast egendom ..."

8. I 9 § punkt 1 UstG föreskrivs emellertid följande möjlighet:

"Näringsidkaren kan behandla en transaktion som enligt 4 § punkt 8 a)–g), punkt 9 a), punkterna 12, 13 eller 19 är undantagen från skatteplikt, som en skattepliktig transaktion när denna transaktion utförs till förmån för en annan näringsidkare och för dennes rörelse."

9. I 15 § UstG regleras avdrag för mervärdesskatt på så sätt att en näringsidkare kan göra avdrag för den skatt som anges separat på fakturor för leveranser eller andra tjänster som utförs av andra näringsidkare för dennes näringsverksamhet. Avdrag kan emellertid inte göras för bland annat skatt på leveranser, import till och förvärv inom gemenskapen av varor samt för andra tjänster som näringsidkaren använder för att utföra transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

III — Bakgrund till tvisten

10. ECB har i sin ansökan yrkat att det skall fastställas att det föreligger en konkret skyldighet till återbetalning och att artikel 8.1 i sätesavtalet, jämförd med artikel 3.2 i privilegieprotokollet, skall tolkas på så sätt att denna bestämmelse innebär ett krav på en sådan återbetalning.

11. ECB har väckt talan om fastställelse av att Förbundsrepubliken Tyskland i egenskap av stat i vilken ECB har sitt säte är skyldigt att återbetala den enligt ECB:s uppfattning indirekt erlagda omsättningsskatten på hyresbetalningar och tjänster för ECB:s tjänstebruk till ECB. ECB har särskilt yrkat att det skall fastställas att Förbundsrepubliken Tyskland är skyldig att återbetala dels konkret angivna belopp dels belopp som inte angetts närmare.

IV — Upptagande till sakprövning

A — *Parternas argument*

12. Den *tyska regeringen* har bestridit att talan kan upptas till sakprövning såväl med avseende på privilegieprotokollet som med avseende på sätesavtalet.

13. Den tyska regeringen har för det första anfört att skiljedomsklausulen i artikel 21 i sätesavtalet uttryckligen bara är tillämplig vid meningsskiljaktigheter avseende tolkningen eller tillämpningen av "detta avtal". Domstolen är därför inte behörig att tolka eller tillämpa privilegieprotokollet eller att direkt tillämpa artikel 3.2 i protokollet och talan kan inte tas upp till sakprövning i denna del.

14. Den tyska regeringen har för det andra anfört att skiljedomsklausulen, som enligt domstolens rättspraxis skall tolkas restriktivt, inte heller är tillämplig med avseende på sätesavtalet, eftersom det inte föreligger "meningsskiljaktigheter avseende tolkningen eller tillämpningen av sätesavtalet". Den tyska regeringen och ECB anser att artikel 8.1 i sätesavtalet sedd för sig endast föreskriver återbetalning av omsättningsskatt som har angetts separat och därför inte är tillämplig, eftersom det i förevarande fall inte är fråga om återbetalning av omsättningsskatt som har angetts separat.

15. Enligt *ECB* kan talan tas upp till sakprövning med stöd av skiljedomsklausulen jämförd med artikel 35.4 i ECBS-stadgan.

16. Vad gäller tolkningen av sätesavtalet skall ett avtal alltid tolkas i sitt sammanhang med den tillämpliga gemenskapsrätten. I artikel 8.1 i sätesavtalet hänvisas uttryckligen till artikel 3.2 i privilegieprotokollet och de båda bestämmelserna är oskiljaktigt förbundna med varandra. Bestämmelserna i sätesavtalet konkretiserar nämligen bestämmelserna i privilegieprotokollet och skall därför alltid tolkas och tillämpas i samband med dessa.

17. Vad gäller artikel 8.1 i sätesavtalet har ECB vidare gjort gällande att det mellan ECB

och Förbundsrepubliken Tyskland föreligger meningsskiljaktigheter avseende tolkningen och tillämpningen av denna bestämmelse, jämförd med artikel 3.2 i privilegieprotokollet, som omfattas av skiljedomsklausulen. Enligt ECB:s uppfattning har Tyskland åsidosatt dessa undantagsbestämmelser genom att vägra att till ECB återbetala omsättningsskatten som på grund av att den inte är avdragsgill innefattas i de höjda hyres- och omkostnadspriserna. Den tyska regeringen har i detta sammanhang invänt att en sådan rätt till återbetalning inte framgår av artikel 8.1 i sätesavtalet, eftersom det i denna artikel förutsätts att omsättningsskatten har fakturerats separat.

18. De båda yrkanden som ECB framfört grundas på såväl sätesavtalet som privilegieprotokollet. Därför skall det först prövas om domstolen är behörig med avseende på de båda bestämmelserna.

