

## FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 29. juni 2006<sup>1</sup>

### I — Indledning

1. Ligesom i sagen De Europæiske Fællesskaber mod Belgien<sup>2</sup>, som verserer i øjeblikket, drejer den foreliggende sag sig om fortolkningen af en bestemmelse i protokollen vedrørende Fællesskabernes privilegier og immuniteter (herefter »protokollen«)<sup>3</sup> — nemlig artikel 3 vedrørende fritagelse for direkte og indirekte skatter og afgifter — som Domstolen hidtil kun sjældent har beskæftiget sig med<sup>4</sup>.

udnyttes til erhvervsmæssige formål, og som overstiger et bestemt areal, men afgiftsbyrden overføres indirekte til brugeren og dermed Fællesskaberne i disses egenskab af lejer af ejendomme.

### II — Retsforskrifter

#### A — *Fællesskabsbestemmelser*

2. Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at Kongeriget Belgien har tilsidesat protokollen ved at indføre en regional beskatningsordning, der er uforenelig med skatte- og afgiftsfritagelsen for Fællesskaberne. Den omtvistede afgift påhviler ganske vist direkte ejeren af en ejendom, som

3. I henhold til artikel 291 EF<sup>5</sup> nyder Fællesskabet på medlemsstaternes område de for udførelsen af dets opgave nødvendige privilegier og immuniteter.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Jf. mit forslag til afgørelse af 27.4.2006, sag C-199/05.

3 — Protokol af 8.4.1965 (org.ref.: JO 1967 152, s. 13).

4 — Dom af 28.3.1996, sag C-191/94, AGF Belgium, Sml. I, s. 1859. Dommen af 8.12.2005 i sag C-220/03, ECB mod Tyskland, Sml. I, s. 10595, vedrørte kun indirekte protokollens artikel 3.

5 — Jf. også artikel 28, stk. 1, i traktaten om oprettelse af et fælles Råd og en fælles Kommission for De Europæiske Fællesskaber (org.ref.: JO 1967 152, s. 10) og den eneste betragtning til protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter.

4. Protokollens artikel 3 bestemmer følgende:

Øvrige ansatte, beskattes til fordel for Fællesskaberne på de betingelser og efter den fremgangsmåde, som fastsættes af Rådet på grundlag af forslag fra Kommissionen.

»Fællesskaberne, deres aktiver, indtægter og øvrige ejendom er fritaget for alle direkte skatter.

Tjenestemændene og de øvrige ansatte fritages for national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Fællesskaberne.«

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. Anvendelsen af disse bestemmelser må dog ikke fordrøje konkurrencevilkårene inden for Fællesskaberne.

6. Protokollens artikel 19 bestemmer følgende:

»Ved anvendelse af denne protokol handler Fællesskabernes institutioner i gensidig forståelse med de pågældende medlemsstaters ansvarlige myndigheder.«

Der indrømmes ingen fritagelse for afgifter, skatter og gebyrer, som blot udgør betaling for almenyttige offentlige ydelser.«

5. Protokollens artikel 13 lyder således:

#### B — *De nationale bestemmelser*

»Løn, vederlag og honorarer, som Fællesskabet udbetaler sine tjenestemænd og

7. Artikel 3, stk. 1, i Hovedstadsregionen Bruxelles' bekendtgørelse af 23. juli 1992 om regional beskatning af brugere af ejendomme og indehavere af rettigheder vedrørende

bestemte faste ejendomme (herefter »den regionale bekendtgørelse«) lyder således:

### III — Faktiske omstændigheder og den administrative procedure

»Afgiften skal betales af:

- a) enhver familieforsørger, som helt eller delvis benytter en ejendom, der er beliggende i Hovedstadsregionen Bruxelles, som primær eller sekundær bopæl [...]
- b) enhver, som helt eller delvis benytter en ejendom, der er beliggende i Hovedstadsregionen Bruxelles, og dér for egen regning med eller uden økonomisk sigte udøver en aktivitet, herunder også et liberalt erhverv, samt enhver juridisk person eller en sammenslutning uden egen retsevne, der har sit hovedsæde, hjemsted, driftssted eller forretningskontor dér [...]
- c) eneejeren af [...] en ejendom, eller en del heraf, der ligger i Hovedstadsregionen Bruxelles og ikke skal benyttes som omhandlet i litra a).«
8. Det Europæiske Fællesskab og SA Vita, hvis rettigheder og forpligtelser senere er overtaget af SA Zürich, indgik den 3. februar 1988 en lejekontrakt om en ejendom i Ixelles (Bruxelles, Belgien). I denne kontrakt bestemmes det, at alle skatter og afgifter — uanset deres natur — der er pålagt den udlejede ejendom og skal betales til en offentlig myndighed, samt alle øvrige omkostninger af denne art, fra kontraktens ikrafttræden skal betales af lejer, bortset fra hvis sidstnævnte som følge af sin særlige status, der bl.a. er reguleret i protokollens artikel 3, opnår en fritagelse for udlejer hos den kompetente offentlige myndighed.
9. På grundlag af den regionale bekendtgørelse opkrævede Hovedstadsregionen Bruxelles flere beløb hos SA Vita, der svarede til den omtvistede afgift for perioden fra 1992 til 1997. Kommissionen afviste SA Vitas opfordringer til at godtgøre selskabet de beløb, der svarede til denne afgift. SA Vita indbragte retstvisten for Juge de paix i Ixelles' første kanton, som ved afgørelse af 26. maj 1998 dømte Kommissionen til at betale de pågældende beløb på 20 000 277 belgiske francs (BEF) og 290 211 BEF til SA Vita. Kommissionens anke til retten i første instans i Bruxelles var forgæves, hvorefter Kommissionen indbragte ankeafgørelsen for den belgiske Cour de cassation.

