

# Aus der Rechtsprechung des EuGH:

## Schilling: Sonderausgabenabzug in Deutschland für die Beschäftigung einer Haushaltshilfe eines EG-Beamten in Luxemburg

2004/  
S. 267  
S. 103

Es verstößt gegen Art 39 EG iVm Art 14 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EG, wenn aus Deutschland stammende Beamte der EG, die in Luxemburg wohnen, wo sie als Beamte tätig sind, und denen in diesem Mitgliedstaat Aufwendungen für eine Haushaltshilfe entstanden sind, diese Aufwendungen nicht von ihren in Deutschland stpfl Einkünften absetzen dürfen, weil die Beiträge für die Haushaltshilfe nicht an die deutsche gesetzliche Rentenversicherung, sondern an die luxemburgische Rentenversicherung entrichtet worden sind.

EuGH, Urteil vom 13. 11. 2003, C-209/01, Theodor Schilling und Angelika Fleck-Schilling/Finanzamt Nürnberg-Süd (Vorabentscheidungsersuchen der BFH)

**DDr. Georg Kofler**  
Universität Linz

### 1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt

Die Rs Schilling dreht sich insb um die Auslegung der steuerlich relevanten Bestimmungen des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften<sup>1)</sup> und deren Einfluss auf die Anwendung der Arbeitnehmerfreizügigkeit iSd Art 39 EG. Nach Art 13 Abs 2 des Protokolls sind EG-Beamte „von innerstaatlichen Steuern auf die von den Gemeinschaften gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit“<sup>2)</sup>. Die Befreiung des Art 13 Abs 2 erklärt sich daraus, dass die EG im Gegenzug gem Art 13 Abs 1 des Protokolls von den Bezügen ihrer Bediensteten bereits eine gemeinschaftsinterne Steuer zum Abzug bringen<sup>3)</sup>. Die Steuerbefreiung des Art 13 Abs 2 des Protokolls gilt allerdings nur für direkte Steuern auf das Gehalt selbst<sup>4)</sup> und steht damit in engem Zusammenhang mit dem für Nebeneinkünfte gel-

tenden Art 14 des Protokolls, der für Beamte, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der EG im Hoheitsgebiet eines anderen MS niederlassen, ua für Zwecke der Erhebung der ESt ihren Wohnsitz im ursprünglichen Wohnsitzmitgliedstaat und somit die dortige unbeschränkte Steuerpflicht fingiert<sup>5)</sup>.

Strittig war nun die Auslegung von Art 14 des Protokolls iVm Art 39 EG: Die kl Eheleute Schilling waren als EG-Beamte mit Wohnsitz und Lebensmittelpunkt in Luxemburg tätig und beschäftigten eine Haushaltshilfe, für die sie Pflichtbeiträge zur luxemburgischen Rentenversicherung abführten. Sie beantragten gem § 10 Abs 1 Nr 8 dEStG den Abzug dieser Kosten von den in Deutschland erzielten Nebeneinkünften (insb aus Vermietung und Verpachtung). Obzwar § 10 Abs 1 Nr 8 dEStG erfordere, dass für die Haushaltshilfe Beiträge zur deutschen Rentenversicherung entrichtet würden, fingiere gerade Art 14 des Protokolls, dass die Kl weiterhin in Deutschland lebten und die Aufwendungen daher dort abzugsfähig seien. Finanzverwaltung und Finanzgericht folgten dieser Ansicht nicht, der BFH<sup>6)</sup> legte den Fall schließlich mit mehreren Fragen dem EuGH vor. Es ging also zusammengefasst darum, ob es gegen Art 39 EG und Art 14 des Protokolls verstößt, wenn aus Deutschland stammende EG-Beamte, die in Luxemburg wohnen und denen dort Aufwendungen für eine Haushalts-

1) 67/444/EWG, ABI 1967 Nr 152, 13 ff; zur Rechtsentwicklung *Kallmayer* in *Calliss/Ruffert*, EGV, Art 283 Rn 2 ff; siehe dazu und zum persönlichen Anwendungsbereich des Protokolls auch *G. Kofler*, Besteuerung der Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften, *ecolex* 2002, 530 ff.

2) Das Protokoll geht dabei als primäres Gemeinschaftsrecht dem einzelstaatlichen Recht und auch den DBA vor; *Klinke*, Diener, Dienen und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, *IStR* 1995, 217; *G. Kofler*, *ecolex* 2002, 530 ff.

3) Siehe auch EuGH 3. 3. 1988, Rs 85/86, *Slg* 1988, 1313, *Kommission/EIB – Tz* 2 ff; *Rogalla*, Dienstrecht der Europäischen Gemeinschaften<sup>2</sup>, 181 ff.

4) Art 13 erfasst daher zB nicht Nebeneinkünfte oder aus dem Gehalt getätigte Investitionen; siehe zB EuGH 25. 5. 1993, Rs C-263/91, *Slg* 1993, I-2755, *Kristoffersen – Tz* 14 ff; ausf *Klinke*, *IStR* 1995, 219 ff; weiters *Rogalla* in *Grabitz/Hilf*, EGV, Art 283 Rn 14; *Heinrichs*, Die Vorrechte und Befreiungen der Beamten der Europäischen Gemeinschaften, *eUR* 1987, 85.