B — *Bedömning*

1. Domstolens behörighet vad avser tolkningen av artikel 3 i privilegieprotokollet

a) Behörighet enligt allmänna bestämmelser

19. Privilegieprotokollet som vid den aktuella tidpunkten gällde i den genom artikel 9 i Amsterdamfördraget [5] ändrade lydelsen, utgör enligt artikel 311 EG och artikel 291 EG [6] en integrerad del av EG-fördraget och har därför samma rättsliga natur som detta.

20. På grund av denna systematik är även de allmänna bestämmelserna i EG-fördraget avseende domstolens behörighet (artikel 220 EG och följande artiklar) tillämpliga på privilegieprotokollet. I artikel 11 i Amsterdamfördraget fastställs dessutom uttryckligen att de "bestämmelser i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen ... som rör Europeiska gemenskapernas domstols behörighet och utövandet av denna behörighet är tillämpliga ... på ... protokoll [et] om immunitet och privilegier ...". I materiellt hänseende är domstolens behörighet redan grundad på dessa allmänna bestämmelser, utan att det skulle vara

5 — Amsterdamfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen, fördragen om upprättandet av Europeiska gemenskaperna och vissa akter som hör samman med dem (EGT C 340, 1997, s. 1).

6 — Se i detta hänseende Grabitz/Hilf-Schweitzer, *EU-Kommentar*, "Art. 291", punkt 3, samt von der Groeben/Schwarze-Schmidt, *EG*, "Art. 291", punkt 3.

nödvändigt att åberopa skiljedomsklausulen i sätesavtalet. Tvister avseende tillämpningen och tolkningen av privilegieprotokollet kan emellertid endast hänskjutas till domstolen om det också är tillåtet att föra vidare tvisten till domstolen.[7] Därvid följer behörigheten i allmänhet av bestämmelserna i artikel 220 och följande artiklar. Det avgörande är därför om EG-fördraget tillhandahåller ett förfarande i vilket ECB kan göra gällande sin rätt till återbetalning och sin begäran om fastställelse.[8]

21. Artikel 220 EG och följande artiklar i fördraget innehåller bestämmelser om direkt talan, såsom förfarandet om fördragsbrott (artikel 226 EG och artikel 227 EG) och förfarandet i samband med en talan om ogiltigförklaring (artikel 230 EG) eller passivitetstalan (artikel 232 EG).

22. De båda sistnämnda typerna av direkt talan kommer inte i fråga redan av den anledningen att de är olämpliga för att uppnå sökandens syfte. Särskilt talan om ogiltigförklaring är utesluten av det skälet att syftet med förevarande talan inte är att få fastställt att sätesavtalet är ogiltigt. Privilegieprotokollet är dessutom i egenskap av primärrätt i vilket fall som helst undantaget från domstolens prövning med avseende på dess giltighet.

23. Den återbetalningsskyldighet som föreligger enligt ECB:s uppfattning har, i den mån den föreligger, uppkommit till följd av det påstådda förbudet att ta ut omsättningsskatt. ECB har följaktligen genom sitt påstående att återbetalningsskyldighet föreligger samtidigt gjort gällande att en medlemsstat har åsidosatt de bestämmelser som talan grundar sig på. Eftersom privilegieprotokollet utgör en integrerad del av EG-fördraget kan den påstådda överträdelsen av artikel 3 i detta protokoll (jämförd med artikel 8 i sätesavtalet) som ECB har gjort gällande endast bli föremål för ett fördragsbrottsförfarande enligt artiklarna 226 EG och 227 EG. Enligt artikel 226 EG är emellertid enbart kommissionen behörig att väcka talan i detta förfarande och enligt artikel 227 EG varje medlemsstat. Följaktligen har inget av de övriga organ som nämns i artikel 7 EG rätt att väcka talan i ett sådant förfarande och inte heller ECB som nämns i artikel 8 EG.

24. Därutöver finns enligt artikel 234 EG möjlighet att framställa en begäran om förhandsavgörande. Eftersom förevarande mål inte grundar sig på en begäran om förhandsavgörande, vilken ECB i vilket fall som helst inte hade varit behörig att framställa, är även en sådan kvalificering av förevarande mål utesluten.

25. I artikel 238 EG fastställs slutligen domstolens behörighet att träffa avgöranden med stöd av en skiljedomsklausul. Enligt artikel 225.1 EG har visserligen förstainstansrätten sedan Nice-fördraget behörighet att pröva en

7 — Von der Groeben/Schwarze-Schmidt, *EG*, "Art. 291", punkt 5.

8 — Se även Schmidt, "Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes", *Cahiers de droit européen 1991*, sidorna 67 och 68.

talan som grundar sig på artikel 238 EG. Denna bestämmelse är emellertid inte tillämplig på förevarande tvist.

26. Eftersom privilegieprotokollet i sig inte innehåller någon skiljedomsklausul, kan domstolens behörighet emellertid inte heller grunda sig på artikel 238 EG.