10. Den belgiske Cour de cassation anså det i ankesagen ikke for at være nødvendigt at forelægge Domstolen det præjudicielle spørgsmål, som Kommissionen havde fremført. Kommissionen havde foreslået, at sagen blev forelagt Domstolen med henblik på at afklare, om artikel 28 i traktaten om oprettelse af et fælles Råd og en fælles Kommission for De Europæiske Fællesskaber samt protokollens artikel 3, muligvis sammenholdt med artikel 23 i Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser<sup>6</sup> (herefter »Wienerkonventionen«), skal fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for at udstede en lov eller en anden form for national ordning, hvorefter der skal betales en direkte skat eller afgift, der tilsyneladende vedrører de personer, som indgår en kontrakt med en folkeretlig juridisk person, men som i virkeligheden nødvendigvis har til formål eller medfører, at skattebyrden faktisk bæres af eller overvæltet på folkeretlige juridiske personer (såsom Europa-Kommissionen).

11. Ved åbningsskrivelse af 2. april 2003 iværksatte Kommissionen en traktatbruds-procedure i henhold til artikel 226 EF. Den belgiske regering svarede ved skrivelse af 3. juli 2003, at den omtvistede afgift hverken direkte eller indirekte vedrører internationale institutioner, men derimod alle ejere af ejendomme, som ikke anvendes til boligformål, og som overstiger et bestemt areal. Hovedstadsregionen Bruxelles har følgelig ikke krænket princippet om loyalitet ved opfyldelse af traktaterne.

12. Ved begrundet udtalelse af 16. december 2003 opfordrede Kommissionen Belgien til at fjerne traktatbruddet inden to måneder efter at have modtaget udtalelsen. Ved skrivelse af 30. juli 2004 meddelte den belgiske regering Kommissionen, at dens holdning ikke havde ændret sig, og Kommissionen indbragte derefter sagen for Domstolen ved stævning af 11. oktober 2004, der indgik til Domstolens justitskontor den 15. oktober 2004.

13. Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 6. april 2005 fik Rådet for De Europæiske Fællesskaber tilladelse til at intervenere i sagen.

#### IV — Parternes anbringender

##### A — *Kommissionen og Rådet*

14. *Kommissionen og Rådet* er af den opfattelse, at den regionale bekendtgørelse er et eksempel på en afgiftsregulering, der har til formål at omgå skatte- og afgifts-fritagelsen for internationale organisationer, især De Europæiske Fællesskaber. Den nationale lovgivers vilje fremgår både af artikel 3, stk. 1, i den regionale bekendtgørelse, der fastslår, hvem der er afgiftspligtige, og af forarbejderne til bekendtgørelsen.

<sup>6</sup> — Wienerkonventionen af 18.4.1961, United Nations Treaty Series (UNTS), bind 500, s. 95.

15. Mens de tidligere bestemmelser kun pålagde brugerne afgiften, har den nye bekendtgørelse tilføjet en ny afgift, der påhviler ejeren, såfremt ejendommen udnyttes til erhvervsmæssige formål og overstiger et bestemt areal. Men der er i realiteten fortsat tale om en afgift for brug af ejendommen. At det faktisk er brugeren, der belastes, er sikret ved, at den skattepligtige ejer automatisk overvælter afgiften på lejer i form af en lejeforhøjelse, f.eks. ved en aftale om, at afgiftsbyrden overføres til lejer. Det er ganske vist rigtigt, at de aftaleklausuler i lejekontrakterne, som Kommissionen har indgået, og hvorved ejendomsafgifterne overvæltes på lejeren, allerede var indeholdt i lejekontrakterne på det tidspunkt, hvor den omtvistede afgift blev indført, og Kommissionen dermed på forhånd havde indvilget i en eventuel lejeforhøjelse som følge af afgiften. Men det må huskes, at lejekontrakter i Bruxelles normalt indgås for en periode på ni år og indeholder en klausul om, at ejendomsskattebyrden overføres til lejer. Det er i praksis umuligt for en lejer at undgå en sådan klausul, og Kommissionen er hvad dette angår på ingen måde bedre stillet end andre lejere. Det afgørende er således, at de nævnte faktiske og retlige omstændigheder var baggrunden for at indføre afgiften i dens nuværende form, og dette bekræftes af de udtalelser fra den kompetente minister for finanser, budget og offentlig tjeneste i Hovedstadsregionen, som Kommissionen har henvist til.

16. Indførelsen af afgiften medfører også en mærkbar forhøjelse af skatte- og afgiftsindtægterne, idet der opkræves en afgift for ejendomme, som ikke inden da gav indtæg-

ter, da disse ejendomme blev benyttet af personer eller institutioner, der var fritaget for skatte- og afgiftspligt. I modsætning til, hvad den belgiske regering har gjort gældende, er indførelsen af afgiften således ikke neutral.

17. Desuden er Fællesskaberne i modsætning til lejere fra det private erhvervsliv ikke i stand til at trække lejen og eventuelle øvrige omkostninger fra i skat, hvilket betyder, at afgiften belaster Fællesskaberne forholdsvis meget. Udlejning af ejendomme til Fællesskaberne er således en særlig mærkbar skatte- og afgiftsfordel for Belgien. For hvis en virksomhed lejer en ejendom, neutraliseres afgiftsindtægten af lejerens eget fradrag for lejen og de øvrige omkostninger. Hvis derimod Fællesskaberne lejer en ejendom, modtager Hovedstadsregionen Bruxelles på den ene side indtægten fra den omtvistede afgift uden på den anden side at skulle tillade lejeren at trække den omtvistede afgift fra i dennes samlede skat. Fordelen er følgelig særlig stor, hvis Fællesskaberne godtgør den skattepligtige ejer både ejendomsskatten (»précompte immobilier«) og den omtvistede afgift.

18. Hvad angår sammenligningen mellem den omtvistede afgift og ejendomsskatten (»précompte immobilier«) er det ubestridt, at institutionerne ikke hidtil har påklaget ejendomsskatten. En blot og bar praksis kan

imidlertid ikke ændre traktatens regler, og Kommissionen er derfor på ingen måde forpligtet til i det foreliggende tilfælde at indtage det samme standpunkt, som den har gjort med hensyn til ejendomsskatten. Sammenligningen er desuden ikke korrekt, da ejendomsskatten er en skat, der fandtes allerede inden De Europæiske Fællesskaber fik sæde i Bruxelles, og som derfor ikke blev indført for at omgå skatte- og afgiftsfritagelsen for Fællesskaberne. De forhold, der udløser beskatningspligt, ligner heller ikke hinanden, for så vidt som ejendomsskatten vedrører de indtægter, der opnås gennem ejendommen, og det er ejendommens ejer, som er skattepligtig. Ved den omtvistede afgift opnås det samme resultat, men her er det enten brugeren eller ejeren, der er afgiftspligtig. Den regionale lovgiver skal vælge, hvem der beskattes, i overensstemmelse med sin forpligtelse til at samarbejde loyalt med Fællesskaberne og derved sikre, at midler, som er tilført Fællesskabernes budget, ikke omdirigeres til statskassen i den stat, hvor fællesskabsinstitutioner har sæde; i modsat fald ville denne stat drage uberettigede fordele af, at Fællesskaberne har sæde på statens område.

19. Den regionale lovgiver kunne også have undtaget de ejendomme, som Fællesskabet lejer, fra den omtvistede afgift, i lighed med situationen for de ejendomme, som Europa-Parlamentet lejer. Hovedstadsregionen Bruxelles skulle i hvert fald i henhold til protokollens artikel 19 have rådført sig med Fællesskabernes institutioner for at finde en løsning, der er forenelig med EF-traktaten.

20. Den skatte- og afgiftsfritagelse for De Europæiske Fællesskaber, der er reguleret i protokollens artikel 3, bekræfter og tydeliggør desuden den almindelige folkeretlige regel ifølge Wienerkonventionens artikel 23. Protokollens artikel 3 er udtryk for en langvarig sædvanemæssig praksis, der bygger på princippet om staternes suverænitet og lighed. Mens Wienerkonventionens artikel 23 kun er et svagt udtryk for skatte- og afgiftsfritagelsen, er både fast ejendom og alle andre aktiver, indtægter og øvrig ejendom i henhold til protokollens artikel 3 i så stort et omfang som muligt fritaget for alle direkte skatter, og der opstilles ikke nogen undtagelse for skatter og afgifter, som er pålagt Fællesskabernes medkontrahent, men som indirekte belaster Fællesskaberne. I henhold til protokollens artikel 3 fritages der desuden for alle indirekte skatter og afgifter.

21. Domstolens praksis vedrørende protokollen går ligeledes klart i retning af at fortolke skatte- og afgiftsfritagelsen for De Europæiske Fællesskaber bredt.

