

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

8. Dezember 2005 \*

In der Rechtssache C-220/03

betreffend eine Klage nach Artikel 238 EG, eingereicht am 21. Mai 2003,

**Europäische Zentralbank**, vertreten durch C. Zilioli und M. Benisch als Bevollmächtigte im Beistand der Rechtsanwälte H.-G. Kamann und M. Selmayr, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

**Bundesrepublik Deutschland**, vertreten durch U. Forsthoff als Bevollmächtigten im Beistand von Rechtsanwalt W. Hölters,

Beklagte,

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter K. Schiemann (Berichterstatter), K. Lenaerts, E. Juhász und M. Ilešič,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl,  
Kanzler: K. Sztranc, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 9. Juni 2005,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 13. September 2005

folgendes

**Urteil**

- 1 Mit ihrer Klageschrift beantragt die Europäische Zentralbank (EZB) im Wesentlichen, festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland verpflichtet ist, ihr für sämtliche Lieferungen und sonstige Leistungen, die die EZB für ihren Dienstbedarf in Deutschland kauft oder in Anspruch nimmt, insbesondere für die Anmietung von Immobilien, die Umsatzsteuerbeträge zu erstatten, bei denen nachgewiesen werden kann oder bei denen bei vernünftiger wirtschaftlicher Betrachtung davon ausgegangen werden muss, dass sie in den von der EZB gezahlten Preisen inbegriffen

sind. Außer dieser grundsätzlichen Feststellung beantragt die EZB, die Bundesrepublik Deutschland zu verurteilen, ihr 8 794 023,37 Euro an in Mietzahlungen und 1 925 689,23 Euro an in Nebenkosten und verschiedenen Arbeiten in Verbindung mit diesen Mietobjekten enthaltener Umsatzsteuer zu erstatten.

## Rechtlicher Rahmen

- 2 Die EZB stützt ihre auf einer Schiedsklausel im Abkommen vom 18. September 1998 zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Europäischen Zentralbank über den Sitz der Europäischen Zentralbank (BGBl. 1998 II S. 2744, im Folgenden: Sitzabkommen) beruhenden Anträge auf Artikel 8 Absatz 1 dieses Abkommens, der im Licht der Artikel 3 Absatz 2 und 23 Absatz 1 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften vom 8. April 1965 (ABl. 1967, Nr. 152, S. 13, im Folgenden: Protokoll) auszulegen sei.

- 3 Artikel 291 EG bestimmt:

„Die Gemeinschaft genießt im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten die zur Erfüllung ihrer Aufgabe erforderlichen Vorrechte und Befreiungen nach Maßgabe des Protokolls vom 8. April 1965 über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften. Dasselbe gilt für die Europäische Zentralbank, das Europäische Währungsinstitut und die Europäische Investitionsbank.“

### *Das Protokoll*

- 4 Artikel 3 Absatz 2 des Protokolls sieht vor:

„Die Regierungen der Mitgliedstaaten treffen in allen Fällen, in denen es ihnen möglich ist, geeignete Maßnahmen für den Erlass oder die Erstattung des Betrages

der indirekten Steuern und Verkaufsabgaben, die in den Preisen für bewegliche oder unbewegliche Güter inbegriffen sind, wenn die Gemeinschaften für ihren Dienstbedarf größere Einkäufe tätigen, bei denen derartige Steuern und Abgaben im Preis enthalten sind. Die Durchführung dieser Maßnahmen darf jedoch den Wettbewerb innerhalb der Gemeinschaften nicht verfälschen.“

- 5 Nach Artikel 23 Absatz 1 des Protokolls gilt dieses für die EZB.

### *Das Sitzabkommen*

- 6 Nach dem fünften Absatz seiner Präambel bezweckt das Sitzabkommen, „die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Zentralbank in der Bundesrepublik Deutschland entsprechend dem Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften festzulegen“.
- 7 Artikel 8 Absatz 1 des Sitzabkommens bestimmt:

„In Anwendung des Artikels 3 Absatz 2 des Protokolls erstattet das Bundesamt für Finanzen aus dem Aufkommen der Umsatzsteuer auf Antrag die der EZB von Unternehmen gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für deren Lieferungen und sonstige Leistungen an die EZB, wenn diese Umsätze für den Dienstbedarf der EZB bestimmt sind. Voraussetzung ist, dass der für diese Umsätze geschuldete Steuerbetrag im Einzelfall fünfzig Deutsche Mark übersteigt und von der EZB an die Unternehmen gezahlt worden ist. ...“

- 8 Artikel 21 des Sitzabkommens enthält folgende Schiedsklausel:

„Meinungsverschiedenheiten zwischen der Regierung [der Bundesrepublik Deutschland] und der EZB hinsichtlich der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens, die nicht unmittelbar von den Vertragsparteien beigelegt werden können, können gemäß Artikel 35.4 der Satzung des ESZB [Europäisches System der Zentralbanken und der Europäischen Zentralbank] von jeder Vertragspartei dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt werden.“

#### *Die Satzung des ESZB*

- 9 Artikel 35.4 des Protokolls über die Satzung des Europäischen Systems der Zentralbanken und der Europäischen Zentralbank (im Folgenden: Satzung des ESZB) lautet:

„Der Gerichtshof ist für Entscheidungen aufgrund einer Schiedsklausel zuständig, die in einem von der EZB oder für ihre Rechnung abgeschlossenen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Vertrag enthalten ist.“

#### *Die Umsatzsteuerbestimmungen*

- 10 Das Umsatzsteuergesetz, dessen für den vorliegenden Rechtsstreit maßgebliche Fassung die vom 9. Juni 1999 ist (BGBl. 1999 I S. 1270, im Folgenden: UStG),

bezweckt die Umsetzung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Abl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) in deutsches Recht.

- 11 Nach § 4 Nummer 12 Buchstabe a UStG, der auf Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie beruht, ist die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit. Diese Befreiung erstreckt sich auf sämtliche Nebenleistungen im Zusammenhang mit einer Vermietung, insbesondere die Nebenkosten, die der Vermieter aufgrund des Mietvertrags abrechnet.
- 12 § 9 Absatz 1 UStG, der auf Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie gründet, sieht die Möglichkeit vor, einen Umsatz, der nach § 4 Nummer 12 Buchstabe a UStG normalerweise steuerfrei ist, als steuerpflichtig zu behandeln, wenn der Umsatz an einen Unternehmer ausgeführt wird, der steuerpflichtige Leistungen erbringt und zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
- 13 Der EZB fehlt die Unternehmereigenschaft im Sinne des deutschen Steuerrechts, so dass die Vermieter der von der EZB gemieteten Immobilien nicht die Möglichkeit nach § 9 Absatz 1 UStG haben, die Vermietung von Immobilien an die EZB und die Erbringung von Nebenleistungen hierzu als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. Diese Option für die Steuerpflicht ist nach deutschem Steuerrecht im Übrigen auch deshalb ausgeschlossen, weil die EZB genau wie die Banken und Versicherungsgesellschaften des Privatsektors nur Umsätze tätigt, die einen Vorsteuerabzug ausschließen.

- 14 Nach § 15 Absatz 1 UStG, der auf Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie beruht, können Unternehmer, die umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringen, von ihrer Umsatzsteuerschuld die Umsatzsteuer abziehen, die sie für Vorleistungen an ihre Lieferanten entrichtet haben. Diese Möglichkeit steht ihnen jedoch nicht für Umsätze offen, die wie die Vermietung von Immobilien und die Erbringung von Nebenleistungen nach § 4 Nummer 12 Buchstabe a UStG umsatzsteuerbefreit sind, weil in diesen Fällen keine Umsatzsteuer erhoben wird und somit kein Abzug möglich ist.

### **Sachverhalt**

- 15 Die EZB hat verschiedene Immobilien in Frankfurt (Deutschland) gemietet, wo sich ihr Sitz befindet. Die beiden wichtigsten Mietobjekte der EZB sind
- das Eurotower-Gebäude in der Kaiserstraße 29 (im Folgenden: Eurotower) und
  - das Eurotheum-Gebäude in der Neuen Mainzer Straße und der Junghofstraße (im Folgenden: Eurotheum).
- 16 Die Vermietung dieser Gebäude ist unstreitig nach § 4 Nummer 12 Buchstabe a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Genauso sind nach dem Grundsatz, dass die Nebenleistungen wie die Hauptleistung behandelt werden, die mit diesen Mieten verbundenen Nebenkosten (Instandhaltungskosten, Strom, Wasser, Versicherung

usw., im Folgenden: Nebenkosten) umsatzsteuerbefreit. Folglich stellen die Vermieter, die Immobilien an die EZB vermieten und die damit verbundenen Nebenkosten verwalten, der EZB für diese Umsätze keine Umsatzsteuer in Rechnung.

- 17 Die Vermieter selbst sind hinsichtlich aller Nebenleistungen im Zusammenhang mit den von ihnen vermieteten Immobilien (Bauarbeiten einschließlich Um- und Ausbau, Instandhaltungsarbeiten, Strom-, Wasser-, Versicherungskosten usw., im Folgenden: Eingangsumsätze) umsatzsteuerpflichtig. Wäre die Vermietung durch einen Vermieter umsatzsteuerpflichtig, so könnte er unstreitig nach § 15 Absatz 1 UStG von der von ihm aufgrund seiner steuerpflichtigen Umsätze geschuldeten Umsatzsteuer den Steuerbetrag abziehen, den er selbst auf die Eingangsumsätze entrichtet hat (im Folgenden: Vorsteuer). Er könnte so diesen Betrag wiedererlangen.
- 18 Aus diesem Grund haben die Vermieter ein Interesse daran, die ihnen nach § 9 Absatz 1 UStG gewährte Option auszuüben, um eine normalerweise von der Umsatzsteuer befreite Vermietung als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. In den Fällen, in denen dem Vermieter diese Option offen steht, also in Bezug auf Vermietungen an Mieter mit Unternehmereigenschaft, die selbst umsatzsteuerpflichtige Umsätze tätigen, kann der Mieter dann selbst den auf die Vermietung erhobenen Umsatzsteuerbetrag von der Umsatzsteuer abziehen, die er für die von ihm getätigten Umsätze schuldet. Der Mieter kann somit grundsätzlich den auf die Miete gezahlten Steuerbetrag wiedererlangen, so dass es für ihn finanziell nicht nachteilig ist, dass der Vermieter für die Steuerpflicht optiert hat.

- 19 Nach Ansicht der EZB führt dieses Befreiungssystem dazu, dass sie gegenüber ihren Vermietern für die von diesen auf ihre Eingangsumsätze entrichtete Umsatzsteuer aufkommen müsse. Die Vermieter berechneten die Mieten nämlich nach Maßgabe ihrer Gewinnspanne und verlangten deshalb von Mietern wie der EZB, denen die Vorsteuer nicht wieder in Rechnung gestellt werden könne, höhere Mieten. Obwohl diese Beträge in den Rechnungen nicht gesondert ausgewiesen würden, könne nachgewiesen werden, dass sie in die der EZB berechneten Preise für Miete und Nebenkosten einfließen. Die EZB schließt daraus, dass sie auf Umwegen eine Umsatzsteuer trage.
- 20 Die Bundesrepublik Deutschland bestreitet, dass die Umsatzsteuerbeträge in den von der EZB gezahlten Preisen für Miete und Nebenkosten enthalten sind. Sie weist darauf hin, dass sich eine Vielzahl anderer Mieter, u. a. die Banken und Versicherungen des Privatsektors, steuerlich in derselben Lage befinde wie die EZB. Die Preise für Miete und Nebenkosten würden vom Markt bestimmt, und die EZB habe nicht nachgewiesen, dass die von ihr bezahlten Mieten und Nebenkosten um Beträge erhöht seien, die tatsächlich den Vorsteuerbeträgen entsprächen, die von den Vermietern auf ihre steuerpflichtigen Umsätze im Zusammenhang mit der Vermietung entrichtet worden seien.
- 21 Mit Schreiben vom 9. April 2001 lehnte das zuständige Finanzamt Wiesbaden den Antrag der EZB auf Erstattung der Umsatzsteuer ab, die in ihr von ihren Vermietern ausgestellten Rechnungen für Miete und Nebenkosten enthalten sein soll. Die EZB widersprach dieser Ablehnung unter Berufung auf Artikel 8 Absatz 1 des Sitzabkommens und Artikel 3 Absatz 2 des Protokolls. Da diese Meinungsverschiedenheit zwischen den deutschen Steuerbehörden und der EZB weiter andauerte, hat die EZB die vorliegende Klage erhoben.

## Zur Zulässigkeit der Klage

- 22 Die Bundesrepublik Deutschland bestreitet die Zulässigkeit der Klage sowohl im Hinblick auf das Protokoll als auch im Hinblick auf das Sitzabkommen.
- 23 Erstens gelte die Schiedsklausel des Artikels 21 des Sitzabkommens ausdrücklich nur für Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der Auslegung oder Anwendung „dieses Abkommens“. Deshalb sei der Gerichtshof nicht für die Auslegung und Anwendung des Protokolls oder gar die unmittelbare Anwendung von dessen Artikel 3 Absatz 2 zuständig, und die Klage sei insoweit unzulässig.
- 24 Hierzu ist lediglich festzustellen, dass die Klage, wie die EZB in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat, nicht auf die Auslegung oder die unmittelbare Anwendung des Artikels 3 Absatz 2 des Protokolls gerichtet ist, sondern allein die Anwendung des Artikels 8 Absatz 1 des Sitzabkommens zum Gegenstand hat, der im Licht des Artikels 3 Absatz 2 des Protokolls auszulegen ist und dessen spezifische Ausführung im vorliegenden Zusammenhang darstellt. Der Gerichtshof ist nach der Schiedsklausel in Artikel 21 des Sitzabkommens dafür zuständig, Artikel 8 Absatz 1 dieses Abkommens im Licht des rechtlichen Kontextes, in den er sich einfügt, auszulegen und anzuwenden.
- 25 Zweitens macht die Bundesrepublik Deutschland geltend, dass die nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes eng auszulegende Schiedsklausel auf den

vorliegenden Rechtsstreit nicht anwendbar sei, weil keine „Meinungsverschiedenheit über die Auslegung und Anwendung des Sitzabkommens“ vorliege. Sie stimme mit der EZB darin überein, dass Artikel 8 Absatz 1 des Sitzabkommens seinem Wortlaut nach nur die Erstattung der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer vorsehe; diese Bestimmung sei somit nicht anwendbar, weil es sich im vorliegenden Fall nicht um einen Fall der Erstattung einer solchen Steuer handele.

26 Die EZB weist insoweit zu Recht darauf hin, dass zwischen ihr und der Bundesrepublik Deutschland durchaus eine Meinungsverschiedenheit über die Auslegung und die Anwendung des Artikels 8 Absatz 1 des Sitzabkommens besteht, nämlich hinsichtlich der Frage, ob dieser im Hinblick auf Artikel 3 Absatz 2 des Protokolls weiter auszulegen ist, so dass dieser Mitgliedstaat der EZB die Umsatzsteuer nicht nur dann zu erstatten hat, wenn sie gesondert ausgewiesen ist, wie dies der Wortlaut des Artikels 8 Absatz 1 vorsieht, sondern auch dann, wenn sich auch ohne eine gesonderte Rechnungstellung nachweisen lässt, dass die EZB tatsächlich mit einer solchen Steuer belastet worden ist.

27 Aufgrund dieser Erwägungen sind die von der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Unzulässigkeitseinreden zurückzuweisen, und es ist festzustellen, dass der Gerichtshof nach Artikel 21 des Sitzabkommens in Verbindung mit Artikel 238 EG und Artikel 35.4 der Satzung des ESZB für die Entscheidung über die Klage der EZB zuständig ist.

### **Begründetheit**

28 Artikel 8 Absatz 1 des Sitzabkommens sieht nach seinem Wortlaut unstreitig nur die Erstattung der „gesondert in Rechnung gestellte[n] Umsatzsteuer für ...

Lieferungen und sonstige Leistungen an die EZB“ vor. Fest steht auch, dass auf diese Lieferungen und Leistungen keine Umsatzsteuer erhoben wird und dass deshalb auch keine Steuer „für“ diese Lieferungen und Leistungen gesondert ausgewiesen werden kann.

29 Die EZB macht dennoch geltend, dass der im Licht des Artikels 3 Absatz 2 des Protokolls ausgelegte Artikel 8 Absatz 1 des Sitzabkommens nicht nur die Erstattung der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer vorsehe, sondern auch die Erstattung aller Umsatzsteuern, die in den von der EZB gezahlten Preisen enthalten seien, und somit auch der Umsatzsteuer, die ihr aufgrund der Überwälzung dieser Steuer auf die ihr von ihren Vermietern in Rechnung gestellten Mietbeträge mittelbar auferlegt werde, und zwar unabhängig davon, ob diese gesondert in Rechnung gestellt werde. Dies ergebe sich daraus, dass Artikel 3 Absatz 2 des Protokolls ausdrücklich eine Umsatzsteuererstattung durch die Mitgliedstaaten „in allen Fällen, in denen es ihnen möglich ist“, und zudem allgemein die Erstattung „des Betrages der indirekten Steuern ..., die in den Preisen für bewegliche oder unbewegliche Güter inbegriffen sind“, vorschreibe.

30 Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden.

31 Artikel 8 Absatz 1 des Sitzabkommens macht die Erstattung der Umsatzsteuer ausdrücklich und eindeutig von der — im vorliegenden Fall nicht erfüllten — Voraussetzung abhängig, dass diese Steuer „gesondert ausgewiesen“ worden ist. Obwohl die Auslegung einer Bestimmung eines Abkommens „im Licht“ des rechtlichen Kontextes, in den sie sich einfügt, zur Auflösung einer widersprüchlichen Formulierung grundsätzlich möglich ist, kann eine solche Auslegung nicht dazu führen, dem klaren und unmissverständlichen Wortlaut dieser Bestimmung jede praktische Wirksamkeit zu nehmen.

- 32 Darüber hinaus stehen der Voraussetzung, dass die Steuer „gesondert ausgewiesen“ worden ist, weder die Ziele noch der Wortlaut des Artikels 3 Absatz 2 des Protokolls entgegen. Diese Bestimmung sieht lediglich den Erlass „geeigneter Maßnahmen“ für die Steuererstattung vor, und zwar nur in Bezug auf „größere Einkäufe“ und „in allen Fällen, in denen es ... möglich ist“. Den Gemeinschaftsorganen und den Mitgliedstaaten wird daher beim Abschluss von Abkommen zur Durchführung des Artikels 3 Absatz 2 des Protokolls ein gewisser Spielraum eingeräumt.
- 33 Der Ausschluss der Erstattung von Steuern, die gegenüber der EZB nicht ausgewiesen, aber von ihren Vertragspartnern als Vorsteuer entrichtet worden sind und so die der EZB in Rechnung gestellten Preise beeinflussen können, überschreitet diesen Spielraum nicht. Dies gilt auch für den Mindestbetrag von 50 DM, der im Sitzabkommen für die Steuererstattung festgelegt wurde. Diese Erfordernisse sind daher mit dem Protokoll vereinbar.
- 34 Darüber hinaus schützt die oben genannte Voraussetzung das finanzielle Interesse sowohl der Europäischen Gemeinschaft als auch des Aufnahmemitgliedstaats, da sie verhindert, dass öffentliche Mittel für die Durchführung von umfangreichen und komplizierten Erstattungsverfahren aufgewendet werden, mit denen bewiesen werden soll, dass ein Teil der Ausgaben der EZB in Wirklichkeit einer von ihren Vertragspartnern entrichteten Vorsteuer entspricht.
- 35 Abschließend ist zu bemerken, dass der von der EZB angeführte Beschluss vom 17. Dezember 1968 in der Rechtssache 2/68 (Ufficio Imposte di Consumo di Ispra/Kommission, Slg. 1968, 654) im vorliegenden Fall nicht einschlägig ist, da er in Bezug auf eine Situation erlassen wurde, in der die Kommission der Europäischen Gemeinschaften in einem Abkommen mit der italienischen Regierung versucht hatte, die Rechte und Garantien zu schmälern, die Dritten, die nicht Partei des Abkommens waren, nach dem Protokoll zustanden.

36 Aufgrund dieser Erwägungen ist die Klage der EZB abzuweisen.

### **Kosten**

37 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die EZB mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr gemäß dem Antrag der Bundesrepublik Deutschland die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Die Klage wird abgewiesen.**
  
2. **Die Europäische Zentralbank trägt die Kosten.**

Unterschriften.