

Übertritt, Datenschutz, Gleichbehandlung, Abfertigung für Führungskräfte
Abfertigung neu

Abstellplätze bis Zwangsversteigerung
Wohnungseigentums-Reform

Haftung der Auftraggeberbank
Grenzüberschreitende Überweisung

Centros- und Daily Mail-Urteil
Niederlassungsfreiheit

Verdrängung der nationalen Geschmacksmusterrechte
Europäischer Design-Schutz

Lohnsteuerhaftung der Europäischen Gemeinschaft?
Besteuerung von EG-Bediensteten

Rechtsmittel gegen Bescheide
Kontrolle oberster Verwaltungsorgane

Besteuerung der Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften

Im Erk vom 18. 12. 2001, 2000/15/0162, befasste sich der VwGH erstmals mit der Besteuerung von EG-Bediensteten, ließ jedoch offen, ob es bei Nichterfassung eines Bediensteten durch die gemeinschaftsinterne Steuer zu einer nationalen Lohnsteuerhaftung der Gemeinschaften kommen kann.

GEORG KOFLER

1. EINLEITUNG

Der VwGH hatte sich im Erk vom 18. 12. 2001, 2000/15/0162, erstmals mit dem komplexen Fall der Besteuerung eines Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften zu beschäftigen, spielte jedoch nach knapp gehaltenen Ausführungen den Ball sogleich an die Beh zurück. Es ging um eine Bedienstete der Delegation der Kommission der EG in Österreich, die aus ihrer Tätigkeit in den Jahren 1995 bis 1997 Einkünfte bezog, deren Steuerpflicht in Österreich jedoch strittig war. Das FA veranlagte die Bf zur Einkommensteuer, indem es – gestützt auf eine „Verbalnote“ der Vertretung der Kommission und die tatsächliche Nichtbesteuerung der Bf mit Gemeinschaftsteuer – die Bf als „örtliche“ – und damit nicht steuerbefreite – Bedienstete betrachtete. Die Bf hingegen vertrat die Auffassung, sie sei als steuerbefreite „sonstige Bedienstete“ anzusehen, in eventu sei aber von den Gemeinschaften Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen gewesen und sie könne mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 83 Abs 2 EStG nicht hinsichtlich der aushaftenden Steuer in Anspruch genommen werden. Der VwGH hielt bereits die von der Beh offenbar angenommene Bindung an die „Verbalnote“ für rechtswidrig und trug dieser Feststellungen zum tatsächlichen Status der Bf auf. Freilich reizen die in diesem Erk angesprochenen Problemfelder zu einer kurzen Aufschlüsselung:

2. DAS PROTOKOLL ÜBER DIE VORRECHTE UND BEFREIUNGEN DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Wie bei internationalen Organisationen und zwischenstaatlichen Einrichtungen üblich, werden auch den Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften zur Erleichterung ihrer Aufgaben und dienstlichen Stellung bestimmte Vorrechte und Befreiungen eingeräumt.¹⁾ So sind auch nach Art 13 Abs 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften²⁾ die Beamten und sonstigen Bediensteten „von innerstaatlichen Steuern auf die von den Gemeinschaften gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit“; das Protokoll geht dabei als primäres Gemeinschaftsrecht dem einzelstaatlichen Recht und auch den Doppelbesteuerungsabkommen vor.³⁾ Art 13 Abs 2 des Protokolls bezieht

nach der Rsp des EuGH die Befreiung von jeder innerstaatlichen Besteuerung, „die unmittelbar oder mittelbar auf den von den Gemeinschaften ihren Beamten oder sonstigen Bediensteten gezahlten Gehältern, Löhnen und Bezügen beruht“⁴⁾ selbst wenn die fragliche Steuer – unabhängig von ihrer Natur und ihren Erhebungsvoraussetzungen – nicht nach der Höhe dieser Bezüge berechnet wird.⁵⁾

Die Befreiung des Art 13 Abs 2 erklärt sich allerdings daraus, dass die EG im Gegenzug gem Art 13 Abs 1 des Protokolls von den Bezügen ihrer Bediensteten bereits eine gemeinschaftsinterne Steuer mit einer Progression bis zu 45% zum Abzug bringen. Das diesbezügliche Verfahren regelt die VO 260/68 des Rates vom 29. 2. 1968 zur Festlegung der Bestimmungen und des Verfahrens zur Einhebung der Steuer zu Gunsten der Europäischen Gemeinschaften.⁶⁾ Aus dem Verhältnis der beiden Absätze des Art 13 des Protokolls folgt, dass diese Bestimmung im Interesse der Unabhängigkeit der Gemeinschaften

MMag. Dr. Georg Kofler ist Univ.-Ass. an der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht der Universität Linz.