27. Det kan således konstateras att inget av de förfaranden som föreskrivs i artikel 220 och följande artiklar är tillämpligt i förevarande tvist. Av bestämmelserna i EG-fördraget kan motsatsvis anses framgå att dessa inte ger domstolen behörighet att avgöra en direkt talan som väckts av ECB mot den stat i vilken ECB har sitt säte avseende tolkningen av privilegieprotokollet.[9]

28. Domstolens behörighet att tolka artikel 3 i privilegieprotokollet skulle därför eventuellt kunna följa av den skiljedomsklausul som avtalats i sätesavtalet.

9 — Beträffande en i detta hänseende liknande direkt talan som väckts av en enskild tjänsteman mot en medlemsstat före Amsterdamfördraget, det vill säga enligt fusionsavtalet, se dessutom dom av den 27 oktober 1982 i mål 1/82 D. mot Luxemburg (REG 1982, s. 3709), punkt 8.

b) Behörighet grundad på skiljedomsklausulen

29. Enligt den skiljedomsklausul som införts i artikel 21 i sätesavtalet kan "meningsskiljaktigheter mellan regeringen och ECB avseende tolkningen eller tillämpningen av detta avtal ... hänskjutas till Europeiska gemenskapernas domstol av varje avtalsslutande part". Rätten att avtala en sådan skiljedomsklausul framgår av artikel 35.4 i ECBS-stadgan.

30. Frågan som uppkommer är om denna skiljedomsklausul skall ges en så vidsträckt tolkning att den även är tillämplig vid meningsskiljaktigheter avseende andra bestämmelser som ligger utanför sätesavtalet, i den mån dessa, såsom i förevarande fall artikel 3 i privilegieprotokollet, skulle kunna vara av betydelse för tvister som hänför sig till sätesavtalet.

31. Av den rättspraxis från domstolen som den tyska regeringen har hänvisat till framgår att skiljedomsklausuler skall tolkas restriktivt, eftersom domstolens behörighet på grundval av en skiljedomsklausul utgör ett undantag från allmän rätt. I mål 426/85 som har åberopats av den tyska regeringen behandlades dock frågan huruvida de faktiska omständigheter som låg till grund för ett genkäromål omfattades av den aktuella skiljedomsklausulen. Denna klausul gav domstolen behörighet att avgöra alla tvister

i mål rörande genomförandet av avtalet. Domstolen påpekade i det sammanhanget att det (åtminstone) krävs att den fordran som åberopats i genkäromålet "står i ett direkt förhållande till de förpliktelser som följer av avtalet". [10]

32. Det förhåller sig emellertid annorlunda i förevarande fall, eftersom det inte är fråga om huruvida ett bestämt sakförhållande omfattas av skiljedomsklausulen, utan om domstolen med stöd av skiljedomsklausulen i sätesavtalet har behörighet att göra en bindande tolkning av en gemenskapsrättslig bestämmelse som ligger utanför sätesavtalet. [11]

33. Till skillnad från vad som var fallet i det ovannämnda målet 426/85 begränsas skiljedomsklausulens tillämpningsområde redan av dess ordalydelse i förevarande fall. Genom formuleringen "avseende tolkningen eller tillämpningen av *detta* avtal" [12] fastställs i själva artikel 21 i sätesavtalet att domstolen inte har behörighet att tolka bestämmelser som ligger utanför detta avtal.

34. Det kan för övrigt konstateras att en skiljedomsklausul i allmänhet enbart kan utgöra en grund för behörighet inom ramen för det avtal i vilket klausulen ingår. En utvidgning skulle högst kunna komma i betraktande för sådana fördrag eller avtal i vilka de avtalsslutande parterna är desamma som de i sätesavtalet i vilket skiljedomsklausulen ingår. Skulle man emellertid tillåta en mer omfattande utvidgning till avtal som slutits mellan andra parter, såsom i förevarande fall privilegieprotokollet, skulle de avtalsslutande parterna påtvingas en skiljedomsklausul och därmed domstolens behörighet, som de, kanske medvetet, inte tagit med i avtalet.

35. Avtalsparterna i sätesavtalet är ECB och Förbundsrepubliken Tyskland, avtalsparterna i privilegieprotokollet är medlemsstaterna. Redan av det skälet kan domstolens behörighet att tolka privilegieprotokollet inte, varken direkt eller indirekt, följa av artikel 21 i sätesavtalet.

36. Detta konstaterande motsägs emellertid inte av den omständigheten, vilken även har betonats av ECB, att sätesavtalet skall tolkas "i samband med" privilegieprotokollet. [13] Den omständigheten att de bestämmelser

10 — Dom av den 18 december 1986 i mål 426/85, kommissionen mot Zoubek (REG 1986, s. 4057), punkt 11. För en liknande situation (upptagande till sakprövning av ett genkäromål), se dom av den 20 februari 1997 i mål C-114/94, IDE mot kommissionen (REG 1997, s. I-803), punkt 82.

11 — Det är inte heller fråga om vilken av de båda gemenskapsdomstolarna som är behörig, eller om huruvida skiljedomsklausulen är ogiltig. Se dom av den 17 mars 2005 i mål C-294/02, kommissionen mot AMI (REG 2005, s. I-2175).