22. Sagen Kommissionen mod Belgien<sup>7</sup> er interessant i denne forbindelse, for så vidt som man kan anvende den analogt med hensyn til overførelsen af den finansielle

7 — Dom af 24.2.1988, sag 260/86, Sml. s. 955.

byrde fra ejer til lejer. Der er dog en væsentlig forskel mellem sagerne, idet Fællesskabets tjenestemænd i modsætning til de institutioner, hvis skatte- og afgiftsfritagelse den foreliggende sag drejer sig om, ikke er fritaget for skatter og afgifter på omfattende vis. I det foreliggende tilfælde har Kommissionen heller ikke anmodet om en »kontraktlig overførelse af skatte- og afgiftsfritagelsen«, men blot gjort gældende, at de belgiske myndigheder skulle have udvidet bestemmelserne om fritagelse for den omtvistede afgift således, at ejeren af de ejendomme, som Fællesskabet bruger, fritages for afgiften.

23. Det er sammenfattende sagt klart, at en lovregel, der ganske vist ikke udtrykkeligt pålægger Fællesskaberne en skat eller afgift, men som har til formål eller medfører, at Fællesskaberne indirekte belastes med en skat eller afgift, strider mod princippet om skatte- og afgiftsfritagelse.

#### B — *Den belgiske regering*

24. Den *belgiske regering* har indledningsvis bemærket, at De Europæiske Fællesskaber er undtaget fra den regionale bekendtgørelses anvendelsesområde, idet de i henhold til protokollen er fritaget for denne afgift både i deres egenskab af bruger, ejer eller forpagter. Det kan følgelig ikke siges, at De Europæiske Fællesskaber er afgiftspligtige for så vidt angår den omtvistede afgift.

25. Afgiften krænger ikke det folkeretlige princip om loyal gennemførelse af konventionerne, da den ikke tilsidesætter reglen om skatte- og afgiftsfritagelse for Kommissionen. Der er nemlig ikke tale om en afgiftspligt, men derimod snarere om en kontraktlig forpligtelse over for den skattepligtige ejer. Den belgiske Cour de cassation har i denne forbindelse afgjort, at overførelsen af afgiftsbyrden beror på en privatretlig aftale, og det derfor er uforholdsmæssigt, hvis en international organisation kan forlange at blive fritaget for en del af lejen, som beror på en generel afgiftsforhøjelse.

26. Da den betaling, som Kommissionen bestrider, følger af bestemmelser i en privatretlig aftale, har det heller ingen betydning, at den omtvistede afgift blev indført efter indgåelsen af de aftaler, ved hvilke byrden fra bestemte skatter og afgifter blev overført til lejeren. Denne kontraktlige forpligtelse binder alle private eller offentlige personer på tidspunktet for aftaleindgåelsen samt for fremtiden. Desuden kan kontrahenterne meget vel undlade at overføre afgiftsbyrden til lejeren ved aftalen.

27. Wienerkonventionen, især artikel 23, stk. 2, heri, bestemmer også, at skattefriheden ikke gælder afgifter og skatter, der pålignes personer, med hvilke Fællesskaberne har indgået retshandler, sådan som det f.eks. er tilfældet i den foreliggende sag. Det forhold, at ejerens skattepligt overføres til den internationale organisation i form af ekstra leje eller øvrige omkostninger ved lejen, forvandler nemlig ikke ipso facto denne leje eller disse øvrige omkostninger

ved lejen til en afgift. Bestemmelserne i Wienerkonventionen er følgende til hinder for at anvende skatte- og afgiftsfritagelsen på en kontraktlig overførelse af afgiftsbyrden. Wienerkonventionen udgør, idet der er tale om international sædvaneret, en del af den almindelige folkeret og skal som sådan overholdes af Fællesskaberne, når disse udøver deres beføjelser.

28. Hvad angår den retspraksis, som Kommissionen har henvist til, er det klart, at Domstolen aldrig har udtalt sig om den påståede skatte- og afgiftsfritagelse for Fællesskabet for så vidt angår en afgift, der påhviler ejeren af en ejendom, Fællesskabet har lejet, og som overvælttes på Fællesskabet. Retspraksis vedrørende protokollen bekræfter imidlertid på generel vis den rent »funktionelle« rolle, som de privilegier og fritagelser, der indrømmes Fællesskaberne, har, og som skal sikre, at Fællesskaberne fungerer og er uafhængige.

29. Hvad angår retspraksis vedrørende protokollens artikel 13<sup>8</sup> har Kommissionen ifølge sagsøgte gjort gældende, at denne kan overføres til protokollens artikel 3, men Kommissionen har ikke tydeliggjort, hvilken sammenhæng der er mellem disse to bestemmelser eller forklaret forskellene for så vidt angår bestemmelsernes formål og deres materielle og personelle anvendelses-

område. I AGF Belgium-dommen<sup>9</sup> skelnede Domstolen nemlig udtrykkeligt mellem retspraksis vedrørende henholdsvis protokollens artikel 13 og artikel 3. I denne sag henviste Domstolen desuden udtrykkeligt til, at den omtvistede afgift var bindende, og konkluderede på grundlag heraf, at afgiften henhører under anvendelsesområdet for skatte- og afgiftsfritagelsen for Fællesskabet i henhold til artikel 3, stk. 1, hvorimod der i det foreliggende tilfælde ikke påhviler Kommissionen nogen betalingsforpligtelse i henhold til loven. Desuden drager Kommissionen forkerte konklusioner af retspraksis vedrørende protokollens artikel 13<sup>10</sup>.

30. Den omtvistede afgift er også i overensstemmelse med princippet om skatteneutralitet. Den skatte- og afgiftsfritagelse til fordel for internationale institutioner, der er opstillet i protokollens artikel 3, har nemlig ikke til formål at mindske lejen for internationale organisationer. Inden for rammerne af sit selvstyre på skatteområdet kan den regionale lovgiver i Bruxelles indføre nye skatter og afgifter samt frit fastlægge, hvem der er skattepligtig, og hvilke skatte- og afgiftsfritagelser der skal gælde. I det forelig-

9 — Nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 14.

10 — I dommen i sagen Kommissionen mod Belgien (nævnt ovenfor i fodnote 7) fastslog Domstolen ifølge sagsøgte således på ingen måde, at en skatte- eller afgiftsbyrde ikke kan overføres til lejer ved en aftale, såfremt lejer er en EF-tjenestemand; Domstolen afgjorde blot, at det strider mod traktaten at afslå en skattnedsættelse af den ene grund, at lejeren er tjenestemand ved De Europæiske Fællesskaber og følgelig er fritaget for national beskatning. Det er derfor med urette, når Kommissionen støtter sig på denne retssag og på grundlag heraf konkluderer, at det er muligt at »overføre immunitet ved aftale«.

I Vander Zwalmen og Massart-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 8) talte Domstolen ifølge sagsøgte ikke om en generel skatte- og afgiftsfritagelse, men kun om forbuddet mod at beskatte tjenestemænd direkte eller indirekte som følge af, at de oppebærer løn fra Fællesskaberne. Desuden vedrørte den nævnte retssag spørgsmålet om forskelsbehandling mellem tjenestemænd og andre fysiske personer, der er begrundet som følge af, at EF-tjenestemænd ikke er indkomstskattepligtige; i den foreliggende sag foretages der derimod ikke nogen forskelsbehandling mellem belgiske og Fællesskabets institutioner.

8 — Jf. især dommen i sagen Kommissionen mod Belgien (nævnt ovenfor i fodnote 7), og dom af 14.10.1999, sag C-229/98, Vander Zwalmen og Massart, Sml. I, s. 7113.



gende tilfælde anføres det i den regionale bekendtgørelse, at alle indehavere af rettigheder vedrørende fast ejendom er skattepligtige, hvilket vil sige, at internationale institutioner ikke rammes specielt. Hovedstadsregionen Bruxelles opnår således ikke nogen skattemæssig fordel af, at internationale organisationer har sæde på regionens område, da den omtvistede afgift skal betales af ejeren, uanset om ejendommen lejes ud til en institution eller en fysisk person eller slet ikke er udlejet. Desuden har regionale skatter og afgifter siden skatteåret 2004 ikke længere kunnet trækkes fra i den almindelige skat. Hvis den omtvistede afgift ikke kan opkræves i tilfælde af, at Fællesskabet lejer en ejendom, bringes ligebehandlingen af ejerne i fare, da ejere, der udlejer deres ejendom til Fællesskabet, i så fald er bedre stillet end andre ejere.

31. Kommissionen har heller ikke påvist, hvorvidt den omtvistede afgift er til hinder for, at De Europæiske Fællesskaber kan fungere og er uafhængige.

32. Ved at søge fritagelse for den omtvistede afgift ignorerer Kommissionen desuden princippet i artikel 10 EF om loyalt samarbejde, der ikke blot forpligter medlemsstaterne til at træffe alle foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af fællesskabsretten, men også pålægger Fællesskabets organer tilsvarende forpligtelser til loyalt samarbejde med medlemsstaterne.

## V — Stillingtagen

33. I den foreliggende sag skal det afklares nærmere, hvor langt Fællesskabernes skatte- og afgiftsfrigørelser ifølge protokollens artikel 3 rækker.

34. Det skal indledningsvis afklares, hvorvidt bestemmelserne i Wienerkonventionens artikel 23 i det foreliggende tilfælde har betydning for fortolkningen af protokollens artikel 3.

35. Fællesskabet skal ganske utvivlsomt udøve sine beføjelser under overholdelse af folkeretten<sup>11</sup>. Wienerkonventionen er en folkeretlig konvention, som alle Fællesskabets medlemsstater er kontrahenter i, men Fællesskabet selv er det ikke. Konventionen blev desuden indgået af medlemsstaterne gensidigt og med tredjelande inden for rammerne af medlemsstaternes kompetence for så vidt angår deres diplomatiske forbindelser<sup>12</sup>.

36. Wienerkonventionen angår desuden principielt de bilaterale forbindelser mellem

11 — Dom af 24.11.1992, sag C-286/90, Poulsen og Diva Navigation, Sml. I, s. 6019.

12 — Der er for indværende 179 kontrahenter i konventionen (jf. <http://untreaty.un.org/sample/EnglishInternetBible/part1/chapterIII/treaty3.asp>).

to stater (udsenderstaten og modtagerstaten) og ikke, som i det foreliggende tilfælde, forbindelserne mellem Fællesskabet, dvs. en international organisation, og den stat, hvor en af organisationens institutioner har sæde, dvs. Belgien<sup>13</sup>.

37. Wienerkonventionen har således ikke afgørende betydning i det foreliggende tilfælde. Skatte- og afgiftsfritagelsen for Fællesskaberne i henhold til protokollens artikel 3 skal derimod anses for en skatte- og afgiftsfritagelse, der er møntet på Fællesskabernes egenskaber, og som sådan i første række skal fortolkes inden for rammerne af fællesskabsretten.

38. Indtil videre har Domstolen kun fortolket protokollens artikel 3 én eneste gang<sup>14</sup>, nemlig i AGF Belgium-sagen<sup>15</sup>, hvori den konstaterede, at protokollen definerer skatte- og afgiftsfritagelsen meget vidt<sup>16</sup>. Domstolen fastslog, at det ikke alene ifølge artikel 3's ordlyd og mening dér bestemmes, at Fællesskaberne, deres aktiver, indtægter og øvrige ejendom er fritaget for alle direkte skatter. Det bestemmes også, at medlemsstaterne skal eftergive eller tilbagebetale indirekte

skatter og afgifter, der indgår i prisen, når Fællesskaberne til tjenestebrug foretager større indkøb<sup>17</sup>. Denne fritagelse gælder, bortset fra de undtagelser, der er omtalt i protokollens artikel 3, stk. 2 og 3, for alle former for skatter, direkte såvel som indirekte<sup>18</sup>.

39. Den nævnte sag har således vist, at fortolkningen af skatte- og afgiftsfritagelsen i henhold til protokollens artikel 3 ikke på afgørende vis afhænger af bestemmelsens ordlyd, men derimod af dens formål<sup>19</sup>. Den vide fortolkning af skatte- og afgiftsfritagelsen i henhold til protokollens artikel 3 byggede således på de principper, der er det generelle grundlag for skatte- og afgiftsfritagelsen for Fællesskaberne.

40. Skatte- og afgiftsfritagelsen gælder for det første, fordi det er nødvendigt at sikre, at Fællesskaberne er uafhængige i forhold til medlemsstaterne, og at de kan fungere bedst muligt<sup>20</sup>. At Fællesskabernes privilegier og immuniteter har denne »funktionelle« karakter fremgår også tydeligt af retspraksis vedrørende forskellige andre bestemmelser i protokollen<sup>21</sup>.

13 — Jf. A.S. Muller, *International Organizations and their Host States, Aspects of their Legal Relationship*, Kluwer, 1995, s. 32: »These treaties [the 1961 Vienna Convention on Diplomatic Relations and the Vienna Convention on Consular Relations] apply only to diplomatic and consular relations and not to the immunities of international organisations. Nevertheless, they are at the very least useful points of historical reference and sometimes even an indirect source of law.«

14 — Jf. fodnote 2 ovenfor.

15 — Nævnt ovenfor i fodnote 4.

16 — AGF Belgium-dommen, præmis 19, og generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 15.2.1996 i denne sag (nævnt ovenfor i fodnote 4), punkt 23.

17 — AGF Belgium-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 4), præmis 19.

18 — AGF Belgium-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 4), præmis 20.

19 — Jf. mit forslag til afgørelse i sagen De Europæiske Fællesskaber mod Belgien (nævnt ovenfor i fodnote 2).

20 — AGF Belgium-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 4), præmis 19.

21 — Praksis om protokollens artikel 1: kendelse af 11.4.1989, sag 1/88 SA, SA Générale de Banque mod Kommissionen, Sml. s. 857, præmis 2, og af 13.7.1990, sag 2/88-IMM, Zwartveld, Sml. I, s. 3365, præmis 20.  
Jf. desuden om protokollens artikel 13: Rettens dom af 29.3.1995, sag T-497/93, Hogan, Sml. II, s. 703, præmis 48.

41. For det andet skal den brede fortolkning forhindre, at modtagerstaten opnår en uberegtiget fordel ved at lade midler, som indgår i Fællesskabernes budget, tilfalde statens egen kasse<sup>22</sup>. Denne begrundelse følger af grundsætningen om staternes suveræne ligeberettigelse<sup>23</sup>. Rent faktisk leverer alle medlemsstater sammen de midler, der er nødvendige for Fællesskabernes funktion, og det ville derfor ikke være korrekt, hvis den stat, hvor Fællesskaberne har sæde, ved at beskatte Fællesskaberne kunne opnå finansielle fordele af, at de har sæde på statens område<sup>24</sup>. Det forhold, at Fællesskaberne har sæde på en stats område, skal følgelig medføre skattnutralitet for Fællesskaberne.