- 1) Siehe zB Heinrichs, Die Vorrechte und Befreiungen der Beamten der Europäischen Gemeinschaften, EuR 1987, 75 mwN; Vogelmann, Concours oder Parcours? ecolex 1995, 953.
- 2) 67/444/EWG, ABl 1967 Nr 152, 13 ff; zur Rechtsentwicklung Kallmayer in Calliss/Ruffert, EGV, Art 283 Rn 2 ff; Keppert, Die Besteuerung der Beamten und sonstigen Bediensteten der EU, SWI 1995, 230.
- 3) Klinke, Diener, Diensten und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 217.
- 4) ZB EuGH 24. 2. 1988, Rs 260/86, Slg 1988, 955, Kommission/Belgien – Tz 10, zu einer aufgrund des Wegfalls einer Steuerermäßigung mittelbar belastenden Immobiliensteuer.
- 5) EuGH 25. 5. 1993, Rs C-263/91, Slg 1993, I-2755, Kristoffersen – Tz 14; Klinke, Diener, Diensten und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 218. Art 13 Abs 2 des Protokolls gilt hingegen nicht für Gebühren, deren Höhe vom Umstand der Steuerbefreiung beeinflusst wird (EuGH 8. 2. 1968, Rs 32/67, Slg 1983, 68, Van Leeuwen, zu einem Schuldgeld; EuGH 25. 2. 1969, Rs 23/68, Slg 1969, 43, Klomp – Tz 18 ff, zu Sozialversicherungsbeiträgen); die Befreiung nach Art 13 Abs 2 des Protokolls kann daher – im Rahmen des Diskriminierungsverbotes des Art 12 EGV (EuGH 13. 7. 1983, Rs 152/82, Slg 1982, 2323, Forcheri – Tz 18 f, zum Vergleich befreiter Beamter mit sonstigen Wanderarbeitnehmern) – gebührenerhöhend berücksichtigt werden.
- 6) ABl 1968 Nr L 56, 8 ff idF VO 59/98 des Rates vom 12. 11. 1998, ABl 1998, Nr L 307, 3; s a EuGH 3. 3. 1988, Rs 85/86, Slg 1988, 1313, Kommission/EIB – Tz 2 ff; Rogalla, Dienstrecht der Europäischen Gemeinschaften² (1992), 181 ff.

sowie der Gleichbehandlung ihres Personals die nationalen Steuern durch eine gleichmäßig auf das Personal der Gemeinschaften anwendbare Gemeinschaftssteuer ersetzen soll⁷⁾ und – obwohl ausschließlich im Interesse der Gemeinschaften geschaffen⁸⁾ – dem Einzelnen subjektive Rechte gewährt.⁹⁾ Aus diesem Grund ist auch der von der Bf vorgebrachten Auffassung zu folgen, dass der Verzicht auf ein den Europäischen Gemeinschaften nach Art 13 des Protokolls zustehendes Besteuerungsrecht nicht möglich ist; entgegen der von der FinVerw vertretenen Ansicht lässt sich aus dem vom EuGH geprägten Verständnis des Art 13 des Protokolls auch keine Subjekt-to-tax-Bedingung der Freistellung nach Art 13 Abs 2 des Protokolls gewinnen.