12 — Min kursivering.

13 — Se dom av den 27 april 1999 i mål C-69/97, kommissionen mot SNUA (REG 1999, s. I-2363), punkt 19.

med vilka den bestämmelse som skall tolkas har ett samband skall beaktas kan emellertid inte uppfattas som att domstolen även skulle ha behörighet att (med bindande verkan) även tolka dessa bestämmelser och förutsätter inte heller någon sådan.

37. Det saknar i detta sammanhang betydelse att domstolen redan har behörighet grundad på själva privilegieprotokollet och EG-fördraget att tolka privilegieprotokollet i rent materiellt hänseende. Såsom visats ovan är denna behörighet nämligen begränsad till de typer av förfaranden som EG-fördraget tillhandahåller och till dem som har rätt att framställa en begäran i dessa typer av förfaranden. Skulle den aktuella skiljedomsklausulen utgöra grund för behörighet, skulle detta innebära en utvidgning av de möjligheter till rättsmedel som föreskrivs i privilegieprotokollet.

38. En skiljedomsklausul som fastställer en mer omfattande behörighet för domstolen än den ovannämnda skulle dessutom utgöra ett undantag från de ovannämnda allmänna behörighetsreglerna och följaktligen från sådana som återfinns i EG-fördraget. En sådan ändring av bestämmelserna i fördraget omfattas emellertid inte av bemyndigandet i artikel 35.4 i ECBS-stadgan.

39. Det kan följaktligen fastslås att domstolen saknar behörighet att tolka artikel 3 i privilegieprotokollet i förevarande mål. Detta motsägs inte av ett beaktande i sammanhanget.

2. Domstolens behörighet att tolka artikel 8 i sätesavtalet

40. Artikel 21 i sätesavtalet utgör grunden för domstolens behörighet att avgöra "meningsskiljaktigheter mellan regeringen och ECB avseende tolkningen eller tillämpningen av detta avtal ...". I förevarande fall avser parternas tvist bland annat frågan huruvida ECB:s omtvistade rätt till återbetalning uteslutande skall bedömas med tillämpning av artikel 8 i sätesavtalet eller om denna med sin hänvisning hänvisar till artikel 3 i privilegieprotokollet och tvisten därför även skall prövas med beaktande av detta protokoll. Denna fråga rör följaktligen indirekt artikel 8 i sätesavtalet. Redan av den anledningen rör det sig om en meningsskiljaktighet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och ECB avseende tolkningen av avtalet i den mening som avses i artikel 21 i sätesavtalet, varför detta, i motsats till den tyska regeringens uppfattning, finner tillämpning och utgör grunden för domstolens behörighet.

3. Förslag till avgörande

41. Talan kan till följd av att domstolen saknar behörighet inte tas upp till sakprövning, i den del som den grundar sig på privilegieprotokollet. I den del som den grundar sig på sätesavtalet kan den emellertid tas upp till sakprövning.

43. ECB anser att det strider mot artikel 8.1 i sätesavtalet, jämförd med artikel 3.2 i privilegieprotokollet, att indirekt påföra ECB en omsättningsskatt. Den tyska regeringen har genom sin rättspraxis, det vill säga vid tillämpningen av nationella bestämmelser om omsättningsskatt, åsidosatt dessa bestämmelser.

V — Prövning i sak

A — *Parternas argument*

1. ECB:s argument

42. *ECB* har gjort gällande att den måste betala hyra och omkostnader till sina hyresvärdar som innefattar omsättningsskatt som hyresvärdarna har betalt till sina leverantörer för prestationer i föregående led. ECB belastas följaktligen indirekt med denna omsättningsskatt. Detta är dessutom, såsom domstolen har angett i sin rättspraxis, inneboende i systemet med avdragsrätt och undantag från skatteplikt enligt sjätte direktivet och enligt de tyska bestämmelserna om omsättningsskatt.

44. Enligt sin ordalydelse är artikel 8.1 i sätesavtalet visserligen enbart tillämplig på omsättningsskatt som "har fakturerats separat". Enligt artikel 8.1 i sätesavtalet, jämförd med artikel 3.2 i privilegieprotokollet, skall emellertid inte enbart den omsättningsskatt som har fakturerats separat återbetalas, utan all omsättningsskatt som ingår i priserna på de varor och tjänster som ECB köpt för användning inom verksamheten, och följaktligen även den omsättningsskatt som ECB indirekt påförs på grund av att skatten övervältras av dess hyresvärdar. Detta framgår av ordalydelsen i artikel 3.2 i privilegieprotokollet, i vilken det uttryckligen föreskrivs att medlemsstaterna "i alla de fall där så är möjligt" skall återbetala omsättningsskatt. Denna bestämmelse kräver dessutom att "summan av de indirekta skatter ... som ingår i priserna" återbetalas.

