

ECB MOT TYSKLAND

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 8 december 2005 *

I mål C-220/03,

angående en talan om ogiltigförklaring enligt artikel 238 EG, som väckts den 21 maj 2003,

Europeiska centralbanken, företrädd av C. Zilioli och M. Benisch, båda i egenskap av ombud, biträdda av H.-G. Kamann och M. Selmayr, Rechtsanwälte, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av U. Forsthoff, i egenskap av ombud, biträdd av W. Hölters, Rechtsanwalt,

svarande,

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Schiemann (referent), K. Lenaerts, E. Juhász och M. Ilešič,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 juni 2005,

och efter att den 13 september 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Europeiska centralbanken (ECB) har i huvudsak yrkat att domstolen skall fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland skall betala tillbaka summan av den omsättnings-skatt som man kan bevisa eller som man genom en rationell ekonomisk bedömning kan anta ingår i det pris som Europeiska centralbanken har betalat för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster för tjänstebruk i Tyskland, och i synnerhet för all hyra av fastigheter. Utöver detta principiella fastställelseyrkande har ECB yrkat att ovannämnda medlemsstat skall förpliktas att betala tillbaka 8 794 023,37

euro, vilket motsvarar den omsättningsskatt som ingår i de hyror som ECB betalat, samt 1 925 689,23 euro, vilket motsvarar den omsättningsskatt som ingår i tillkommande utgifter och i de olika arbeten som följer av denna uthyrning.

Tillämpliga bestämmelser

2 ECB har i enlighet med skiljedoms klausulen i avtalet av den 18 september 1998 mellan Förbundsrepubliken Tysklands regering och Europeiska centralbanken om Europeiska centralbankens säte (BGB1. 1998 II, s. 2745) (nedan kallat sätesavtalet) grundat sina yrkanden på artikel 8.1 i nämnda avtal, tolkad mot bakgrund av artiklarna 3 andra stycket och 23 första stycket i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier av den 8 april 1965 (EGT 152, 1967, s. 13) (nedan kallat protokollet).

3 I artikel 291 EG föreskrivs följande:

”Gemenskapen skall, på de villkor som anges i protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier, inom medlemsstaternas territorier åtnjuta den immunitet och de privilegier som krävs för att den skall kunna fullgöra sin uppgift. Detsamma skall gälla för Europeiska centralbanken, Europeiska monetära institutet och Europeiska investeringsbanken.”

Protokollet

4 I artikel 3 andra stycket i protokollet föreskrivs 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. Dessa bestämmelser får dock inte tillämpas på ett sådant sätt att konkurrensen inom gemenskaperna snedvrids.”

- 5 Av artikel 23 första stycket i protokollet framgår att ovannämnda artikel är tillämplig på ECB.

Sättesavtalet

- 6 Enligt femte stycket i ingressen till sättesavtalet skall detta reglera ”Europeiska centralbankens privilegier och immunitet i Förbundsrepubliken Tyskland i enlighet med protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier”.

- 7 I artikel 8.1 i sättesavtalet föreskrivs följande:

”Med tillämpning av artikel 3 andra stycket i protokollet skall Bundesamt für Finanzen (förbundsskattemyndigheten) på begäran betala tillbaka den omsättnings-skatt som ECB av företag fakturerats separat för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till ECB som är avsedda för ECB:s tjänstebruk, utifrån intäkterna från omsättningskatten. Detta gäller under förutsättning att den skatt som skall betalas för dessa transaktioner i det enskilda fallet överstiger femtio DEM och har betalats av ECB till företaget. ...”

8 Artikel 21 i sättesavtalet innehåller följande skiljedoms klausul:

”Varje meningsskiljaktighet mellan [Förbundsrepubliken Tysklands] regering och ECB angående tolkningen eller tillämpningen av detta avtal och som inte kan avgöras direkt av avtalsparterna får hänskjutas till Europeiska gemenskapernas domstol av var och en av parterna i enlighet med artikel 35.4 i ECBS-stadgan [Europeiska centralbankssystemet och Europeiska centralbanken].”

Stadgan för ECBS

9 Artikel 35.4 i protokollet om stadgan för Europeiska centralbankssystemet och Europeiska centralbanken (nedan kallad ECBS-stadgan) lyder:

”Domstolen skall vara behörig att träffa avgöranden med stöd av en skiljedoms-klausul i ett offentlighetsligt eller privaträttsligt avtal som har ingåtts av ECB eller för dess räkning.”