Die Regelungen des Art 13 des Protokolls stehen in engem Zusammenhang mit dem für Nebeneinkünfte geltenden Art 14 des Protokolls, der nämlich für Bedienstete, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der Gemeinschaften im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates niederlassen, ua für Zwecke der Erhebung der Einkommensteuer ihren Wohnsitz im ursprünglichen Wohnsitzmitgliedstaat und somit die dortige unbeschränkte Steuerpflicht fingiert.¹⁰⁾ Insofern handelt es sich bei Art 13 Abs 2 des Protokolls auch materiell um eine Doppelbesteuerungsregel, allerdings mit der Sondervergünstigung, dass der Bezug bei der steuerlichen Gesamtveranlagung im fingierten Wohnsitzstaat des Bediensteten auch im Rahmen der Progression nicht berücksichtigt werden darf.¹¹⁾ Art 13 des Protokolls verhindert somit einerseits, dass aufgrund der Erhebung unterschiedlich hoher innerstaatlicher Steuern das Effektiveinkommen der Bediensteten schwankt, und andererseits, dass dieses Einkommen aufgrund einer Doppelbesteuerung stärker als gewöhnlich belastet wird.¹²⁾ Die Steuerbefreiung des Art 13 Abs 2 des Protokolls gilt freilich nur für direkte Steuern auf das Gehalt selbst¹³⁾ und erfasst beispielsweise nicht Nebeneinkünfte oder aus dem Gehalt getätigte Investitionen und Kapitalanlagen.¹⁴⁾ Soweit der Bedienstete nach dem Protokoll keine Sonderbehandlung erfährt, gelten somit auch für ihn die Steuerrechte der im Einzelfall maßgeblichen Staaten sowie deren Doppelbesteuerungsabkommen. Für die Nebeneinkünfte behält somit der Bedienstete nach Art 14 des Protokolls – der auch den Wohnsitzdefinitionen der DBA als europäisches Primärrecht vorgeht – seinen steuerlichen Wohnsitz im Heimatland und wird dort entsprechend den Zuteilungsregeln des jeweiligen DBA steuerlich erfasst.¹⁵⁾

3. DER ANWENDUNGSBEREICH DER STEUERBEFREIUNG DES PROTOKOLLS

Die VO 549/69 des Rates vom 25. 3. 1969 ist in Ausführung des Protokolls ergangen und bestimmt jene Gruppen von Beamten und sonstigen Bediensteten, auf welche die Art 13 Abs 2 und Art 14 des Protokolls Anwendung finden;¹⁶⁾ nach Art 2 und 3 dieser VO sind demnach Art 13 Abs 2 sowie Art 14 des

Protokolls ua auf Personen anzuwenden, die unter das Statut der Beamten oder die Beschäftigungsbedingungen für die sonstigen Bediensteten der Gemeinschaften fallen, mit Ausnahme der örtlichen Bediensteten.¹⁷⁾ Entsprechend unterliegen nach Art 2 der VO 260/68 jene Personen der Gemeinschaftssteuer, auf die das Statut der Beamten oder die Beschäftigungsbedingungen für die sonstigen Bediensteten der Gemeinschaften Anwendung finden, jedoch mit Ausnahme der örtlichen Bediensteten. Dieses in der VO 549/69 sowie der VO 260/68 angesprochene Statut der Beamten (EBSt) sowie die Beschäftigungsbedingungen für die sonstigen Bediensteten (BSB) wurden durch VO 259/68 des Rates vom 29. 2. 1968 festgelegt.¹⁸⁾

Nach Art 1 BSB gelten die Beschäftigungsbedingungen auch für örtliche Bedienstete, die Art 4 BSB näher definiert; demnach wird ein örtlicher Bediensteter „– entsprechend den örtlichen *Gepflogenheiten – zur Verrichtung von manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten eingestellt*“, wobei nur bei Dienstorten, die außerhalb der Länder der Gemeinschaften liegen – was auch bei der Bf als Bedienstete (Dokumentalistin) der Delegation der Kommission in Österreich vor dem EU-Beitritt Österreichs am 1. 1. 1995 der Fall war –, örtliche Bedienstete auch

-
- 7) EuGH 3. 3. 1988, Rs 85/86, Slg 1988, 1313, *Kommission/EIB – Tz 10*.
- 8) *Rogalla* in Grabitz/Hilf, EGV, Art 283 Rn 10; Art 18 des Protokolls.
- 9) EuGH 16. 12. 1960, Rs 6/60, Slg 1960, 1163, *Humblet; Rogalla*, Dienstrecht der Europäischen Gemeinschaften², 49.
- 10) Siehe etwa *Keppert*, Die Besteuerung der Beamten und sonstigen Bediensteten der EU, SWI 1995, 230; *Klinke*, Diener, Dienst und Verdienst: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 217; *Stapperfend* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG²¹, § 1 Anm 38; EuGH 25. 5. 1993, Rs C-263/91, Slg 1993, I-2755, *Kristoffersen – Tz 12*; EAS 1692 = SWI 2000, 390.
- 11) ZB EuGH 16. 12. 1960, Rs 6/60, Slg 1960, 1167, *Humblet*; siehe auch *Rogalla*, Dienstrecht der Europäischen Gemeinschaften², 51; *Doralt*, EStG⁴, § 1 Tz 29/2; *Keppert*, Die Besteuerung der Beamten und sonstigen Bediensteten der EU, SWI 1995, 230; Rz 127 LStR 2002; EAS 1692 = SWI 2000, 390; *Klinke*, Diener, Dienst und Verdienst: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 219 mwN.
- 12) Siehe auch EuGH 3. 7. 1974, Rs 7/74, Slg 1974, 757, *Broulius van Nidek – Tz 10/11*; EuGH 8. 2. 1968, Rs 32/67, Slg 1983, 68, *Van Leewen*; ferner BFH 6. 8. 1998, IV R 75/97, BFHE 186, 410, BStBl 1998 II 732.
- 13) *Rogalla* in Grabitz/Hilf, EGV, Art 283 Rn 14; *Heinrichs*, Die Vorrrechte und Befreiungen der Beamten der Europäischen Gemeinschaften, EuR 1987, 85.
- 14) Siehe zB EuGH 25. 5. 1993, Rs C-263/91, Slg 1993, I-2755, *Kristoffersen – Tz 14 ff*, zur Besteuerung des Mietwerts einer Wohnung; ausführlich *Klinke*, Diener, Dienst und Verdienst: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 219 ff.
- 15) Dazu ausführlich *Klinke*, Diener, Dienst und Verdienst: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 219 ff.
- 16) ABl 1969 Nr L 74, 1 ff idF VO 1198/98 des Rates vom 5. 6. 1998, ABl 1998 Nr L 166, 3.
- 17) Siehe auch *Heinrichs*, Die Vorrrechte und Befreiungen der Beamten der Europäischen Gemeinschaften, EuR 1987, 77; zur Begründung der Ausnahme BFH 6. 8. 1998, IV R 75/97, BFHE 186, 410, BStBl 1998 II 732, zu einem tageweise für den Europarat tätigen Dolmetscher.
- 18) ABl 1968 Nr L 56, 1 ff idF VO 490/2002 des Rates vom 18. 3. 2002, ABl 2002 Nr L 77, 1; konsolidiert in ABl 1972 Nr C 100, 3 ff.

andere als manuelle Tätigkeiten oder Hilfsätigkeiten verrichten können. Örtliche Bedienstete („Ortskräfte“) unterliegen jedoch nicht der Gemeinschaftsteuer nach Art 13 Abs 1 des Protokolls; vielmehr sind sie in Österreich steuerpflichtig.¹⁹⁾ Die Beh verließ sich jedoch im Hinblick auf den dienstrechlichen – und somit auch steuerlichen – Status der Bf zu Unrecht auf die „Verbalnote“ der Vertretung der Kommission, in der die Bf nur als „Mitarbeiterin“, nicht jedoch als „Beamtin“ oder „sonstige Bedienstete“ iSd Protokolls bezeichnet wurde, und verstand diese „offenbar in einer Art Bindungswirkung“. Diese Begründung der Beh „es sei nach Ansicht des BMF stets Angelegenheit der jeweiligen internationalen Organisation, den Status der in ihren Diensten stehenden Personen zu beurteilen, trifft so (verstanden offenbar in einer Art Bindungswirkung) nicht zu. Auch eine tatsächlich unterbliebene Einhebung von Steuern der Gemeinschaft von den Bezügen der Beschwerdeführerin beantwortet noch nicht hinreichend die Frage, ob der Bf der Status einer sonstigen Bediensteten bzw einer sonstigen Bediensteten iSd Art 2 lit a der Verordnung zukommt“. Der VwGH trug der Beh konsequenterweise auf, anhand der gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen und der Rsp den tatsächlichen Status der Bf festzustellen.²⁰⁾

4. LOHNSTEUERHAFTUNG DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT?

Fraglich bleibt schließlich auch die im gegenständlichen Erk von der Bf bejahend angesprochene Frage, ob ein Lohnsteuerabzug gem § 78 EStG zu erfolgen gehabt hätte und daher gegebenenfalls die Europäische Gemeinschaft als Dienstgeber – vertreten durch die Kommission – gem § 82 EStG zur Haftung herangezogen werden kann.²¹⁾ Entgegen dieser Ansicht ist jedoch der – nicht weiter begründeten – Auffassung des BMF in Rz 128 LStR 2002 zu folgen, wonach bereits eine Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug, und somit auch die Lohnsteuerhaftung nach § 82 EStG ausscheidet. Allgemein anerkannt ist zunächst, dass ausländische diplomatische Vertretungen, internationale Organisationen und sonstige Exterritoriale, die nach allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechtes oder aufgrund von Staatsverträgen nicht zum Lohnsteuerabzug verhalten werden können, wie ausländische Arbeitgeber anzusehen sind, die im Inland keine Betriebstätte iSd § 47 iVm § 81 EStG haben, und daher keine Lohnsteuerabzugsverpflichtung besteht und auch keine Lohnsteuerhaftung eintreten kann.²²⁾ Angesichts der Vorrechte der Europäischen Gemeinschaften aufgrund des mit Anwendungsvorrang versehenen Protokolls, insb der Bestimmungen des Art 3 Abs 1 über die Befreiung der Gemeinschaften von direkten Steuern sowie des Art 1 dritter Satz über die Unantastbarkeit des Vermögens ohne Ermächtigung durch den EuGH,²³⁾ kann im vorliegenden Fall nichts Anderes gelten. Eine Haftungsinanspruchnahme erscheint daher aufgrund des privilegierten Status der Gemeinschaften ausgeschlossen.

5. FAZIT

Entgegen weit verbreiteter Missverständnisse ist die Steuerbefreiung für Bedienstete der EG nach Art 13 Abs 2 des Protokolls keine systemwidrige Steuerbegünstigung, sondern vielmehr systemkonformer Ausfluss der Besteuerung der Gemeinschaftsbezüge durch die EG selbst und stellt sich auch als Notwendigkeit zur Aufrechterhaltung der Unabhängigkeit der Gemeinschaften sowie der Gleichbehandlung ihres Personals dar. Wenngleich im konkreten Fall des Erk vom 18. 12. 2001, 2000/15/0162, offen geblieben ist, ob die Bf als „örtliche Bedienstete“ zu qualifizieren ist und sohin nicht unter dieses gemeinschaftsinterne Besteuerungssystem fällt, kann es auch diesfalls aufgrund des privilegierten Status nicht zu einer Lohnsteuerabzugsverpflichtung bzw -haftung der Gemeinschaft kommen.

19) Rz 128 LStR 2002.

20) Zur Abgrenzung etwa EuGH 25. 6. 1981, Rs 105/80, Slg 1981, 1701, *Desmedt; Bachmann*, Der öffentliche Dienst in Österreich und in den Europäischen Gemeinschaften, ZfV 1991, 233; *Rogalla* in Grabitz/Hilf, EGV, Art 283 Rn 22; siehe auch den Vorlagebeschluss des OGH 14. 3. 2001, 9 Ob A 309/00g, RdA 2002/8 m Anm *Schwarz*.

21) Siehe auch *Urtz*, SWI 2002, 204.

22) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 47 Tz 4 u § 82 Tz 3; s auch *Doralt*, EStG⁴, § 47 Tz 10 u § 82 Tz 14; *Drenseck* in Schmidt, EStG²⁰, § 38 Rz 7.

23) Dazu etwa EuGH 29. 4. 1993, C-182/91, Slg 1993, I-2161, *Forafrique Burkinafaso SA*.

Nach Art 13 Abs 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften (67/444/EWG) sind Beamte und sonstige Bedienstete der Europäischen Gemeinschaft von innerstaatlichen Steuern auf ihre Gehälter, Löhne und Bezüge befreit. Nach Art 2 und 3 der VO 549/69/EWG ist Art 13 Abs 2 des Protokolls ua auf Personen anzuwenden, die unter das Statut der Beamten oder die Beschäftigungsbedingungen für die sonstigen Bediensteten der Gemeinschaften fallen, mit Ausnahme der örtlichen Bediensteten. Der dienstrechliche Status eines Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften ist von der Behörde unter Beachtung der einschlägigen Rechtsvorschriften und der Rsp festzustellen; eine Beurteilung dieses Status in einer „Verbalnote“ der Vertretung der Europäischen Kommission entfaltet diesbezüglich keine Bindungswirkung.