45. Syftet med artikel 3.2 i privilegieprotokollet utgör stöd för denna tolkning. Det allmänna syftet med privilegieprotokollet är att förstärka Europeiska gemenskapens tjänstemannakårs, och därmed även ECB:s, oberoende gentemot de nationella myndigheterna. För att detta syfte skall kunna uppnås på ett effektivt sätt skall bestämmelserna i privilegieprotokollet tolkas funktionellt. De förbjuder inte enbart nationella bestämmelser som direkt begränsar de skattebefrielser och privilegier som beviljats, utan utgör, enligt domstolens fasta rättspraxis, även ett hinder mot sådana nationella bestämmelser som indirekt leder till en beskattning eller hindrar användningen av privilegier. Syftet med dessa bestämmelser är nämligen att säkerställa att en medlemsstat inte drar fiskala fördelar av att ett organ etablerar sig på dess territorium på bekostnad (som direkt eller indirekt bärs av alla medlemsstater) av detta organs finansiella medel.

46. En sådan slutsats är också motiverad av det skälet att sätesavtalet är underordnat privilegieprotokollet. Rätten till återbetalning enligt privilegieprotokollet av omsättningsskatt av medlemsstaterna "i alla de fall där så är möjligt" kan inte begränsas genom en bestämmelse i sätesavtalet som för återbetalning av omsättningsskatt uppställer villkoret att omsättningsskatten har fakturerats separat. Rätten till återbetalning föreligger alltid om det kan visas att omsättningsskatten utgör en ekonomisk belastning som kan beräknas. Medlemsstaten har inom denna ram enligt principen om lojalt samarbete enligt artikel 10 EG en skyldighet att samarbeta, särskilt vid utarbetandet av ett återbetalningsförfarande, genom vilket eventuella praktiska svårigheter skulle kunna lösas vad gäller bevisningen av den betalda skatten.

2. Den tyska regeringens argument

47. Enligt den tyska regeringen skall varje anspråk på återbetalning uteslutande bedömas enligt artikel 8.1 i sätesavtalet. Enligt ordalydelsen i denna bestämmelse skall enbart omsättningsskatt som har fakturerats separat återbetalas. Eftersom omsättningsskatten inte har angetts separat i någon av de fakturor rörande hyror och omkostnader som tillställts ECB, har ECB inte någon rätt till återbetalning.

48. Kravet på att ange omsättningsskatten separat har utformats efter 15 § UstG första stycket punkt 1, jämförd med artikel 18.1 a och artikel 22.3 i sjätte direktivet. En faktura, i vilken omsättningsskatten anges separat, fyller en viktig dokumenterande funktion i det gemensamma systemet för omsättnings-

skatt, eftersom den särskilt i förhållande till mottagaren av tjänsten fastställer det avtalade vederlaget. Denna typ av dokumentation spelar samtidigt en viktig roll inom ramen för skattemyndighetens kontrollarbete.

49. Den återbetalningsmekanism som inrättats genom artikel 8.1 i sätesavtalet står dessutom i överensstämmelse med sjätte direktivet, och den omständigheten att hyresvärden inte har rätt till avdrag för omsättningsskatt gäller inte enbart för uthyrning till ECB, utan även för uthyrning till banker och försäkringsbolag inom den privata sektorn.

50. I artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet, som har införlivats i tysk rätt genom 4 § punkt 12 a UstG, föreskrivs uttryckligen undantag från omsättningsskatt för uthyrningstjänster. Genom rätten till valmöjlighet enligt 9 § UstG har Förbundsrepubliken Tyskland utnyttjat den valmöjlighet som medlemsstaterna ges enligt artikel 13 C i sjätte direktivet att själva fritt besluta om skattskyldighet för omsättningsskatt. Trots att det i fråga om ECB inte finns någon valmöjlighet vad gäller skattskyldigheten redan av det skälet att ECB inte är en "näringsidkare" i den mening som avses i de tillämpliga bestämmelserna, skulle en sådan befrielse även vara påkallad om ECB skulle tillerkännas ställning som "näringsidkare", eftersom ECB, precis som banker och försäkringsbolag inom den privata sektorn, inte utför sådana transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger.

51. Det är inte tillåtet att tolka artikel 8.1 i sätesavtalet utöver dess ordalydelse. Särskilt en extensiv tolkning av nämnda bestämmelse är, i motsats till vad ECB har hävdat, inte påkallad av artikel 3.2 i privilegieprotokollet.

52. Privilegieprotokollet utgör den rättsliga grunden för ECB att självständigt ingå internationella avtal med medlemsstaterna. ECB utnyttjade detta bemyndigande vid förhandlingen av sätesavtalet vars bestämmelser konkretiserade de allmänna bestämmelserna i privilegieprotokollet. Följaktligen är det enbart artikel 8.1 i sätesavtalet som genom sin konkretisering avfattar bestämmelserna i privilegieprotokollet i en slutgiltig form som är bindande för båda parter. Sätesavtalet förhandlades dessutom i detalj fram av specialister på båda sidor och dessa var medvetna om att uthyrningen till ECB var undantagen från omsättningsskatteplikt och att någon valmöjlighet vad gäller omsättningsskatteplikten inte kunde komma i fråga, eftersom ECB inte kunde anses som närings-

idkare. Trots dessa entydiga bestämmelser har ECB inte vid något tillfälle under förhandlingarna begärt särbehandling med avseende på uthyrningen.

53. Den tyska regeringen har tillbakavisat ECB:s påstående om att syftet med artikel 3.2 i privilegieprotokollet påkallar en extensiv tolkning av artikel 8.1 i sätesavtalet. Privilegieprotokollet syftar här till att bevara ECB:s oberoende och till att säkerställa att den stat i vilken ECB har sitt säte inte drar en oberättigad fördel av att ECB har sitt säte på dess territorium. Inget av dessa båda syften äventyras. Det har betonats att Förbundsrepubliken Tyskland inte drar några fiskala fördelar på ECB:s bekostnad därigenom att uthyrningen är undantagen från omsättningsskatteplikt, eftersom uthyrningen av kontor till ECB sker på samma villkor som uthyrningen till andra hyresgäster som typiskt sett kommer i fråga, såsom banker och försäkringsbolag inom den privata sektorn. De intäkter från omsättningsskatt som uppstår på grund av att hyresvärden inte har rätt att göra avdrag för omsättningsskatt tillfaller den tyska skattemyndigheten inte på grund av att ett motsvarande belopp betalas av ECB, utan på grund av förhållandet mellan leverantören i föregående led och hyresvärden. Leverantören i föregående led betalar in omsättningsskatten på sina tjänster till den tyska skattemyndigheten. Denna skatt stannar slutgiltigt hos skattemyndigheten, eftersom hyresvärden inte kan göra avdrag för omsättningsskatt. Skattemyndigheten uppbär alltså skatteintäkterna oberoende av förhållandet mellan ECB och dess hyresvärd.

54. Artikel 3.2 i privilegieprotokollet kan i vart fall inte tillämpas direkt, eftersom det inte finns någon möjlighet att kontrollera det exakta beloppet av den indirekta skatt som hyresvärden faktiskt varit tvungen att bära just med avseende på de sidotjänster som tillhandahållits ECB och inte andra hyresgäster och det är lika omöjligt att bevisa att det verkligen rör sig om en övervältring av denna skatt på ECB och inte om en allmän hyreshöjning. Vad gäller ECB:s argument att privilegieprotokollet skall tillämpas direkt har det anförts att domstolen inte har behörighet enligt skiljedomsklausulen i sätesavtalet.

B — *Bedömning*

1. Förhållandet mellan artikel 8.1 i sätesavtalet och artikel 3.2 i privilegieprotokollet

55. I artikel 3.2 i privilegieprotokollet föreskrivs ett undantag "i alla de fall där så är

möjligt" från de indirekta skatter som ingår i priset på all lös eller fast egendom.

56. Genom att föreskriva om ersättning fastställer artikel 8.1 i sätesavtalet formen för skattebefrielse och genom kravet på att inge en ansökan, att fastställa ett minimibelopp och att ange den skatt som faktiskt har betalats separat uppställs ytterligare villkor. Därutöver konkretiserar artikel 8.1 i sätesavtalet de indirekta skatter och avgifter på omsättningsskatt som omfattas av artikel 3.2 i privilegieprotokollet. Tillämpningsområdet för artikel 8.1 i sätesavtalet är följaktligen snävare än tillämpningsområdet för artikel 3.2 i privilegieprotokollet. Artikel 8.1 i sätesavtalet är en specialbestämmelse i förhållande till artikel 3 i privilegieprotokollet och skall därför tillämpas före denna.

57. På grund av domstolens begränsade behörighet är det, för frågan huruvida talan kan upptas till sakprövning, endast av betydelse om den rätt som ECB har gjort gällande framgår av artikel 8 i sätesavtalet. Vad gäller tolkningen av denna bestämmelse är parterna särskilt oeniga om artikel 8 i sätesavtalet med sin referens hänvisar till artikel 3.2 i privilegieprotokollet och därigenom samtidigt integrerar denna i sätesavtalet.

58. Enligt skäl 5 i sätesavtalet skall detta avtal "fastställa" privilegier och immunitet. Redan ordvalet talar för att detta avtal uttömmande reglerar området för de privilegier och immunitet som beviljas ECB. Privilegieprotokollet skall följaktligen inte få åberopas.

59. Återbetalning av den omsättningsskatt som ECB har betalat sker enligt artikel 8.1 i sätesavtalet "med tillämpning av artikel 3.2 i protokollet", dock bara om vissa ytterligare villkor är uppfyllda. Även denna formulering talar för att artikel 8.1 i sätesavtalet uppfyller ovannämnda bestämmelse i privilegieprotokollet, och därmed "tillämpar" denna bestämmelse. Hade syftet med sätesavtalet varit att göra det möjligt att därutöver åberopa privilegieprotokollet eller att anta en bestämmelse vars norminnehåll är identiskt med norminnehållet i ovannämnda bestämmelse, hade andra formuleringar kunnat användas, såsom till exempel "utan förfång för" eller "enligt". Den omständigheten att uttrycket "med tillämpning av" valts talar emellertid för att man med sätesavtalet velat åstadkomma en konkretisering och därvid uppställa ytterligare villkor

för återbetalning, varigenom möjligheterna till återbetalning begränsas.

60. De villkor som anges i artikel 8.1 i sätesavtalet avser utställande av separata fakturor för omsättningsskatt av företagen, bestämmande av leveranser och andra tjänster som är avsedda "för användning i ECB:s verksamhet", ett visst minimibelopp av den skatt som skall betalas och den faktiska betalningen av skatt från ECB till företagen. Särskilt fastställandet av ett minimibelopp av det skattebelopp som skall betalas (som i förevarande fall uppgår till femtio tyska mark) innebär liksom kravet på utställande av separata fakturor en betydande begränsning som inte finns i privilegieprotokollet. Den förstnämnda omständigheten har i motsats till den här omtvistade omständigheten emellertid inte ifrågasatts.

61. I artikel 3.2 i privilegieprotokollet fastställs en skyldighet för medlemsstaterna att i alla de fall "där så är möjligt" föreskriva en återbetalning av indirekta skatter. Genom att föreskriva en skyldighet att vidta "lämpliga" åtgärder ger bestämmelsen dessutom ett betydande handlingsutrymme åt medlemsstaterna.

62. I motsats till detta föreskrivs i artikel 3.1 i privilegieprotokollet ett undantag från all skatt vilket inte konkretiseras närmare. Denna bestämmelse ger liksom artikel 3.2 endast en ram som fylls ut av sätesavtalet. De båda bestämmelserna är utformade som rambestämmelser och kan som sådana inte tillämpas direkt, varför befrielsen från skatt inte kan följa av själva privilegieprotokollet.

63. Den i målet aktuella bestämmelsen i artikel 3.2 i privilegieprotokollet skiljer sig i detta avseende avsevärt från artikel 11 b i privilegieprotokollet i dess lydelse av den 18 april 1951, som låg till grund för domen i mål 6/60, vilken har åberopats av ECB. [14] I den tidigare bestämmelsen föreskrevs ett ovillkorligt och klart formulerat undantag från skatt. Eftersom denna bestämmelse emellertid rörde "befrielse från all skatt på löner och arvoden som betalats av gemenskapen" reglerar den helt andra situationer än den här omtvistade bestämmelsen i artikel 3.2 i privilegieprotokollet.

64. Detsamma gäller även för artikel 13.2 i privilegieprotokollet, som åberopats av ECB, i vilken det likaså ovillkorligt fastställs att "tjänstemän och övriga anställda skall vara befriade från nationella skatter på de löner och arvoden de får av gemenskaperna". Domstolens rättspraxis avseende denna

14 — Dom av den 16 december 1960 i mål 6/60, Humblet mot Belgien (REG 1960, s. 1165; svensk specialutgåva, volym 1, s. 47).

bestämmelse, vilken har åberopats av ECB, [15] kan därför, liksom domstolens rättspraxis avseende artikel 12 b i privilegieprotokollet, inte tillämpas analogt på förevarande fall. [16] Även artikel 12 i privilegieprotokollet innehåller en ovillkorlig bestämmelse i vilken det, utan att en utformning från medlemsstaten skulle vara nödvändig, föreskrivs att "gemenskapens tjänstemän och anställda har rätt till privilegier och immunitet inom varje medlemsstats territorium".

65. Även det åberopade målet 2/68 [17] rörde en helt annan bestämmelse som, till skillnad från artikel 3.2 i privilegieprotokollet, direkt gav rättigheter och garantier. I artikel 1 i protokollet avseende privilegier och immunitet i Europeiska atomenergigemenskapen (nedan kallad Euratom), som berördes i ovannämnda mål, föreskrevs att nationella myndigheter har rätt att ansöka om tillstånd att vidta tvångsåtgärder. Det krävdes inte någon ytterligare utformning från medlemsstaten. Denna rättighet som direkt tillerkändes genom Euratoms privilegieprotokoll får inte begränsas genom ett avtal.

66. Ovannämnda rättspraxis, som till följd av ett sätesavtal inte kan minska dessa rättigheter och garantier (som redan beviljats), [18] kan emellertid endast tillämpas i de fall då privilegieprotokollet direkt ger rättigheter och garantier.

67. Genom den konkretisering av artikel 3.2 i privilegieprotokollet som företas genom artikel 8.1 i sätesavtalet regleras frågan om återbetalningsmöjlighet av omsättningsskatt följaktligen på ett uttömmande och slutgiltigt sätt, varför det inte är möjligt att åberopa privilegieprotokollet som rättslig grund för anspråket.

2. Rätt till återbetalning grundad på artikel 8.1 i sätesavtalet

68. I artikel 8.1 i sätesavtalet, som är klar och ostridig i denna del, föreskrivs att en återbetalning av omsättningsskatt endast kan komma i fråga om omsättningsskatten har fakturerats separat. Det är ostridigt mellan parterna att så inte var fallet när det gäller de berörda hyresbetalningarna och

15 — Dom av den 24 februari 1988 i mål 260/86, kommissionen mot Belgien (REG 1988, s. 955), av den 22 mars 1990 i mål 333/88, Tither mot Commissioners of Inland Revenue (REG 1990, s. I-1133), av den 25 maj 1993 i mål C-263/91, Kristoffersen (REG 1993, s. I-2755), och av den 14 oktober 1999 i mål C-229/98, Vander Zwalmen och Massart mot Belgien (REG 1999, s. I-7113).

16 — Dom av den 18 mars 1986 i mål 85/85, kommissionen mot Belgien (REG 1986, s. 1149).

17 — Beslut av den 17 december 1968 i mål 2/68, Ufficio imposta di consumo Ispra mot kommissionen (REG 1968, s. 654).

18 — Se beslutet i mål 2/68 (ovan fotnot 17).

tjänsterna. Följaktligen följer av artikel 8.1 i sätesavtalet ingen rätt till återbetalning av den enligt ECB:s uppfattning indirekt betalda omsättningsskatten.

69. Hade avsikten varit att möjliggöra en återbetalning, hade parterna kunnat reglera detta i sätesavtalet. Detta gäller särskilt som problemet med "indirekta skatter" inte är nytt.[19] Eftersom parterna emellertid inte enbart avstått från att anta en sådan bestämmelse, utan till och med uteslutit möjligheten till återbetalning i dessa fall genom formuleringen i artikel 8.1 i sätesavtalet, kan återbetalning inte heller ske.

70. Parterna i sätesavtalet hade också rätt att anta en sådan bestämmelse. Särskilt bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet kan inte utgöra ett hinder mot detta.

71. De avtal som har ingåtts av rådet enligt artikel 300 EG vad gemenskapen beträffar anses gemenskapsrättsligt nämligen som en rättsakt som beslutats av en av gemenskapens institutioner enligt vad som avses i artikel 234.1 b och utgör följaktligen en integrerad del av gemenskapens rättsordning.[20] De befinner sig normhierarkiskt mellan primär- och sekundärrätt (se artikel 300.6 och 300.7).

72. Även om de avtal som har ingåtts av ECB inte heller anses utgöra avtal enligt artikel 300 EG är det dock fråga om gemenskapsavtal. Denna omständighet och deras särskilda status som särskild rättsaktsform talar för att de i vissa avseenden skall behandlas som gemenskapsavtal i den mening som avses i artikel 300 EG. Man skulle sålunda, i enlighet med de bestämmelser som är tillämpliga på gemenskapsavtal, kunna tillskriva dem samma rang som gemenskapsavtal. Sätesavtalet skulle i egenskap av avtal mellan en medlemsstat och ECB med rang mellan primär- och sekundärrätt därför inte prövas mot bakgrund av sjätte mervärdesskattedirektivet. Det saknas anledning att gå in på frågan huruvida sjätte mervärdesskattedirektivet kräver att den nationella skattelagstiftningen ger en möjlighet att i fall såsom det förevarande göra avdrag för ingående mervärdesskatt inom ramen för förevarande begäran om återbetalning som grundar sig på artikel 8.1 i sätesavtalet.

19 — Se i detta hänseende Muller, "International organizations and their officials: to tax or not to tax?", *LJIL 1993*, sidorna 47 och 61.

20 — Dom av den 30 april 1974 i mål 181/73, R. och V. Haegeman mot Belgien (REG 1974, s. 449; svensk specialutgåva, volym 2, s. 281), punkterna 2–6.

73. Detta innebär emellertid inte att motsvarande rättsliga frågor inte skulle kunna vara föremål för ett förfarande för förhandsavgörande enligt artikel 234 EG avseende tolkningen av sjätte mervärdesskattedirektivet. Frågan huruvida tysk rätt står i strid med gemenskapsrätten, särskilt med sjätte mervärdesskattedirektivet, skulle däremot kunna prövas i ett förfarande om fördragsbrott enligt artikel 226 EG.

74. Det följer av det ovan anförda att talan skall ogillas.

VI — Rättegångskostnader

75. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Förbundsrepubliken Tyskland har yrkat att ECB skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom ECB har tappat målet i sin helhet skall ECB ersätta rättegångskostnaderna.

VII — Förslag till avgörande

76. Av ovannämnda skäl föreslår jag att domstolen skall fastställa följande:

"1) Talan ogillas.

2) Europeiska centralbanken skall ersätta rättegångskostnaderna."