5) Siehe etwa *Keppert*, Die Besteuerung der Beamten und sonstigen Bediensteten der EU, *SWI* 1995, 230; *Klinke*, *IStR* 1995, 217; EuGH 25. 5. 1993, Rs C-263/91, *Slg* 1993, I-2755, *Kristoffersen – Tz* 12; *EAS* 1692 = *SWI* 2000, 390.

6) BFH 21. 2. 2001, XI R 29/00, *BFHE* 195, 181, *BStBl* 2001 II 582.

hilfe entstanden sind, diese Aufwendungen deshalb nicht in Deutschland von der Steuer abziehen dürfen, weil die Beiträge für die Haushaltshilfe nicht an die deutsche – sondern an die luxemburgische – Rentenversicherung entrichtet wurden.

## 2. Entscheidung des EuGH

Im Gegensatz zum GA<sup>7)</sup> befand der EuGH die deutsche Vorgehensweise für mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar. Der EuGH hat in seinem Urteil die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 39 EG und Art 14 des Protokolls kombiniert untersucht, wobei sich drei logische Schritte identifizieren lassen:

a. Im ersten Schritt führte der EuGH aus, dass Art 39 EG im vorliegenden Fall anwendbar ist, woran weder der Umstand etwas ändert, dass die Eheleute Schilling die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen<sup>8)</sup>, noch geht die Arbeitnehmereigenschaft iSd Art 39 EG deshalb verloren, weil ein Gemeinschaftsangehöriger bei einer internationalen Organisation beschäftigt ist, selbst wenn die Bedingungen seiner Einreise in das Beschäftigungsland und seines Aufenthalts in diesem Land Gegenstand einer speziellen Regelung durch ein internationales Übereinkommen sind<sup>9)</sup>.

b. Im zweiten Schritt wies der EuGH darauf hin, dass die Beamten und sonstigen Bediensteten der EG jedoch steuerrechtlichen Sonderregeln – nämlich Art 13 und Art 14 des Protokolls – unterliegen, die sie von anderen Arbeitnehmern unterscheiden<sup>10)</sup>.

Aus Art 14 leitete der EuGH daraufhin ab, dass EG-Beamte Anspruch auf Gewährung der Steuerabzüge haben, „*die im inländischen Steuersystem des Herkunftsmitgliedstaats vorgesehen sind und nicht an die Bezüge anknüpfen, die sie als Beamter oder sonstiger Bediensteter erhalten*“.

c. Auf Basis dieser Auslegung des Art 14 des Protokolls prüfte der EuGH sodann in einem dritten Schritt – bezogen auf die unter Art 14 fallenden EG-Beamten –, ob die Arbeitnehmerfreizügigkeit durch die deutsche Vorgehensweise eingeschränkt wird. Hier ging der EuGH von der Überlegung aus, dass der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs 1 Nr 8 dEStG nicht an die beruflichen Einkünfte der StPfl anknüpft und somit kein Zusammenhang mit den Dienstbezügen iSv Art 13 des Protokolls besteht. Daraus resultierte für den EuGH auch unmittelbar die – nicht gerechtfertigte<sup>11)</sup>

– Beschränkung der Freizügigkeit: Während deutsche EG-Beamte, die zwar in einem anderen MS arbeiten, ihren gewöhnlichen Aufenthalt aber in Deutschland beibehalten und dort eine Haushaltshilfe beschäftigen, der Steuerabzug nach § 10 Abs 1 Nr 8 dEStG offen steht, sind Personen in der Situation der Eheleute Schilling, die Deutschland verlassen haben, um als EG-Beamte in einem anderen MS zu arbeiten, idR nicht in der Lage, diese Steuervergünstigung in Anspruch zu nehmen. Obwohl sich also diese beiden Gruppen – mit Ausnahme der Tatsache, ob sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland beibehalten haben – in der gleichen Lage befinden, wird letztere Gruppe benachteiligt, was wiederum dazu führen kann, dass § 10 Abs 1 Nr 8 dEStG Deutsche davon abhält, eine Berufstätigkeit als EG-Beamte im Gebiet eines anderen MS auszuüben.

## 3. Würdigung

Der EuGH macht durch sein „dreistufiges“ Vorgehen zunächst klar, dass sich diese Argumentation auf die besondere steuerrechtliche Situation von EG-Bediensteten beschränkt<sup>12)</sup>. Das vom EuGH gewählte Vergleichs paar – EG-Beamte mit Wohnsitz in- bzw außerhalb des Herkunftsmitgliedstaates – nimmt auch einer denkbaren Anwendung der Schumacker-Rsp den Wind aus den Segeln. In dieser Judikaturlinie geht der EuGH nämlich davon aus, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf direkte Steuern idR nicht in einer vergleichbaren Situation befinden und es daher zulässig ist, dass der Beschäftigungsstaat die persönliche Situation (zB Familienstand) eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt<sup>13)</sup>. Allerdings geht die Verpflichtung zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse vom Wohnsitz- auf den Beschäftigungsstaat über, wenn der gebietsfremde StPfl in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt<sup>14)</sup>. Würde man diesen Gedanken auf den vorliegenden Fall übertragen, in dem das Einkommen der Eheleute Schilling im Wesentlichen nicht aus Deutschland stammte, sondern aus ihren Dienstbezügen als Gemeinschaftsbeamte bestand, wäre also wohl idR die EG „zuständig“, die familiäre Situation ihrer Beamten steuerlich zu berücksichtigen<sup>15)</sup>. Dies wird auch

7) Schlussanträge GA Tizzano 6. 3. 2003, C-209/01, Schilling.

8) EuGH 13. 11. 2003, C-209/01, Schilling – Tz 26 ff; siehe auch EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, F. W. L. de Groot – Tz 80; dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 186 mwN. Das Urteil in der Rs Werner (EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, Slg 1991, I-429, Werner) ist hier bereits deshalb nicht einschlägig, weil die Eheleute Schilling unstrittig ihren Herkunftsstaat verlassen und in einem anderen MS eine Erwerbstätigkeit aufgenommen haben; siehe Schlussanträge GA Tizzano 6. 3. 2003, C-209/01, Schilling – Tz 82 ff.

9) Siehe zB EuGH 15. 3. 1989, Rs 389/87 und 390/87, Slg 1989, 723, Echternach und Moritz – Tz 11; EuGH 3. 10. 2000, C-411/98, Slg 2000, I-8081, Ferlini – Tz 42. Nach Art 39 Abs 4 EG findet die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 39 zwar „keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung“; diese Ausnahme ist allerdings eng auszulegen und erfasst lediglich Beschäftigten, die zB eine unmittelbare oder mittelbare Teilnahme an der Ausübung hoheitlicher Befugnisse mit sich bringen; siehe Schlussanträge GA Tizzano 6. 3. 2003, C-209/01, Schilling – Tz 21 ff.

10) EuGH 13. 11. 2003, C-209/01, Schilling – Tz 29 ff.

11) EuGH 13. 11. 2003, C-209/01, Schilling – Tz 38 ff. Obwohl von den Parteien keine Rechtfertigungsgründe geltend gemacht wurden, prüfte und verneinte der EuGH eine Rechtfertigung aufgrund der arbeitsmarkt- und sozialpolitischen Zielsetzung des § 10 Abs 1 Nr 8 dEStG sowie aufgrund der Kohärenz des Steuersystems.

12) Mit seiner Argumentation umschiffte der EuGH auch die Frage, ob sich die Wohnsitzfiktion des Art 14 des Protokolls auf die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht und der abkommensrechtlichen Ansässigkeit beschränkt, oder ob sich diese Fiktion auch auf die sich aus dem Wohnsitz zwangsläufig ergebenden tatsächlichen Verhältnisse bezieht. Die hA neigte bisher ersterer Ansicht zu, insb weil sonst Art 14 Abs 2 entbehrlich wäre, der seinerseits den tatsächlichen Umstand der Belegenheit von Vermögen für Erbschaftsteuerzwecke im Herkunftsmitgliedstaat fingiert; siehe zB BFH 21. 2. 2001, XI R 29/00, BFHE 195, 181, BStBl 2001 II 582; zust Schlussanträge GA Tizzano 6. 3. 2003, C-209/01, Schilling – Tz 77 ff; siehe auch Heinrichs, EuR 1987, 85; G. Kofler, ecolex 2002, 530 ff.

13) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 31 ff; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 18; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 41; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-02739, Gilly – Tz 49 ff; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind – Tz 23 ff; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, Zurstrassen – Tz 21.

14) Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 36 ff; siehe auch Bernhard, IStR 2001, 650.

15) Siehe auch Schlussanträge GA Tizzano 6. 3. 2003, C-209/01, Schilling – Tz 77 ff.

tatsächlich durch die so genannten „Familienzulagen“<sup>16)</sup> für EG-Beamte erreicht. Die Auslegung des EuGH führt hier freilich im Ergebnis zu einer erheblichen Besserstellung von EG-Beamten: Diese können sowohl von den Zulagen des

---

16) Das sind die in Art 62 und 67 des Statuts der Beamten (VO 259/68 des Rates vom 29. 2. 1968, ABl 1968 Nr L 56, 1 ff idgF) genannte Haushaltszulage, die Zulage für unterhaltsberechtigte Kinder und die Erziehungszulage.

gemeinschaftsinternen Steuersystems als auch vom Sonderausgabenabzug im Heimatstaat profitieren – ein Ergebnis, das der EuGH in der Rs Schilling ohne nähere Begründung gebilligt hat<sup>17)</sup>.

---

17) Siehe aber auch GA Tizzano (Schlussanträge 6. 3. 2003, C-209/01, Schilling – Tz 80), der meint, dass eine solche Auslegung „*nicht etwa eine Diskriminierung beseitigen*“, sondern den Eheleuten Schilling „*vielmehr ohne jede sachliche Rechtfertigung eine wirtschaftliche Besserstellung gewähren würde*“.