42. På grundlag af disse principper nåede Domstolen i sager vedrørende protokollens artikel 13<sup>25</sup> gentagne gange til den konklusion, at det skal være udelukket at foretage en direkte eller indirekte beskatning<sup>26</sup>. I

modsat fald kan den tilsigtede virkning af den skatte- og afgiftsfritagelse, der er opstillet i protokollens artikel 13, gå tabt<sup>27</sup>.

43. I det foreliggende tilfælde har den indirekte virkning af afgiftsbyrden dog en særlig karakter. Den regionale lovgiver i Bruxelles har nemlig indført en afgiftsmæssig konstruktion, der ganske vist ikke berører Fællesskaberne direkte, men som på grund af en generel kontraktlig overvæltning af afgiftsbyrden, som kontrahenterne har accepteret, kan medføre en indirekte byrde for Fællesskaberne. Spørgsmålet er således, om en sådan indirekte afgiftsbyrde også henhører under skatte- og afgiftsfritagelsen for Fællesskaberne i henhold til protokollens artikel 3.

44. Det står fast, at Fællesskabet ikke belastes direkte af afgiften, da den regionale bekendtgørelse ikke pålægger Fællesskaberne en direkte skattepligt. Men en nærmere undersøgelse af ordningen giver dog anledning til at spørge, om ikke Belgien på grundlag af den omtvistede ordning har søgt at omgå skatte- og afgiftsfritagelsen for Fællesskaberne.

45. Lad mig indledningsvis henvise til den historiske udvikling bag den omtvistede afgift. Den ordning, der blev anvendt før 1992, pålagde principielt brugere af fast

22 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs i sag C-191/94 (nævnt ovenfor i fodnote 4), punkt 23. Jf. i forbindelse med protokollens artikel 13 dom af 16.12.1960, sag 6/60, Humblet, Sml. 1954-1964, s. 207, org.ref.: Rec. s. 1125, punkt C.

23 — Jf. artikel 2, stk. 1, i FN-pagten.

24 — Humblet-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 22), s. 1157, punkt C.

25 — Den skatte- og afgiftsfritagelse, der er opstillet i protokollens artikel 13, er i og for sig noget anderledes hvad angår anvendelsesområdet for og indholdet af fritagelsen: Protokollens artikel 13 fritager Fællesskabernes tjenestemænd og øvrige ansatte for national beskatning af deres løn, vederlag og honorarer, hvorimod protokollens artikel 3 fritager Fællesskaberne selv for direkte skatter og under visse betingelser også for indirekte skatter og afgifter ved indkøb (jf. AGF-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 4), præmis 14). Formålet med de to former for skatte- og afgiftsfritagelser er dog i vidt omfang ens. Skatte- og afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13 bygger ud over de to ovennævnte grunde også på princippet om ligebehandling af tjenestemændene. Skatte- og afgiftsfritagelsen for tjenestemændene beror nemlig også på, at deres løn skal være underkastet en ens beskatning, der overføres direkte til Fællesskabet. Det skal på denne måde sikres, at tjenestemændene får samme løn for samme arbejde (jf. Humblet-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 22)).

26 — Humblet-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 22), dommen i sagen Kommissionen mod Belgien (nævnt ovenfor i fodnote 7), præmis 10, og Zwalmen og Massart-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 8), præmis 21.

27 — Jf. generaladvokat Mischos forslag til afgørelse af 26.1.1988 i sagen Kommissionen mod Belgien (nævnt ovenfor i fodnote 7), punkt 24.

ejendom en afgift. Fællesskabet var som følge af skatte- og afgiftsfritagelsen i henhold til protokollens artikel 3 i sin egenskab af bruger af de ejendomme, det havde lejet, fritaget for denne afgift. Den regionale bekendtgørelse af 1992 ændrede indholdet og betingelserne for den omtvistede afgift således, at der ved erhvervmæssig brug af en ejendom, der overstiger et bestemt areal, blev pålagt ejeren, og ikke længere brugeren, afgiftspligt.

46. Den omtvistede afgift vedrører altså stadig i første række brug af ejendommen, og det ville derfor egentlig være logisk, hvis brugeren var den afgiftspligtige; dette var jo også tilfældet indtil 1992. At der er tale om beskatning af brugen bekræftes også af det af Kommissionen fremhævede forhold, at undtagelsesbestemmelserne til den omtvistede afgiftsregulering udelukkende vedrører forhold omkring brugeren og ikke ejeren, og spørgsmålet om, hvorvidt ejeren kan fritages for afgiftspligten, afhænger af brugerens egenskaber og den form for erhvervmæssig brug, der er tale om (f.eks. ejendomme, som anvendes til uddannelses- og religiøse formål eller socialbistandsformål).

47. De forhold, der udløser afgiftspligt, er også den afgørende forskel mellem den omtvistede afgift og ejendomsskatten (»pré-compte immobilier«). Sidstnævnte skat er i første række en beskatning af de indtægter, som ejeren opnår på grund af ejendommen, og ikke, som ved den omtvistede afgift, en

beskatning af brugen af ejendommen. Ejendomsskatten er således ikke en skjult beskatning af Fællesskaberne, selv om skattebyrden muligvis overføres til Fællesskaberne ved en aftale.

48. I modsætning hertil lader den omtvistede afgift til at have samme virkning som en foranstaltning, der har til formål eller i hvert fald medfører, at Fællesskaberne indirekte giver et tilskud til Hovedstadsregionen Bruxelles' budget. I modsætning til, hvad den belgiske regering har gjort gældende, forbedrer Hovedstadsregionen Bruxelles nemlig absolut sine skatteindtægter ved den omtvistede afgift. Den relevante udgangsposition er nemlig den, der var tale om under den gamle ordning, hvor alle de ejendomme, der blev lejet af Fællesskabet og andre internationale organisationer med sæde i Bruxelles, som følge af skatte- og afgiftsfritagelsen ikke gav nogen skatteindtægter. Sammenlignet hermed udvidede den regionale bekendtgørelse fra 1992 pludseligt antallet af ejendomme, der henhører under afgiftspligten, med alle de ejendomme, der blev lejet af internationale organisationer, herunder Fællesskaberne. Denne forbedring af skatteindtægterne betyder i sidste ende en ikke ubetydelig belastning af Fællesskabernes budget, og spørgsmålet er derfor, om ikke en sådan afgiftsbyrde strider mod det formål med skatte- og afgiftsfritagelsen i protokolens artikel 3, jeg har redegjort for ovenfor.

49. I det foreliggende tilfælde kan der heller ikke, sådan som den belgiske regering har

gjort, skelnes strengt mellem en afgiftspligt på den ene side og en kontraktlig pligt på den anden side. Overførelsen af skattepligten sker faktisk direkte som følge af en privatretlig aftale og kan derfor teoretisk set ikke anvendes generelt. Men det følger af den meget udbredte praksis, hvorefter der i lejekontrakter indføres en klausul om overførelse af afgift i lejekontrakter, at afgiftsbyrden normalt overvælttes på Fællesskaberne, hvorved skatte- og afgiftsfritagelsen for Fællesskaberne omgås. De faktiske og retlige virkninger af foranstaltningen skal følgelig sidestilles med en direkte beskatning af Fællesskaberne. Som det fremgår af udtalelserne om den omtvistede afgift fra ministeren for finanser, budget og offentlig tjeneste, som Kommissionen har henvist til, og som gengives i forarbejderne til loven, ser det ud til, at dette forhold heller ikke spillede en ubetydelig rolle, da lovgiveren i Bruxelles besluttede at indføre den omtvistede foranstaltning.

50. Hvis man tog den belgiske regerings opfattelse til følge, ville det være fristende for alle de stater, hvor Fællesskaberne har sæde, at forvandle direkte skattebyrder, som Fællesskaberne er fritaget for, til indirekte skatter, og således omgå skatte- og afgiftsfritagelsen for Fællesskaberne og på lang sigt undergrave deres praktiske virkning.

51. Endelig skal det også bemærkes, at selv om den belgiske stat frit kan udøve sin skatteautonomi, skal dette ske i overens-

stemmelse med de forpligtelser, der følger af fællesskabsretten, bl.a. loyalitetsforpligtelsen ifølge artikel 10 EF. Konstruktionen af den omtvistede afgift, som uden tvivl medfører, at der opnås skatteindtægter af ejendomme, som Fællesskaberne har lejet, og at dette i modsætning til tidligere på indirekte vis belaster Fællesskaberne, er vanskelig forenelig med loyalitetsforpligtelsen. Hovedstadsregionen Bruxelles skulle i øvrigt i henhold til protokollens artikel 19 have rådført sig med institutionerne for at sikre, at Fællesskabernes skatte- og afgiftsfritagelse ikke overtrædes, og der findes en løsning i overensstemmelse med EF-traktaten.

52. På baggrund af ovenstående redegørelse skal det derfor fastslås, at den omtvistede afgift ikke er forenelig med protokollens artikel 3. Kongeriget Belgien har således overtrådt denne skatte- og afgiftsfritagelse, idet staten ved den pågældende regionale bekendtgørelse pålægger Fællesskaberne en afgift, der ganske vist angår Fællesskabernes medkontrahent direkte, men som på grund af den generelle retlige og faktiske sammenhæng på indirekte vis belaster Fællesskaberne.

53. Kommissionens påstand bør derfor tages til følge.

## VI — Sagens omkostninger

54. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part

at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har vundet sagen, skal det pålægges Kongeriget Belgien at betale sagens omkostninger.

## VII — Forslag til afgørelse

55. På grundlag heraf foreslår jeg Domstolen at fastslå, at

- Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 3 i protokollen vedrørende Fællesskabernes privilegier og immuniteter ved at indføre en national afgiftsordning, der pålægger en direkte afgift, som direkte vedrører de personer, som indgår en aftale med Fællesskaberne, men som indirekte har til formål eller i hvert fald medfører, at den faktiske afgiftsbyrde bæres af Fællesskaberne eller overvæltet på disse.
  
- Kongeriget Belgien betaler sagens omkostninger.