Bestämmelserna om omsättningsskatt

10 Lagen om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz), i den för den förevarande tvisten relevanta versionen av den 9 juni 1999 (BGB1. 1999 I, s. 1270) (nedan kallad UStG),

införlivar med den tyska rättsordningen bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 11 I enlighet med 4 § punkt 12 a UStG, för vilken artikel 13 B b i sjätte direktivet ligger till grund, är uthyrning av fast egendom undantagen från omsättningsskatteplikt. Detta undantag från skatteplikt omfattar likaså samtliga till uthyrningen tillkommande tjänster och, i synnerhet, de avgifter som en hyresvärd fakturerar en hyresgäst med stöd av hyreskontraktet.

- 12 I 9 § punkt 1 UStG, för vilken artikel 13 C i sjätte direktivet ligger till grund, föreskrivs möjligheten att behandla en transaktion som normalt är undantagen från omsättningsskatteplikt med stöd av artikel 4 § punkt 12 a UStG som skattepliktig. Detta förutsätter att transaktionen utförs till förmån för en näringsidkare som i sin tur utför omsättningsskattepliktiga transaktioner och därmed medger avdrag för den ingående skatt som betalats.

- 13 ECB betraktas inte som näringsidkare enligt tysk skatterätt och de som hyr ut fastigheter till ECB kan följaktligen inte behandla uthyrningen till ECB och tillhandahållandet av tilläggstjänster som omsättningsskattepliktiga på sätt som föreskrivs i 9 § punkt 1 UStG. Denna valfrihet för skattskyldighet är för övrigt utesluten enligt tysk skatterätt även av den anledningen att ECB, i likhet med banker och försäkringsbolag inom den privata sektorn, endast utför transaktioner som utesluter avdrag för ingående skatt.

- 14 Med stöd av 15 § punkt 1 UStG, till vilken artikel 17.2 i sjätte direktivet ligger till grund, kan de näringsidkare som utför omsättningsskattepliktiga transaktioner dra av det belopp som de betalat i ingående skatt till leverantörer i föregående led. Denna möjlighet föreligger emellertid inte för de enligt 4 § punkt 12 a UStG från skatteplikt undantagna transaktionerna som uthyrning av fastigheter och därtill kommande tjänster, eftersom dessa tjänster inte är omsättningsskattepliktiga och något avdrag därför heller inte medges.

Bakgrund

- 15 ECB hyr ett antal fastigheter i Frankfurt (Tyskland) där den har sitt säte. De två viktigaste fastigheterna är:
- den byggnad som kallas Eurotower och som ligger på Kaiserstraße 29 (nedan kallad Eurotower),
 - den byggnad som kallas Eurotheum och som ligger på Neue Mainzer Straße och Junghofstraße (nedan kallad Eurotheum).
- 16 Med tillämpning av 4 § punkt 12 a UStG är uthyrningen av dessa fastigheter undantagen från omsättningsskatteplikt. I enlighet med principen att tilläggstjänster följer samma skattesystem som uthyrning, är tillkommande avgifter (utgifter för underhåll, elektricitet, vatten, försäkring och så vidare) (nedan kallade avgifter)

likaledes undantagna från omsättningsskatt. Följaktligen kan de hyresvärdar som hyr ut fastigheter till ECB och som sköter förvaltningen av avgifterna inte fakturera ECB för omsättningsskatt på dessa transaktioner.

- 17 Hyresvärdarna är själva skattskyldiga för omsättningsskatt på de tillkommande tjänster som rör de fastigheter de hyr ut (byggnadsarbeten, flyttarbeten, underhåll, liksom utgifter för elektricitet, vatten, försäkring och så vidare) (nedan kallade ingående transaktioner). Om uthyrningen är omsättningsskattepliktig kan hyresvärderna med tillämpning av 15 § punkt 1 UStG dra av det belopp som han erlagt för ingående transaktioner (nedan kallad ingående skatt) från den skatt vederbörande är skyldig på grund av sina skattepliktiga transaktioner. På så sätt återfås detta belopp.
- 18 Av detta skäl ligger det i hyresvärdarnas intresse att utöva den möjlighet som erbjuds dem med tillämpning av 9 § punkt 1 UStG och behandla en uthyrning som normalt är undantagen från omsättningsskatteplikt som skattepliktig. I de fall där detta alternativ erbjuds hyresvärderna, nämligen när hyresgästen i fråga är en näringsidkare som själv utför skattepliktiga transaktioner, kan hyresgästen sedan i sin tur dra av det belopp som erlagts i omsättningsskatt på förhyrningen från den omsättningsskatt som erläggs på grund av de transaktioner vederbörande själv utför. Hyresgästen kan sålunda i princip återfå det skattebelopp som betalats på hyran, och hyresvärdens val att ålägga skatt på hyran medför inga negativa ekonomiska konsekvenser för hyresgästen.

- 19 Enligt ECB föranleder detta system av undantag att ECB tvingas betala till sina hyresvärdar de belopp som motsvarar den omsättningsskatt som dessa erlagt i samband med sina ingående transaktioner. Hyresvärdarna beräknar nämligen hyrorna i förhållande till sin vinstmarginal och tar följaktligen ut högre hyror av ECB och liknande hyresgäster från vilka den ingående skatten inte kan återfaktureras. Ehuru dessa belopp inte framgår separat på fakturorna är det enligt ECB möjligt att fastställa att de ingår i den hyra och de avgifter som faktureras ECB. ECB har dragit slutsatsen att den på så sätt indirekt erlägger omsättningsskatt.
- 20 Förbundsrepubliken Tyskland har bestritt att omsättningsskatten skulle ingå i den hyra och de avgifter som ECB erlägger och har gjort gällande att ett stort antal andra hyresgäster, bland annat bankerna och försäkringsbolagen inom den privata sektorn, befinner sig i samma skattemässiga ställning som ECB. Hyrorna och avgifterna fastställs av marknaden, och ECB har inte åberopat bevis på att de hyror och avgifter som erlagts höjts med belopp som motsvarar den ingående skatt som hyresvärdarna erlagt för de skattepliktiga transaktioner som dessa utfört i samband med uthyrningen.
- 21 I en skrivelse av den 9 april 2001 avslag Finanzamt Wiesbaden, som är den behöriga regionala skatteavdelningen, ECB:s begäran om att återfå den omsättningsskatt som enligt denna ingår i de hyres- och avgiftsfakturor som tillställts ECB av hyresvärdarna. ECB åberopade artikel 8.1 i sättesavtalet och artikel 3 andra stycket i protokollet som grund för sitt bestridande. Eftersom oenigheten mellan de tyska skattemyndigheterna och ECB bestod, har ECB väckt förevarande talan.

Huruvida talan kan tas upp till prövning

22 Förbundsrepubliken Tyskland har bestritt att talan kan tas upp till prövning såväl avseende protokollet som med stöd av sätesavtalet.

23 Den i artikel 21 i sätesavtalet förekommande skiljedomsklausulen är enligt Förbundsrepubliken Tyskland uttryckligen och uteslutande tillämplig på oenigheter avseende tolkningen och tillämpningen av "detta avtal". Följaktligen har Förbundsrepubliken Tyskland påpekat att domstolen inte är behörig vad gäller tolkningen och tillämpningen av protokollet, särskilt då det rör sig om den direkta tillämpningen av artikel 3 andra stycket i protokollet, och att talan i detta hänseende inte kan prövas.

24 Såsom ECB har gjort gällande vid förhandlingen finner domstolen att ändamålet med talan inte är att erhålla en tolkning eller en direkt tillämpning av artikel 3 andra stycket i protokollet — föremålet för talan är endast tillämpningen av artikel 8.1 i sätesavtalet, som skall tolkas mot bakgrund av artikel 3 andra stycket i protokollet. Artikel 8.1 i avtalet utgör endast det specifika genomförandet av artikel 3 andra stycket i protokollet i det förevarande sammanhanget. Domstolen är behörig, med stöd av skiljedomsklausulen i artikel 21 i sätesavtalet, att tolka och tillämpa artikel 8.1 i avtalet mot bakgrund av det rättsliga sammanhang inom vilket denna bestämmelse inlemmats.

25 Förbundsrepubliken Tyskland har likaså gjort gällande att skiljedomsklausulen, som enligt fast rättspraxis från domstolen skall tolkas strikt, inte är tillämplig i den

förevarande tvisten, eftersom det inte föreligger någon "oenighet gällande tolkningen och tillämpningen av sätesavtalet". Förbundsrepubliken Tyskland och ECB är nämligen överens om att artikel 8.1 i detta avtal enligt sin lydelse endast avser återbetalning av den omsättningsskatt som fakturerats separat. Eftersom det förevarande fallet inte avser återbetalning av sådan skatt är denna bestämmelse alltså inte tillämplig.

- 26 ECB har i detta hänseende med rätta påpekat att det uppenbarligen föreligger meningsskiljaktigheter mellan ECB och Förbundsrepubliken Tyskland gällande tolkningen och tillämpningen av artikel 8.1 i sätesavtalet, nämligen avseende frågan huruvida en vid tolkning skall göras av denna bestämmelse mot bakgrund av artikel 3 andra stycket i protokollet, med följderna att denna medlemsstat skulle vara skyldig att betala tillbaka omsättningsskatten till ECB inte bara när den fakturerats separat, såsom följer av lydelsen till artikel 8.1, utan även när det är möjligt att fastställa, trots avsaknad av separat fakturering, att sådan skatt de facto har erlagts av ECB.
- 27 Med beaktande av detta skall Förbundsrepubliken Tysklands invändningar om rättegångshinder ogillas. Domstolen är behörig med stöd av artikel 21 i sätesavtalet, jämförd med artikel 238 EG och artikel 35.4 i ECBS-stadgan, att pröva ECB:s talan.

Prövning i sak

- 28 Det är utrett att det i artikel 8.1 i sätesavtalet föreskrivs, enligt bestämmelsens ordalydelse, att det endast är den omsättningsskatt som "fakturerats separat för

leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster” som skall betalas tillbaka till ECB. Det är likaså utrett att ingen omsättningsskatt ålagts ovannämnda varor och tjänster och, följaktligen, att ingen skatt kan faktureras separat ”för” dessa varor och tjänster.

29 ECB har icke desto mindre gjort gällande att artikel 8.1 i sätesavtalet, jämförd med artikel 3 andra stycket i protokollet, inte endast föreskriver återbetalning av den omsättningsskatt som fakturerats separat, utan likaså återbetalning av all omsättningsskatt som ingår i det pris som ECB har betalat, och följaktligen den omsättningsskatt som ECB betalat indirekt på grund av att denna skatt övervältras på de hyror som hyresvärdarna fakturerar oavsett om denna skatt har fakturerats separat. Detta följer av att det i artikel 3 andra stycket i protokollet uttryckligen föreskrivs att medlemsstaterna skall betala tillbaka omsättningsskatten ”i alla de fall där så är möjligt” och därutöver att medlemsstaterna rent allmänt skall betala tillbaka ”summan av de indirekta skatter ... som ingår i priset på lös eller fast egendom”.

30 Domstolen finner att ECB inte kan vinna framgång med detta argument.

31 I artikel 8.1 i sätesavtalet underkastas återbetalningen av omsättningsskatten uttryckligen och otvetydigt det villkoret att skatten skall ha ”fakturerats separat”. Detta villkor är inte uppfyllt i det förevarande fallet. Även om det i princip är möjligt att tolka en avtalsbestämmelse ”mot bakgrund av” sitt rättsliga sammanhang för att lösa en tvetydig formulering, får en sådan tolkning inte leda till att all ändamålsenlig verkan av bestämmelsens klara och precisa lydelse går förlorad.

- 32 Dessutom strider villkoret att skatten skall ha "fakturerats separat" varken mot syftet med eller lydelsen i artikel 3 andra stycket i protokollet. I denna bestämmelse föreskrivs endast att "lämpliga åtgärder" vidtas för skatteåterbetalningen, och då endast avseende "betydande inköp" och "i alla de fall där så är möjligt". Ett visst handlingsutrymme har alltså beviljats gemenskapsinstitutionerna och medlemsstaterna då de sluter avtal vad gäller genomförandet av ovannämnda artikel 3 andra stycket i protokollet.
- 33 Undantaget från återbetalning av den skatt som inte fakturerats ECB utan som medkontrahenterna erlagt i ingående skatt, och som sålunda kan påverka priset som ECB faktureras, omfattas av detta handlingsutrymme. Detsamma gäller tröskeln på femtio DEM som fastställts i sättesavtalet för möjligheten att återfå skatt. Således överensstämmer dessa villkor med protokollet.
- 34 För övrigt skyddar ovannämnda villkor såväl Europeiska gemenskapens som den mottagande medlemsstatens ekonomiska intressen, eftersom man därigenom undviker att offentliga medel används till att handlägga detaljerade och komplexa återbetalningsprocedurer som avser att visa att en del av de utgifter som ECB burit i själva verket motsvarar en ingående skatt som ECB:s medkontrahenter har betalat.
- 35 Slutligen skall det tilläggas att beslutet av den 17 december 1968 i mål 2/68, Ufficio Imposte di Consumo di Ispra mot kommissionen (REG 1968, s. 635), som åberopats av ECB, saknar all relevans i förevarande mål, i och med att detta beslut avgivits med anledning av att Europeiska gemenskapernas kommission, inom ramen för ett avtal med den italienska regeringen, med stöd av protokollet, hade försökt att minska omfattningen av de rättigheter och garantier som tillkom tredje man, som inte var part i nämnda avtal.

36 Under dessa omständigheter finner domstolen att ECB:s talan skall ogillas.

Rättegångskostnader

37 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, skall Förbundsrepubliken Tysklands yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Talan ogillas.**

- 2) **Europeiska centralbanken skall ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter