

Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang

1190 Wien, Peter-Jordan-Straße 114/9

## **RECHTSGUTACHTEN**

zu unionsrechtlichen und verfassungsrechtlichen Fragen eines „Familienbonus Plus“

# Inhaltsverzeichnis

I.	Gutachtensauftrag.....	3
II.	Grundfreiheiten, Freizügigkeit und Diskriminierungsverbote.....	5
1.	Maßgebende Rechtsquellen für Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote.....	5
2.	Anwendbare Vorschriften.....	5
3.	Vergleichbarkeitsprüfung.....	7
1.	<i>Vergleichbare Situation</i> .....	7
2.	<i>Rechtliche und faktische Vergleichbarkeit</i> .....	8
3.	<i>Unterschiedliche Situationen</i> .....	9
4.	<i>Bedeutung für den Familienbonus Plus</i> .....	10
4.	Rechtfertigungsprüfung.....	14
1.	<i>Zur Zulässigkeit von Rechtfertigungen</i> .....	14
2.	<i>Bindung zur österreichischen Gesellschaft</i> .....	15
3.	<i>Ausgleich der durch den Kindesunterhalt entstehenden Mehrbelastung</i> .....	18
5.	Verhältnismäßigkeitsprüfung.....	18
III.	Anwendung der VO 883/2004.....	22
IV.	Die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten.....	27
V.	Verfassungsrechtliche Vorgaben.....	33
1.	Rahmenbedingungen.....	33
2.	Höhe des Unterhalts.....	34
3.	Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.....	35
4.	Nicht haushaltszugehörige Kinder im Inland.....	36
5.	Unterhaltungspflichten für Kinder im Ausland.....	37
6.	Bedeutung für den „Familienbonus Plus“.....	38
VI.	Abschließende Würdigung.....	40

## I. Gutachtensauftrag

Im Vortrag von BM Bogner-Strauß und BM Löger vom 10. 1. 2018 an den Ministerrat wird die Einführung eines neuen Steuerabsetzbetrages („Familienbonus Plus“) vorgeschlagen und wie folgt näher präzisiert und begründet:

*„In einer alternden Gesellschaft ist die Kindererziehung eine wichtige Leistung, die für die Gesellschaft erbracht wird.*

*Gerade jene Eltern, die neben der Erziehung ihrer Kinder gleichzeitig berufstätig sind, sollen bessere Anerkennung erfahren, auch indem es eine Änderung der österreichischen Familienpolitik gibt – weg von der Förderungslogik sowie weg von der Logik, dass bürokratische Nachweise erbracht werden müssen, hin zu mehr individuellem Freiraum und einer ehrlichen Steuerentlastung.*

*Dies soll insbesondere durch einen hohen Steuerabsetzbetrag für Kinder („Familienbonus Plus“) erreicht werden.*

### **Ausgestaltung des Familienbonus Plus:**

- *Der Familienbonus Plus ist ein Absetzbetrag in Höhe von 1.500 Euro pro Kind und Jahr (d.h. die Steuerlast wird um bis zu 1.500 Euro reduziert).*
- *Dieser steht bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres zu, sofern Anspruch auf Familienbeihilfe besteht und das Kind in Österreich lebt.*
- *Für volljährige Kinder, für die Familienbeihilfe bezogen wird, soll Anspruch auf einen Familienbonus in der Höhe eines Absetzbetrages von 500 Euro bestehen.*
- *In einem Haushalt kann der Absetzbetrag wahlweise von einem (Ehe)Partner in Anspruch genommen werden oder auf beide (Ehe)Partner verteilt werden.*
- *Für getrennt lebende Eltern, die Unterhalt leisten, soll der Familienbonus (Plus) nach der gegenwärtigen Regelung des Kinderfreibetrages auf beide Eltern aufgeteilt werden, mit dem Ziel die Bedürfnisse des Kindes bestmöglich abzudecken.*
- *Der Familienbonus (Plus) ist nicht negativsteuerfähig.*
- *Der derzeitige Kinderfreibetrag und die steuerliche Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten bis zum 10. Lebensjahr sollen aus Gründen der Vereinfachung und Transparenz zur Gänze entfallen.*
- *Um auch geringverdienende Alleinerzieherinnen und Alleinerzieher, die keine Einkommensteuern bezahlen, adäquat zu berücksichtigen, soll für diese ein höherer Alleinerzieherabsetzbetrag sowie für geringverdienende Alleinverdienerinnen und Alleinverdiener ein höherer Alleinverdienerabsetzbetrag umgesetzt werden.*
- *Die Maßnahme soll mit 01.01.2019 in Kraft treten.“*

Ich bin gebeten worden, ein Rechtgutachten darüber zu erstatten, ob die im Ministerratsvortrag beschriebene geplante Regelung, den „Familienbonus Plus“ ausschließlich für im Inland lebende Kinder zu gewähren, den unionsrechtlichen und verfassungsrechtlichen Vorgaben entspricht. Vereinbarungsgemäß werde ich mich dabei mit der Frage auseinandersetzen, welche Anforderungen sich aus den im AEUV, im Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum und partiell in einzelnen Assoziationsabkommen der EU verankerten Grundfreiheiten und dem allgemeinen

Diskriminierungsverbot (Art 18 AEUV), den sekundärrechtlichen Vorschriften der Verordnung VO 883/2004 sowie der sogenannten Familienbesteuerungsrechtsprechung des VfGH für die Ausgestaltung eines derartigen Absetzbetrages ergeben.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit bei personenbezogenen Bezeichnungen werden die dem grammatikalischen Geschlecht entsprechenden Worte verwendet. Bei Anwendung auf eine natürliche Person ist die dem Geschlecht dieser Person entsprechende Bezeichnung zu verwenden.

## II. Grundfreiheiten, Freizügigkeit und Diskriminierungsverbote

### 1. Maßgebende Rechtsquellen für Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote

Beschränkungen des nationalen Gesetzgebers bei der Einführung eines neuen Familienbonus Plus ergeben sich aus dem unionsrechtlichen Primärrecht. Von Bedeutung sind dabei die Bestimmungen des EUV, des AEUV und der EU-Grundrechte-Charta. Der Bereich des direkten Steuerrechts ist zwar nach wie vor nahezu vollständig in der Rechtssetzungskompetenz der einzelnen EU-Mitgliedstaaten verblieben, sieht man beispielsweise von der Möglichkeit zum Erlass von Harmonisierungsvorschriften nach Art 114 Abs 1 AEUV und Art 115 AEUV ab. Demnach können Richtlinien erlassen werden, wenn „*sie sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken*“. Auf Grundlage des Art 115 AEUV erlassene Richtlinien bedürfen allerdings der Einstimmigkeit, weshalb die meisten Fragen auf dem Gebiet der direkten Steuern noch nicht sekundärrechtlich geregelt sind.

Dennoch ergeben sich für nationale Gesetzgeber im Rahmen der (direkten) Steuergesetzgebung unionsrechtliche Grenzen. Der EuGH betont in ständiger Rechtsprechung, dass die Regelung der direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt, dass diese aber dabei an die unionsrechtlichen Anforderungen gebunden sind.<sup>2</sup> Auf dem Gebiet der direkten Steuern haben neben dem Beihilfeverbot besonders die Grundfreiheiten die Rechtsprechung des EuGH besonders häufig beschäftigt. Die Grundfreiheiten haben gemeinsam mit dem allgemeinen Freizügigkeitsgebot der Unionsbürger (Art 21 AEUV) und dem allgemeinen Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit (Art 18 AEUV) große Bedeutung für die unionsrechtlichen Anforderungen, denen der nationale Gesetzgeber im Bereich der direkten Steuern unterliegt. Diese primärrechtlichen Bestimmungen sollen in der Folge näher untersucht werden, um die Anforderungen herauszuarbeiten, denen ein neu einzuführender Absetzbetrag für Kinder („*Familienbonus Plus*“) zu entsprechen hat.

### 2. Anwendbare Vorschriften

Auf dem Gebiet der direkten Steuern sind vor allem die Arbeitnehmerfreizügigkeit, die Niederlassungsfreiheit, die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit maßgebend. Auch wenn diese vier Grundfreiheiten einen unterschiedlichen Wortlaut aufweisen, misst ihnen der EuGH ein weitgehend einheitliches Verständnis bei.<sup>3</sup> Der EuGH differenziert nicht danach, ob der Wortlaut des AEUV von Diskriminierung oder Beschränkung spricht, oder welche Rechtfertigungsgründe jeweils ausdrücklich genannt sind. Vielmehr betrachtet er alle wirtschaftlich relevanten Vorgänge, die einen hinreichenden grenzüberschreitenden Bezug aufweisen, als von den Grundfreiheiten erfasst.<sup>4</sup>

Dazu kommt Art 21 AEUV: Nach dieser Vorschrift hat „*jeder Unionsbürger das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der in den Verträgen und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten*“. Zumal diese Regelung nicht zwischen den Materien differenziert, ist sie auch auf dem

---

<sup>2</sup> Vgl etwa EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 21 und 26; 11. 8.1995, *Wielockx*, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, Rn 16; 15. 5. 1997, *Futura Participations*, C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Rn 19; 16. 7. 1998, *ICI*, C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370, Rn 19; 29. 4. 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, ECLI:EU:C:1999:216, Rn 19; 12.12.2002, *de Groot*, C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, Rn 75; 7.9.2004, *Manninen*, C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, Rn 19; 12.7.2005, *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446, Rn 19; 25. 1. 2007, *Meindl*, Rs C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57, Rn 21.

<sup>3</sup> Vgl bereits *Behrens*, Die Konvergenz der wirtschaftlichen Freiheiten im europäischen Gemeinschaftsrecht, EuR 1992, 145 (15 ff); *Classen*, Auf dem Weg zu einer einheitlichen Dogmatik der EG Freiheiten? EWS 1995m 97 (104 f); M. *Eberhartinger*, Konvergenz und Neustrukturierung der Grundfreiheiten, EWS 1997, 43 (48 ff); *Everling*, Das Niederlassungsrecht in der EG als Beschränkungsverbot, in *Schön* (Hrsg) Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk (1997), 607 (617 f); *Konezny/Züger*, Ist die internationale Schachtelbeteiligung „europatauglich“? SWI 2002, 218 (219); *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007) 19..

<sup>4</sup> Vgl *Lang*, Rechtsprechung, 19.

Gebiet der direkten Steuern anwendbar.<sup>5</sup> Für die Freizügigkeitsbestimmung des Art 21 AEUV ist die vom EuGH entwickelte Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten ebenfalls maßgebend:<sup>6</sup> „Auch wenn nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, müssen diese jedoch ihre Befugnisse in diesem Bereich unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts, insbesondere der Vertragsbestimmungen über das jedem Unionsbürger zuerkannte Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, ausüben und sich deshalb jeder offensichtlichen oder versteckten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit enthalten (in diesem Sinne Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnrn. 21 und 26, und vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00, De Groot, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 75).“<sup>7</sup>

Dem Diskriminierungsverbot nach Art 18 AEUV kommt auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Praxis des EuGH wenig Bedeutung zu.<sup>8</sup> Denn Art 18 AEUV wird von den spezielleren Regelungen der einzelnen Grundfreiheiten und des Art 21 AEUV überlagert. So hat der EuGH in der Rs *Gilly* ausgeführt: „Nach ständiger Rechtsprechung kann Artikel 6 des Vertrages, in dem das allgemeine Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit niedergelegt ist, autonom nur in durch das Gemeinschaftsrecht geregelten Fällen angewendet werden, für die der Vertrag kein besonderes Diskriminierungsverbot vorsieht (vgl. u. a. Urteil vom 25. Juni 1997 in der Rechtssache C-131/96, Mora Romero, Sig. 1997, I-3659, Randnr. 10)“.<sup>9</sup> Auch die vom EuGH auf Art 18 AEUV angewandten Maßstäbe unterscheiden sich nicht von der Auslegungspraxis zu den Grundfreiheiten:<sup>10</sup> „Nach ständiger Rechtsprechung gebietet das Diskriminierungsverbot, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, sofern eine Differenzierung nicht objektiv gerechtfertigt ist (Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-354/95, National Farmers' Union u. a., Slg. 1997, I-4559, Randnr. 61).“<sup>11</sup>

Bei der Prüfung der Frage, ob der geplante Familienbonus Plus mit den Grundfreiheiten vereinbar ist, werde ich mich am traditionellen Prüfungsschema orientieren, das der EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern bei seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten anwendet. Der EuGH weist die Mitgliedstaaten regelmäßig darauf hin, dass nach dem gegenwärtigen Stand des Unionsrechts zwar die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, „diese jedoch ihre Befugnisse in diesem Bereich unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts [...] ausüben und sich deshalb jeder offensichtlichen oder versteckten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit enthalten“ müssen.<sup>12</sup> Dabei ist erforderlich, „dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, sofern eine Differenzierung nicht objektiv gerechtfertigt ist“.<sup>13</sup> Der EuGH fragt somit in einem ersten Schritt nach der Vergleichbarkeit der Sachverhalte, in einem zweiten Schritt nach der

---

<sup>5</sup> Vgl mwN Lang, Rechtsprechung, 22.

<sup>6</sup> Vgl Lang, Rechtsprechung, 22.

<sup>7</sup> EuGH 12.7.2005 *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446, Rn 19. Vgl weiterführend Lang, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Schempp* - Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten? SWI 2005, 411 (411 ff).

<sup>8</sup> Vgl Lang, Rechtsprechung, 23.

<sup>9</sup> EuGH 12. 5. 1998, *Gilly*, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, Rn 37.

<sup>10</sup> Vgl Lang, Rechtsprechung, 23.

<sup>11</sup> EuGH 12.7.2005 *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446, Rn 28.

<sup>12</sup> Vgl etwa EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 21 und 26; 11. 8.1995, *Wielockx*, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, Rn 16; 15. 5. 1997, *Futura Participations*, C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Rn 19; 16. 7. 1998, *ICI*, C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370, Rn 19; *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, ECLI:EU:C:1999:216, Rn 19; Rs C-385/00, 12.12.2002, *de Groot*, C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, Rn 75; 7.9.2004, *Manninen*, C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, Rn 19; 12.7.2005 *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446, Rn 19; 25. 1. 2007, *Meindl*, Rs C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57, Rn 21.

<sup>13</sup> EuGH 12.7.2005 *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446, Rn 28.

Rechtfertigung einer Differenzierung. Erweist sich eine Differenzierung als gerechtfertigt, ist noch in einem dritten Schritt eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen.<sup>14</sup>

### 3. Vergleichbarkeitsprüfung

#### 1. Vergleichbare Situation

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH besteht eine Diskriminierung darin, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird.<sup>15</sup> Dabei vergleicht der EuGH traditionell die Situation von Gebietsfremden mit jener von Gebietsansässigen.<sup>16</sup> Bei natürlichen Personen unterscheiden sich Gebietsfremde von Gebietsansässigen in erster Linie durch die Staatsangehörigkeit.<sup>17</sup> Der EuGH ist zudem bei natürlichen Personen davon ausgegangen, dass Vorschriften über die Gleichbehandlung nicht bloß offene Diskriminierungen auf Grund der Staatsangehörigkeit verbieten, sondern auch verdeckte Diskriminierungen auf Grund anderer Differenzierungskriterien, die zum selben Ergebnis führen.<sup>18</sup> Denn die Staatsangehörigkeit selbst spielt im Steuerrecht der meisten Mitgliedstaaten keine Rolle und ist daher im Regelfall auch nicht Anknüpfungspunkt für eine Diskriminierung. Knüpft eine steuerrechtliche Regelung nicht an die Staatsbürgerschaft an, kann die Staatsangehörigkeit auch nicht Anknüpfungspunkt einer Diskriminierung sein.<sup>19</sup> So wurden etwa Maßnahmen, die eine bestimmte Wohndauer<sup>20</sup> oder die Erfüllung eines Wohnsitzerfordernisses verlangten,<sup>21</sup> vom EuGH als mittelbare Diskriminierungen qualifiziert. Mit der Erweiterung seiner Vergleichbarkeitsprüfung auf mittelbare Diskriminierungen hat der EuGH die Voraussetzungen geschaffen, den Grundfreiheiten auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen zum Durchbruch zu verhelfen.<sup>22</sup>

In der Folge hat der EuGH ein weiteres Vergleichspaar herausgebildet, das heute eigenständige Bedeutung hat: In ständiger Rechtsprechung erachtet der Gerichtshof die Situation von Gebietsansässigen, die in einem anderen Mitgliedstaat tätig sind, Leistungen erbringen, sich niederlassen oder investieren, mit der Situation von Gebietsansässigen als gleichartig, die denselben

---

<sup>14</sup> Vgl näher *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in *Wagner/Wedl* (Hrsg), Bilanz und Perspektiven zum europäischen Recht – Nachdenkschrift anlässlich 50 Jahre Römische Verträge (2007), 113 (114).

<sup>15</sup> Vgl EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 30; 11. 8.1995, *Wielockx*, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, Rn 17; 27. 6. 1996, *Asscher*, C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251, Rn 40; *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, ECLI:EU:C:1999:216, Rn 26.

<sup>16</sup> Vgl etwa EuGH 28. 1. 1986, *Avoir Fiscal*, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37, Rn 15 f; 28. 2. 1992, *Bachmann*, C-204/90, EU:C:1992:35, Rn 9; 26. 1. 1993, *Werner*, C-112/91, ECLI:EU:C:1993:27, Rn 10; EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 25; 27. 6. 1996, *Asscher*, C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251, Rn 35; 15. 5. 1997, *Futura Participations*, C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Rn 20; 14. 9. 1991, *Gschwind*, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409, Rn 13 f; 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340, Rn 24; 8. 9. 2005, *Blanckaert*, C-512/03, ECLI:EU:C:2005:516, Rn 31; 19. 1. 2006, *Bouanich*, Rs C-265/04, ECLI:EU:C:2006:51, Rn 22.

<sup>17</sup> Bei juristischen Personen sieht der EuGH den satzungsmäßigen Sitz als das entscheidende Kriterium, das Gebietsfremde von Gebietsansässigen unterscheidet. Vgl bereits EuGH 28. 1. 1986, *Avoir Fiscal*, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37, Rn 20; mwN *Lang*, Rechtsprechung, 28; *ders*, in *Wagner/Wedl* (Hrsg), Bilanz und Perspektiven, 115.

<sup>18</sup> Vgl etwa EuGH 12.2.1974, *Sotgiu*, C-152/73, ECLI:EU:C:1974:13, Rn 11; 8.5.1990, *Biehl*, C-175/88, ECLI:EU:C:1990:186, Rn 13; 12.4.1994, *Halliburton*, C-1/93, ECLI:EU:C:1994:127, Rn 15; EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 26; 11. 8.1995, *Wielockx*, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, Rn 16; 27. 6. 1996, *Asscher*, C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251, Rn 36; 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340, Rn 28; 25. 1. 2007, *Meindl*, Rs C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57, Rn 21.

<sup>19</sup> Vgl *Lang*, Rechtsprechung, 28.

<sup>20</sup> Vgl etwa EuGH 14. 6. 2012, *Kommission Niederlande*, C-542/09, ECLI:EU:C:2012:346.

<sup>21</sup> Vgl etwa EuGH 20.6.2013, *Giersch*, C-20/12, ECLI:EU:C:2013:411.

<sup>22</sup> Vgl *Lang*, Rechtsprechung, 29; *ders* in *Wagner/Wedl* (Hrsg), Bilanz und Perspektiven, 115.

Sachverhalt innerhalb ihres Mitgliedstaates verwirklichen.<sup>23</sup> Somit vergleicht der EuGH zwei Gebietsansässige, von denen sich einer in einer grenzüberschreitenden Konstellation befindet, während der andere denselben Sachverhalt ausschließlich im Inland verwirklicht.<sup>24</sup>

Die Möglichkeit der Bildung weiterer Vergleichspaare hat der EuGH auch mit dem Konzept der freien Rechtswahl angedeutet.<sup>25</sup> Ein weiteres Vergleichspaar wurde beispielsweise im Schrifttum unter dem Schlagwort „Meistbegünstigung“ diskutiert. Dabei geht es um den Vergleich von Gebietsfremden untereinander, die in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind. In seinem Urteil zur Rs *D.* hat der EuGH in einer derartigen unterschiedlichen Behandlung keinen Verstoß gegen das Unionsrecht gesehen.<sup>26</sup> Er hat dies damit begründet, dass sich die unterschiedliche Behandlung „aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ ergibt und daher keine Vergleichbarkeit vorliegt. Somit war die rechtliche Situation verschiedener Gebietsfremder im konkreten Fall nicht vergleichbar, was aber nicht bedeuten muss, dass der EuGH dieses Vergleichspaar überhaupt nicht in Betracht ziehen würde. Der Umstand, dass der EuGH sich überhaupt mit der rechtlichen Vergleichbarkeit auseinandergesetzt hat und auf die Besonderheiten der Doppelbesteuerungsabkommen hingewiesen hat, deutet vielmehr darauf hin, dass der EuGH an sich bereit ist, auch Gebietsfremde aus verschiedenen Mitgliedstaaten miteinander zu vergleichen.<sup>27</sup>

## 2. Rechtliche und faktische Vergleichbarkeit

Der EuGH unterscheidet zwischen rechtlicher und faktischer Vergleichbarkeit. Die maßgebende Vorgangsweise hat der Gerichtshof bereits in seinem Urteil *Avoir Fiscal* im Jahr 1986 vorgegeben. Der EuGH hat die Behandlung Gebietsfremder und Gebietsansässiger miteinander verglichen und dann festgestellt: „Auch wenn nicht völlig auszuschließen ist, dass eine Unterscheidung je nach dem Sitz einer Gesellschaft oder eine Unterscheidung je nach dem Wohnsitz einer natürlichen Person unter bestimmten Voraussetzungen auf einem Gebiet wie dem des Steuerrechts gerechtfertigt sein kann, so ist im vorliegenden Fall doch darauf hinzuweisen, dass die französischen Steuerbestimmungen in Bezug auf die Festlegung der Besteuerungsgrundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer keine Unterscheidung zwischen Gesellschaften mit Sitz in Frankreich und in Frankreich gelegenen Zweigniederlassungen und Agenturen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland vornehmen.“<sup>28</sup> Der EuGH unterscheidet auch sonst häufig zwischen dem maßgebenden Vergleichspaar einerseits und den steuerlichen Rechtsvorschriften im betreffenden Mitgliedstaat andererseits.

Allerdings kann die unterschiedliche Behandlung eines von den Grundfreiheiten erfassten Sachverhalts und eines anderen Sachverhalts, der zum Vergleich herangezogen wurde, *alleine* noch keine Diskriminierung bewirken. Es bedarf zusätzlich der Untersuchung, ob die rechtliche Situation vergleichbar ist.<sup>29</sup> Spricht der EuGH gelegentlich davon, dass die Vergleichbarkeit der Situation in

---

<sup>23</sup> Vgl etwa EuGH 28.10.1999, *Vestergaard*, C-55/98, ECLI:EU:C:1999:533, Rn 21; 6. 6. 2000, *Verkooijen*, C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294, Rn 34; 11. 3. 2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138, Rn 46; 15. 7. 2004, *Lenz*, C-315/02, ECLI:EU:C:2004:446, Rn 20; 7. 9. 2006, *N.*, C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525, Rn 35; 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn 44.

<sup>24</sup> Vgl *Lang in Wagner/Wedl* (Hrsg), Bilanz und Perspektiven, 115.

<sup>25</sup> Vgl EuGH 28. 1. 1986, *Avoir Fiscal*, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37, Rn 22, siehe auch *Lang in Wagner/Wedl* (Hrsg), Bilanz und Perspektiven, 116,

<sup>26</sup> EuGH 5. 7. 2005, *D.*, C-376/03, ECLI:EU:C:2005:424, Rn 61.

<sup>27</sup> Vgl *Schuch*, Critical notes on the European Court of Justice's *D* case decision on most-favoured-nation treatment under tax treaties, EC Tax Review 2006, 6 ff; *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *D.* – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365 (369 ff).

<sup>28</sup> EuGH 28. 1. 1986, *Avoir Fiscal*, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37, Rn 19.

<sup>29</sup> Vgl *Lang*, Rechtsprechung, 26; *ders in Wagner/Wedl* (Hrsg), Bilanz und Perspektiven, 117.

faktischer und rechtlicher Sicht gegeben sein muss,<sup>30</sup> bringt er damit zum Ausdruck, dass er zum einen in den Anwendungsbereich einer Grundfreiheit fallenden Sachverhalt einem anderen – von ihm als vergleichbar angenommenen – Sachverhalt gegenüber stellt, und dass die Vergleichbarkeit dieser Situation dann zum anderen in rechtlicher Hinsicht gegeben sein muss. Sowohl in faktischer als auch in rechtlicher Hinsicht bedarf die Vergleichbarkeit einer – letztlich vom EuGH zu treffenden – Wertungsentscheidung.<sup>31</sup>

Zu den Ausnahmen von dieser Rechtsprechung gehört die bereits 1995 begründete *Schumacker*-Rechtsprechung des EuGH, die im Bereich der für natürliche Personen geltenden Regelungen große Bedeutung hat.<sup>32</sup> Der EuGH verzichtet bei natürlichen Personen auf die gesonderte Prüfung der rechtlichen Vergleichbarkeit, wenn es um Regelungen geht, die die persönlichen Verhältnisse oder den Familienstand betreffen. Pauschal – also ohne Berücksichtigung der konkreten nationalen Rechtslage – geht er davon aus, dass Gebietsansässige und Gebietsfremde nicht in vergleichbarer Situation sind. Daher müssen Regelungen für Gebietsansässige, die den persönlichen Verhältnissen oder dem Familienstand Rechnung tragen, nicht auch auf Gebietsfremde erstreckt werden. Wenn aber Gebietsfremde alle oder fast alle ihrer Einkünfte im Tätigkeitsstaat beziehen, ist die Vergleichbarkeit von Gebietsfremden und Gebietsansässigen – und zwar wiederum ohne Beachtung der konkret anwendbaren nationalen Regelung – gegeben. Sie müssen dann in den Genuss von Begünstigungen kommen, die Gebietsansässigen gewährt werden, um ihre persönlichen Verhältnisse oder ihren Familienstand zu berücksichtigen. Die Begründung dieser Rechtsprechungslinie bleibt jedoch genauso im Dunkeln wie ihre Tragweite.<sup>33</sup> Für die Rechtsanwender ist praktisch nie vorhersehbar, unter welchen Voraussetzungen der EuGH seine *Schumacker*-Rechtsprechung anwendet und dementsprechend davon ausgeht, dass sich Gebietsfremde und Gebietsansässige ohnehin nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, oder aber davon absieht und die Frage der Vergleichbarkeit an Hand der konkret maßgebenden nationalen Rechtsvorschriften überprüft.<sup>34</sup>

### 3. Unterschiedliche Situationen

Der EuGH betont in seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten laufend auch das Gebot der Ungleichbehandlung unterschiedlicher Situationen.<sup>35</sup> Er ist allerdings zurückhaltend, diese Überlegung für die Beurteilung konkreter Fallkonstellationen fruchtbar zu machen. So hatte zB *GA Poideres Maduro* in *Marks & Spencer* zwar den Vergleich einer ausländischen Tochtergesellschaft mit einer ausländischen Betriebsstätte ins Treffen geführt, auf Grund von Unterschieden in der rechtlichen Situation diese Argumentation aber nicht weiter verfolgt.<sup>36</sup> Nahe liegender wäre es gewesen,

<sup>30</sup> Vgl etwa EuGH 12.9.2002, *Mertens*, C-431/01, ECLI:EU:C:2002:492, Rn 32.

<sup>31</sup> Vgl *Lang*, Rechtsprechung, 27.

<sup>32</sup> EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31; siehe auch EuGH 11. 8.1995, *Wielockx*, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271; 27.6.1996, *Asscher*, C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251; 12. 5. 1998, *Gilly*, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221; 14.9.1991, *Gschwind*, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409; 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340; 1.7.2004, *Wallentin*, C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403; 9. 11. 2006, *Turpeinen*, C-520/04, ECLI:EU:C:2006:703.

<sup>33</sup> Kritisch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff; *Lang*, Ist die *Schumacker*-Rechtsprechung am Ende? RIW 2005, 336 (338 f); *Mössner*, Source versus Residence – an EU Perspective, Bulletin 2006, 501 ff.

<sup>34</sup> Vgl *Lang* in *Wagner/Wedl* (Hrsg), Bilanz und Perspektiven, 118.

<sup>35</sup> Vgl etwa EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 30; 11. 8.1995, *Wielockx*, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, Rn 17; 27. 6. 1996, *Asscher*, C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251, Rn 40; *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, ECLI:EU:C:1999:216, Rn 26; 14. 9. 1991, *Gschwind*, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409, Rn 21; 14. 11. 2006, *Kerckhaert Morres*, C-513/04, ECLI:EU:C:2006:713, Rn 19 ; 25. 1. 2007, *Meindl*, Rs C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57, Rn 22.

<sup>36</sup> Schlussantrag *GA Maduro* 7. 4. 2005, *Marks & Spencer*, C-309/06, ECLI:EU:C:2007:785, Rn 46.

herauszuarbeiten, in welchem Umfang sich aus den aufgezeigten Unterschieden die Zulässigkeit oder Notwendigkeit unterschiedlicher Rechtsfolgenanordnungen ergibt. Auf Grund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes wäre wohl davon auszugehen gewesen, dass bloß geringfügige Unterschiede nicht völlig unterschiedliche Rechtsfolgen zulassen.<sup>37</sup>

Ein weiterer Anwendungsfall für derartige Überlegungen ist *van Hilten-van der Heijden*, in dem es um die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht ging.<sup>38</sup> Nach niederländischem Erbschaftsteuerrecht waren niederländische Staatsbürger, die vor weniger als 10 Jahren ihre Ansässigkeit in den Niederlanden aufgegeben haben, nach wie vor in den Niederlanden unbeschränkt steuerpflichtig. In dieser Konstellation können nicht nur niederländische Staatsbürger mit Staatsbürgern anderer Mitgliedstaaten, die ebenfalls innerhalb dieses Zeitraums aus den Niederlanden weggezogen sind, verglichen werden, sondern auch die der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden niederländischen Staatsangehörigen anderen nach wie vor in den Niederlanden ansässigen Steuerpflichtigen gegenübergestellt werden. Vor dem Hintergrund dieses Vergleichspaares würde sich die Frage aufdrängen, ob es gerechtfertigt ist, für beide Gruppen von Steuerpflichtigen dieselben Rechtsfolgen vorzusehen, obwohl letztere in einer unterschiedlichen Situation sind, da sie lediglich eine verdünnte Nahebeziehung zu den Niederlanden besitzen. Weder in den Schlussanträgen noch im Urteil des EuGH wurden jedoch derartige Überlegungen angestellt.<sup>39</sup>

Das Urteil des EuGH in *Futura Participations*<sup>40</sup> würde in diese Rechtsprechungslinie passen. In diesem Fall wurden Gebietsansässige – also in Luxemburg ansässige Gesellschaften – gleich wie Gebietsfremde – also in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften mit Betriebsstätte in Luxemburg – behandelt: In beiden Fällen muss in Luxemburg eine Buchführung vorliegen, damit Verluste vorgetragen werden können. In einer solchen Konstellation hätte die vom EuGH häufig ins Treffen geführte Umkehrung seines gleichheitsrechtlichen Prüfungsschemas angewendet werden können: In Luxemburg ansässige Gesellschaften und in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften hätten insoweit als in einer unterschiedlichen Situation befindlich angesehen werden können, als in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften in aller Regel dort Buchführungsverpflichtungen – und zwar für das gesamte Unternehmen – unterliegen.<sup>41</sup> Der EuGH hat zwar einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten angenommen, ist jedoch nicht davon ausgegangen, dass es sich hier um eine Konstellation handelt, in der dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird und deshalb eine Rechtfertigung erforderlich ist.

#### 4. Bedeutung für den Familienbonus Plus

Aus den Grundfreiheiten ergibt sich das Verbot, einen Staatsangehörigen eines anderen EU-Mitgliedstaates bei der Erhebung direkter Steuern schlechter zu behandeln als einen eigenen Staatsangehörigen, der sich in der gleichen Lage befindet. Die Gewährung eines Absetzbetrages, der pro Jahr und Kind gewährt werden soll, sofern ein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht und das Kind in Österreich lebt, kann nicht als unmittelbare Diskriminierung qualifiziert werden, wenn nicht an die Staatsbürgerschaft eines Steuerpflichtigen angeknüpft wird. Ist die Gewährung dieses Absetzbetrages nicht an die Staatsbürgerschaft des Arbeitnehmers oder an die Staatsbürgerschaft des Kindes

<sup>37</sup> Vgl auch *Lang*, *The Mark & Spencer Case - The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, ET 2006, 54 (56).

<sup>38</sup> EuGH 23.2.2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, ECLI:EU:C:2006:13.

<sup>39</sup> Vgl kritisch *Hohenwarter/Plansky*, Besteuerungen von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht – Schlussanträge des GA Léger in der Rs *van Hilten-van der Heijden*, SWI 2005, 417 (422 f); *Lang*, *Wohin geht das Internationale Steuerrecht?* IStR 2005, 289 (291).

<sup>40</sup> EuGH 15. 5. 1997, *Futura Participations*, C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239.

<sup>41</sup> Vgl dazu auch *Lang*, *Rechtsprechung*, 35 ff.

geknüpft, kann jedoch eine mittelbare Diskriminierung vorliegen, wenn die Situation von Gebietsfremden und Gebietsansässigen vergleichbar ist.

Nach der *Schumacker*-Rechtsprechung des EuGH befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in Hinblick auf die direkten Steuern jedoch in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation, sofern ein in Österreich gebietsfremder Steuerpflichtiger im Heimatstaat Einkünfte in einer Höhe bezieht, die ihn bereits dort in den Genuss der üblichen persönlichen Vergünstigungen kommen lassen.<sup>42</sup> Insbesondere jene gebietsfremden Steuerpflichtigen, die in Österreich lediglich einen geringen Teil ihrer Einkünfte beziehen und im Wohnsitzstaat über ein ausreichend hohes Einkommen verfügen, das sie bereits im Wohnsitzstaat in den Genuss der üblichen persönlichen Vergünstigungen kommen lässt,<sup>43</sup> sind nach der *Schumacker*-Rechtsprechung des EuGH nicht mit Inländern vergleichbar.<sup>44</sup> Wird diesen Steuerpflichtigen der Familienbonus Plus nicht oder nur eingeschränkt gewährt, kommt es demnach auch zu keiner Schlechterstellung jener Steuerpflichtigen gegenüber inländischen Steuerpflichtigen, die (uneingeschränkt) Anspruch auf den Familienbonus Plus haben. Denn die *Schumacker*-Rechtsprechung verlangt nur, dass bei Gebietsfremden, die den wesentlichen Teil ihrer Einkünfte im Inland beziehen, „die persönliche Lage und der Familienstand des gebietsfremden Ausländers in derselben Weise berücksichtigt werden wie bei gebietsansässigen Inländern“ und dass ihnen „dieselben Steuervergünstigungen gewährt werden.“<sup>45</sup> Eine Nichtgewährung des Familienbonus Plus oder eine beschränkte Gewährung des Absetzbetrages ist in diesen Fällen nach Anwendung der *Schumacker*-Rechtsprechung mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten vereinbar.

Nach der *Schumacker*-Rechtsprechung ist jedoch in jenen Fällen, in denen ein Gebietsfremder in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, sehr wohl eine Vergleichspaarbildung vorzunehmen.<sup>46</sup> Denn dann sind nach der Judikatur des EuGH Gebietsfremde und Gebietsansässige in einer vergleichbaren Situation. Beachtlich ist dies für jene Unionsbürger oder sonstige Begünstigte der Grundfreiheiten, die in Österreich überwiegend tätig sind, ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt jedoch in einem anderen EU-Mitgliedstaat haben (etwa „Grenzgänger“). Zu vergleichen sind dann im Hinblick auf die Gewährung des Familienbonus Plus etwa ein Gebietsfremder, der in Österreich den Großteil seines Einkommens erwirtschaftet, und ein Gebietsansässiger, der in gleicher Weise in Österreich tätig ist. Gebietsansässige und Gebietsfremde sind hier in einer vergleichbaren Situation. Daher ist ihnen auch unter denselben Voraussetzungen der Familienbonus Plus zu gewähren. Eine Rechtfertigung für eine unterschiedliche Behandlung hat der EuGH im *Schumacker*-Urteil nicht akzeptiert.

Nach den einleitend zitierten Ausführungen des Ministerratsvortrags ist vorgesehen, die Gewährung des Familienbonus Plus von der Anspruchsberechtigung für die Familienbeihilfe abhängig zu machen. Nach den Regelungen über die Familienbeihilfe besteht dieser Anspruch – unter anderem – nur dann, wenn die anspruchsberechtigte Person ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen im Bundesgebiet hat, wobei in der maßgeblichen Vorschrift des § 2 Abs 8 FLAG normiert ist, dass es auf die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ankommt. Diese 1971<sup>47</sup> in das FLAG eingefügte Regelung ist erkennbar von Art 4 Abs 2 lit a des OECD-MA auf dem Gebiet der Doppelbesteuerung inspiriert. Im Kontext des Art 4 Abs 2 lit a OECD-MA setzt die Annahme eines Mittelpunkts der

---

<sup>42</sup> Vgl. EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31.

<sup>43</sup> Vgl. jedoch zu Auslegungsschwierigkeiten *Lang*, ist die *Schumacker*-Rechtsprechung am Ende? RIW 2005, 336 (336 ff); *Daxkobler*, Die grundfreiheitliche Rechtsprechung des EuGH (2014) 200 ff.

<sup>44</sup> Vgl. EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 31 und 34.

<sup>45</sup> EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 41.

<sup>46</sup> Vgl. EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 36.

<sup>47</sup> BGBl 1971/116.

Lebensinteressen eine ständige Wohnstätte in beiden Vertragsstaaten voraus. Nach der ursprünglichen Fassung des § 2 Abs 8 FLAG war auch ein Doppelwohnsitz im In- und Ausland vorgesehen. Diese Voraussetzung wurde im Jahr 2005<sup>48</sup> gestrichen. In den Gesetzesmaterialien ist dies wie folgt begründet: „Eine Regelung bezüglich eines Doppelwohnsitzes im In- und Ausland erscheint nunmehr obsolet. Im Gegenzug wird das Erfordernis des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Bundesgebiet generell für alle Anspruchsberechtigten normiert, um den entsprechenden Nahebezug zu Österreich sicher zu stellen.“<sup>49</sup> Somit wird generell ein engerer Nahebezug zum Inland gefordert, nicht nur bei einem Doppelwohnsitz. Der bloße Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt im Bundesgebiet (§ 2 Abs 1 FLAG) alleine genügt nicht mehr.

Wenn bei Gebietsansässigen ein zusätzlicher Nahebezug zum Inland gefordert wird, spricht an sich nichts dagegen, dieselbe Nahebeziehung auch von Gebietsfremden zu verlangen. Allerdings dürfen Gebietsfremde nach der *Schumacker*-Rechtsprechung nicht bloß deshalb von einer Begünstigung ausgenommen werden, weil sie gar nicht im Inland wohnen. Deshalb müssen auch Personen, die – nur – im Ausland wohnen, aber den Mittelpunkt der Lebensinteressen nach § 2 Abs 8 FLAG in Österreich haben, einen Anspruch auf Familienbeihilfe haben. Folglich müssten diese demnach – angesichts des Umstands, dass im Ministerratsvortrag an die für die Familienbeihilfe maßgebenden Voraussetzungen angeknüpft wird – auch für den Familienbonus Plus in Betracht kommen. Da es nach § 2 Abs 8 FLAG auf die persönlichen und die wirtschaftlichen Beziehungen ankommt und nach der Rechtsprechung des VwGH die wirtschaftlichen Beziehungen in ihrer Bedeutung gegenüber den persönlichen Beziehungen zurücktreten können,<sup>50</sup> könnte dies in Konstellationen der Fall sein, in denen es zwar auch auf die wirtschaftlichen Beziehungen ankommt, diese aber in ihrer Bedeutung im Zweifel gegenüber den persönlichen Beziehungen zurücktreten. Jedoch ist es nur in seltenen Fällen – wohl aus praktischen Gründen ausschließlich im Grenzgebiet – denkbar, dass Personen ihren einzigen Wohnsitz im Ausland haben, aber nicht bloß den überwiegenden Teil ihrer Einkünfte im Inland beziehen, sondern auch alle ihre persönlichen Beziehungen – also beispielsweise kulturelle, gesellschaftliche oder religiöse Aktivitäten – im Inland entfalten. Für diese Fälle ist es dann aus unionsrechtlichen Gründen erforderlich, den Familienbonus Plus nicht bloß den unter § 1 Abs 2 EStG fallenden steuerpflichtigen zu gewähren, sondern seinen Anwendungsbereich auch auf Steuerpflichtige auszudehnen, die unter § 1 Abs 4 EStG fallen.

Aber auch in jenen Fällen, in denen Personen ausschließlich über einen Wohnsitz in Österreich verfügen und deren Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht in Österreich liegt, ist nach unionsrechtlichen Vorgaben Familienbeihilfe zu gewähren. Ein Anknüpfen an den Mittelpunkt der Lebensinteressen als Voraussetzung für die Gewährung der Familienbeihilfe, wovon wiederum die Gewährung des Familienbonus Plus abhängt, könnte nämlich ebenso als unzulässige unionsrechtliche Diskriminierung qualifiziert werden. Denn typischerweise werden Inländer das erforderliche Kriterium eines Mittelpunktes der Lebensinteressen in Österreich erfüllen, weshalb ihnen ein Anspruch auf Familienbeihilfe – bei Erfüllung der sonstigen Kriterien – zustünde, wohingegen Gebietsfremde in den wenigsten Fällen diese Voraussetzung erbringen können, zumal nach der Rechtsprechung des VwGH im Zweifel die persönlichen Beziehungen den Ausschlag geben. Gebietsfremde würden in Bezug auf die Gewährung der Familienbeihilfe schlechter gestellt. Um und auch in Einklang mit den Bestimmungen der unmittelbar anwendbaren VO 883/2004 eine unionsrechtskonforme Lösung zu schaffen, kommt der Frage ob der anspruchsberechtigte Unionsbürger im Beschäftigungsland den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat, für Zwecke der Familienbeihilfe keine Bedeutung zu.<sup>51</sup> Die

---

<sup>48</sup> BGBl I 2005/100.

<sup>49</sup> ErIRV 952 BlgNR 22. GP 11.

<sup>50</sup> Vgl VwGH 30. 1. 1990, 89/14/0054.

<sup>51</sup> Vgl *Csaszar* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG (2011) § 53 Rz 31 ff Rn 101.

VO 883/2004 erweitert insoweit den Kreis der Anspruchsberechtigten der Familienbeihilfe und verdrängt die entgegenstehende Vorschrift des § 2 Abs 8 FLAG in ihrem Anwendungsbereich. Da laut Ministerratsvortrag an die Familienbeihilfe angeknüpft wird, kommen auch diese Personen für den Familienbonus Plus in Betracht.

In anderen Konstellationen kann es, wenn die Gewährung des Familienbonus Plus neben einem Anspruch auf Familienbeihilfe daran geknüpft ist, dass das Kind im Inland lebt, zu einer Schlechterstellung zwischen Eltern, deren Kinder im Inland leben, und Eltern, deren Kinder im Ausland leben, kommen. In diesen Fällen muss nicht notwendigerweise eine wirtschaftliche Grundfreiheit anwendbar sein. In der Rs *Schempp* war fraglich, ob es mit Art 12 EG und Art 18 Abs 1 EG<sup>52</sup> vereinbar sei, wenn ein in Deutschland wohnender Steuerpflichtiger nach der im Ausgangsfall einschlägigen nationalen Regelung von seinen steuerpflichtigen Einkünften in Deutschland Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende frühere Ehefrau nicht abziehen kann, während er zum Abzug berechtigt wäre, wenn die Ehefrau noch in Deutschland ansässig wäre<sup>53</sup>. Obwohl Herr Schempp im zugrundeliegenden Fall von der ihm zustehenden Freizügigkeit keinen Gebrauch machte, hat es der EuGH als ausreichend erachtet, dass die Frau des Klägers nach Art 18 EG berechtigt ist, ihre Freizügigkeitsrechte auszuüben, damit „*der in Frage stehende Sachverhalt nicht als ein rein interner Sachverhalt ohne Bezug zum Gemeinschaftsrecht angesehen werden*“ kann.<sup>54</sup> Demnach mag die Tatsache ausreichen, dass die Kinder von inländischen Eltern(teilen) in ein anderes Land ziehen, um zumindest den Anwendungsbereich des allgemeinen Freizügigkeitsgebots zu eröffnen.

Diese unterschiedliche Behandlung kann typischerweise auch Unionsbürger, die nach Österreich zugezogen sind, treffen. Zu vergleichen sind dann im Hinblick auf die Gewährung des Familienbonus Plus etwa Eltern(teile), die nach Österreich zugezogen sind, und solche, die schon immer im Inland gewohnt haben. Gerade bei Eltern(teilen), die erst nach Österreich zugezogen sind, wird es empirisch gesehen häufig vorkommen, dass sie Kinder im EU-Ausland haben und damit eine Voraussetzung für die Gewährung des Familienbonus Plus nicht gegeben ist. Zwar würde der Familienbonus Plus unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betreffenden Steuerpflichtigen gewährt werden. Dennoch wirkt sich die Anknüpfung an den Wohnsitz des Kindes als Voraussetzung für die Gewährung des Familienbonus Plus hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten aus, da deren Kinder eher im Ausland leben.<sup>55</sup> Das Abstellen auf den Wohnsitz des Kindes führt damit dazu, dass steuerpflichtige Eltern(teile) aus anderen EU-Mitgliedstaaten, die erst nach Österreich zugezogen sind, schlechter gestellt werden als jene, die schon im Inland gelebt haben. Wenn der Zuzug dieser Personen nach Österreich beispielsweise unter Inanspruchnahme der Arbeitnehmerfreizügigkeit oder der Niederlassungsfreiheit erfolgt, kann damit sogar der Anwendungsbereich einer der Grundfreiheiten eröffnet sein.

Auch in einer anderen Konstellation ist eine Vergleichspaarbildung vorzunehmen. Zu vergleichen sind dabei in Hinblick auf die Gewährung des Familienbonus Plus die Eltern, deren Kinder ins Ausland gezogen sind oder noch im Ausland verblieben sind, und die eine zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung trifft, mit jenen Eltern, deren Kinder sich im Inland aufhalten und gegenüber denen ebenfalls eine zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung besteht. Obwohl in beiden Situationen Eltern(teile) zivilrechtlich verpflichtet sind, ihren Kindern Unterhalt zu leisten, kommt jenen Eltern, deren Kind(er) sich nicht mehr im Inland oder noch nicht im Inland aufhalten, kein Familienbonus Plus zu, während den Eltern, deren Kinder im Inland leben, ein Familienbonus Plus zusteht. Es käme damit zu einer Schlechterstellung jener Eltern, deren Kinder im Ausland leben, im Vergleich zu jenen, deren

---

<sup>52</sup> Vgl die heutigen Art 18 und Art 21 AEUV.

<sup>53</sup> EuGH 12.7.2005 *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446.

<sup>54</sup> EuGH 12.7.2005 *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446, Rn 23. Vgl weiterführend *Lang*, SWI 2005, 415 f.

<sup>55</sup> Vgl zur Problematik der Wanderarbeiter EuGH 15.1.1986, *Pinna*, C-41/84, ECLI:EU:C:1986:1, Rn 24.

Kinder sich nach wie vor im Inland aufhalten. Eine derartige Schlechterstellung wäre vor dem Hintergrund der erwähnten unionsrechtlichen Normen nur dann akzeptabel, wenn sie rechtfertigbar ist und sich außerdem die Differenzierung als verhältnismäßig erweist.

#### 4. Rechtfertigungsprüfung

##### 1. Zur Zulässigkeit von Rechtfertigungen

Die ältere Rechtsprechung des EuGH hat zur Zulässigkeit von Rechtfertigungsgründen eine sehr restriktive Haltung eingenommen. Erachtete der EuGH daher die Vergleichbarkeit einer Situation als gegeben, bestanden nur wenige Chancen, dass er eine Rechtfertigung für diese unterschiedliche Behandlung akzeptiert hätte.<sup>56</sup> Allgemeine wirtschaftspolitische Zielsetzungen waren beispielsweise nicht geeignet, eine differenzierende Behandlung als zulässig anzusehen.<sup>57</sup> Von Beginn an hat es der EuGH abgelehnt, den Entfall der Steuereinnahmen als eigenen Rechtfertigungsgrund zu akzeptieren.<sup>58</sup> Die fehlende Steuerharmonisierung hat der EuGH auch seit jeher ohne Umschweife als Rechtfertigungsgrund verworfen.<sup>59</sup> Den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz hingegen hat der EuGH zwar bereits in seinem Urteil *Bachmann* zugelassen,<sup>60</sup> in der Folge diese Rechtsprechung zwar bestätigt, jedoch an so enge Voraussetzungen geknüpft, dass dieser Rechtfertigungsgrund kaum Bedeutung erlangt hat.<sup>61</sup> Erst in den letzten 13 Jahren ist der EuGH dazu übergegangen, diese Voraussetzungen wiederum zu lockern.<sup>62</sup> So hat der EuGH im Laufe der Jahre schleichend seine Position geändert, indem er etwa die Gefahr der Steuerflucht oder das Erfordernis einer wirksamen steuerlichen Kontrolle als Rechtfertigungsgründe akzeptiert hat.<sup>63</sup>

Beachtenswert ist in diesem Zusammenhang auch die Judikatur des EuGH zur Rs *Marks & Spencer*:<sup>64</sup> In diesem Urteil hat sich der EuGH mit verschiedenen Rechtfertigungsgründen beschäftigt, ua mit der „Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten“, deren „Ausgewogenheit“ beeinträchtigt sein könnte, mit der „Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung“ und mit der „Steuerfluchtgefahr“.<sup>65</sup> Keiner dieser Rechtfertigungsgründe war aber offenbar alleine überzeugend genug, um die unterschiedliche Behandlung zuzulassen. Der EuGH hat diese Rechtfertigungsgründe zusammengefasst und ist davon ausgegangen, dass sich aus den drei Rechtfertigungsgründen gemeinsam die Zulässigkeit der differenzierenden Regelung ergibt.<sup>66</sup> Diese Begründung ist besonders problematisch:<sup>67</sup> Die Auseinandersetzung mit jedem einzelnen der drei Rechtfertigungsgründe zeigt, dass sie entweder auf unzutreffenden oder zumindest fragwürdigen

<sup>56</sup> Vgl weiterführend *Lang*, Rechtsprechung, 47 ff.

<sup>57</sup> EuGH 6. 2000, *Verkooijen*, C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294, Rn 47 f.

<sup>58</sup> Erstmals EuGH 28.4.1998, *Safir*, C-118/96, ECLI:EU:C:1998:170, Rn 34; 6. 6. 2000, *Verkooijen*, C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294, Rn 59; 3.10.2002, *Danner*, C-136/00, ECLI:EU:C:2002:558, Rn 55 ff; 21.11.2002, *X und Y*, C-436/00, ECLI:EU:C:2002:704, Rn 50; 18.9.2003, *Bosal Holding*, C-168/01, ECLI:EU:C:2003:479, Rn 42.

<sup>59</sup> Erstmals EuGH 28. 1. 1986, *Avoir Fiscal*, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37, Rn 23 f; vgl aber auch EuGH 28. 2. 1992, *Bachmann*, C-204/90, EU:C:1992:35, Rn 11; 13.12.2005, *Sevic Systems AG*, C-411/03, ECLI:EU:C:2005:762, Rn 27.

<sup>60</sup> EuGH, 28. 2. 1992, *Bachmann*, C-204/90, EU:C:1992:35, Rn 28.

<sup>61</sup> Vgl etwa EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 41 f; 11. 8.1995, *Wielockx*, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, Rn 23 ff; 14.11.1995, *Svensson*, C-484/93, ECLI:EU:C:1995:379, Rn 18; 27. 6. 1996, *Asscher*, C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251, Rn 55 ff; 16. 7. 1998, *ICI*, C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370, Rn 29; 26.10.1999, *Eurowings*, C-294/97, ECLI:EU:C:1999:524, Rn 40 ff; 13.4.2000, *Baars*, C- 251/98, ECLI:EU:C:2000:205, Rn 33 ff; 21.11.2002, *X und Y*, C-436/00, ECLI:EU:C:2002:704, Rn 52 ff; 18.9.2003, *Bosal Holding*, C-168/01, ECLI:EU:C:2003:479, Rn 29 ff; 11. 3. 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138, Rn 61 ff.

<sup>62</sup> Vgl etwa EuGH 7.9.2004, *Manninen*, C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, Rn 40 ff.

<sup>63</sup> Vgl *Lang*, Rechtsprechung, 47 ff; ders in *Wagner/Wedl* (Hrsg), Bilanz und Perspektiven, 121 f.

<sup>64</sup> EuGH 10.4.2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211.

<sup>65</sup> Vgl EuGH 10.4.2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, Rn 45 ff.

<sup>66</sup> Vgl EuGH 10.4.2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, Rn 51.

<sup>67</sup> Vgl kritisch *Lang*, ET 2006, 59.

Prämissen beruhen und daher auch schon in der bisherigen Rechtsprechung als Rechtfertigungsgründe verworfen wurden. Offenbar kann die Summe der Gründe aber das leisten, was jeder einzelne Rechtfertigungsgrund nicht zu leisten vermag. Die künftige Rechtsprechung des EuGH ist dadurch noch viel weniger voraussehbar: Wer kann ausschließen, dass zwei oder drei in der bisherigen ständigen Rechtsprechung – jeweils für sich betrachtet – verworfene Rechtfertigungsgründe auch in anderen Konstellationen nunmehr in Summe als geeignet angesehen werden, die Diskriminierung von Auslandssachverhalten zu tragen? Im Lichte dieser Rechtsprechung kann jeder einzelne bereits einmal verworfene Rechtfertigungsgrund im Zusammenwirken mit einem anderen verworfenen Rechtfertigungsgrund eine völlig neue Bedeutung erlangen.<sup>68</sup>

Auch bei Annahme einer Schlechterstellung kann die Einführung eines Absetzbetrages, der voraussetzt, dass Kinder in Österreich leben, gerechtfertigt sein, soweit die Ungleichbehandlung durch objektive, von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer unabhängige Erwägungen gerechtfertigt ist und in einem angemessenen Verhältnis zu dem Zweck steht, der mit den nationalen Rechtsvorschriften zulässigerweise verfolgt wird.<sup>69</sup> Fraglich ist, mit welchen objektiven Erwägungen sich das Anknüpfen an den Wohnort oder gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes rechtfertigen ließe. Die im Bereich des Steuerrechts entwickelten Rechtfertigungsgründe, insb allgemeine wirtschaftspolitische Zielsetzungen, der Entfall der Steuereinnahmen oder die fehlende Steuerharmonisierung, lassen sich entweder nicht auf den Familienbonus Plus übertragen oder wurden vom EuGH zumindest bisher nicht anerkannt. Allerdings finden sich in der Judikatur des EuGH oder des EFTA-Gerichtshof zum Sozial(versicherungs)recht anerkannte Rechtfertigungsgründe, deren Übertragbarkeit auf die hier vorliegende Differenzierung näher zu prüfen ist. Denn der EuGH legt in seiner Rechtsprechung die Grundfreiheiten schlechthin aus, sodass die Annahme, dass einzelne der entwickelten Kriterien nur für bestimmte Materien maßgeblich wären, alles andere als nahe liegt. Dazu kommt, dass der hier in Rede stehende Absetzbetrag auch von sozialpolitischen Zielsetzungen getragen ist, und daher nahe der Schnittstelle zwischen Steuer- und Sozialrecht angesiedelt ist. Umso wichtiger ist es, auch jene Rechtfertigungsgründe, die im Bereich des Sozialrechts entwickelt wurden, in die weitere Prüfung einzubeziehen, ungeachtet des Umstands, dass es sich bei einem Absetzbetrag in der hier vorliegenden Form – anders als beispielsweise beim Kinderabsetzbetrag, der bloßen Annexcharakter zur Familienbeihilfe hat – um eine klassisch steuerrechtliche Maßnahme handelt.

## 2. Bindung zur österreichischen Gesellschaft

Ein derartiger Rechtfertigungsgrund für eine Beschränkung des Familienbonus Plus könnte das Erfordernis einer hinreichenden Bindung des Kindes zur österreichischen Gesellschaft sein. So liegt es zumindest im Bereich des Sozialversicherungsrechts nahe, das Regelungsziel der „*wirtschaftlichen und sozialen Bindung*“ als einen der zentralen, vom EuGH akzeptierten Rechtfertigungsgrund zu bezeichnen.<sup>70</sup> Nach wie vor liegt die Kompetenz zur Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts und der nationalen Sozialsysteme bei den Mitgliedstaaten. Steuerrechtliche Entlastungen sowie die soziale Sicherung der Bevölkerung liegen damit im Verantwortungsbereich der einzelnen EU-Mitgliedstaaten. Sind nun in der EU sowohl steuerliche Entlastungen als auch wohlfahrtsstaatliche Leistungen auf Ebene der Mitgliedstaaten konzentriert und bestehen zwischen den Mitgliedstaaten erhebliche wirtschaftliche und soziale Unterschiede, scheint es daher durchaus berechtigt, dass die Mitgliedstaaten auch im Bereich der Grundfreiheiten das Bestehen einer gewissen Bindung zu ihrer

---

<sup>68</sup> Vgl bereits Lang, in Wagner/Wedl (Hrsg), Bilanz und Perspektiven, 122 f.

<sup>69</sup> Vgl bereits EuGH 23.5.1996, O'Flynn, C-237/94, ECLI:EU:C:1996:206, Rn. 19; 27.11.1997, Meints, C-57/96 ECLI:EU:C:1997:564, Rn. 45.

<sup>70</sup> Vgl mwN Daxkobler, Rechtsprechung, 461 f.

Solidargemeinschaft fordern können, bevor sie fremden Staatsangehörigen Steuervergünstigungen oder Sozialleistungen gewähren.<sup>71</sup>

Mit der Gewährung des Familienbonus Plus soll eine steuerliche Entlastung von Eltern mit Unterhaltsverpflichtungen gegenüber in Österreich lebenden Kindern erreicht werden. Dies erfolgt in Form eines Absetzbetrages zumindest für jene Kinder, die in Österreich leben. Wird die Unterhaltslast mit dem Familienbonus Plus zumindest anteilig steuerlich berücksichtigt, vermeidet der Gesetzgeber, dass unterhaltspflichtige Eltern so besteuert würden, als stünde ihnen das gesamte Einkommen zur Verfügung. Denn tatsächlich können unterhaltspflichtige Eltern nicht über diesen Anteil des Einkommens frei verfügen, da Teile davon zivilrechtlich für den Unterhalt der Kinder vorgesehen sind. Ein entsprechender Absetzbetrag vermeidet auch, dass Eltern zusätzlich zur Unterhaltsleistung noch die Steuerlast für Beträge auferlegt wird, die ihnen nur vorläufig zufließen, über die sie aber aus rechtlichen Gründen nicht disponieren können.<sup>72</sup> Soll die Kinderziehung als wertvolle Leistung für die österreichische Gesellschaft anerkannt werden, damit in weiterer Folge auch einer Kinderarmut in Österreich entgegengewirkt wird und langfristig auch das finanzielle Gleichgewicht von Sozialversicherungssystemen in Österreich sichergestellt wird,<sup>73</sup> könnte es auch gerechtfertigt sein, nicht nur auf die Bindung der Anspruchsberechtigten sondern auch auf die Bindung der mittelbar Geförderten zur österreichischen Gesellschaft Bedacht zu nehmen. Denn schlussendlich sind es auch die Kinder, die Anspruch auf den steuerlich entlasteten Unterhalt haben. Sollen Kinder demnach auch von der Entlastung durch den Familienbonus Plus profitieren, könnte eine gewisse Bindung zur österreichischen Solidargemeinschaft gefordert werden. Es kann angenommen werden, dass jene Kinder, die in Österreich aufwachsen, sich diesem Staat nicht nur auf emotionaler Ebene eher verbunden fühlen als Kinder, die in anderen Staaten aufwachsen.<sup>74</sup> Folglich werden dann auch in Zeiten von Globalisierung und Personenfreizügigkeit häufig vor allem jene Kinder weiterhin in Österreich leben, die einer Erwerbstätigkeit nachgehen und ihrerseits eine Familie gründen, die während ihrer Kindheit und Ausbildung, also solange eine Unterhaltsverpflichtung der Eltern ihnen gegenüber besteht, eine hinreichende Bindung zur österreichischen Gesellschaft aufweisen. Demnach scheint es vor dem Normzweck des Familienbonus Plus erwägenswert, nach dem Wohnsitz des mittelbar geförderten Kindes zu differenzieren.

Zur Zulässigkeit eines Wohnsitzerfordernisses auch für Kinder hat sich etwa der EFTA-Gerichtshof großzügig geäußert. Dieser hat die Zulässigkeit eines Wohnorterfordernisses letztendlich sogar als sachlich gerechtfertigt erachtet, wenn eine Leistung einem regionalpolitischen Ziel, nämlich der Verhinderung der Entvölkerung der Region dient.<sup>75</sup> Im Ausgangsfall ging es um die norwegische „Finnmark-Zulage“, die der Bevölkerung der entlegenen nördlichen Provinz „Finnmark“ gewährt wurde, um die dortige Bevölkerung zum Bleiben zu bewegen. Die nach norwegischem Recht verlangte Wohnsitzvoraussetzung wurde vom EFTA-Gerichtshof zwar als mittelbare Diskriminierung qualifiziert, ließ sich jedoch sachlich rechtfertigen.

Auch vom EuGH wurde der Rechtfertigungsgrund der besonderen Bindung zur Gesellschaft eines EU-Staates etwa in der Rs *Hartmann* aufgegriffen: „*Gemäß den Ausführungen des vorlegenden Gerichts stellt die Gewährung des Erziehungsgelds ein Instrument der nationalen Familienpolitik zur Förderung*

---

<sup>71</sup> Vgl ausführlich aus der Perspektive des Sozialversicherungsrechts *Daxkobler*, Rechtsprechung, 462 f.; *Schönberger*, Unionsbürger (2005) 407 f.; *Rebhahn*, Der Einfluss der Unionsbürgerschaft auf den Zugang zu Sozialleistungen – insb zur Ausgleichszulage (EuGH-Urteil *Brey*), wbl 2013, 605 (613).

<sup>72</sup> Vgl in diesem Sinne etwa VfGH 12.12.1991, G188, 189/91. Siehe weiterführend unten.

<sup>73</sup> Vgl etwa zur Dienstleistungsfreiheit *Freiheit* EuGH 28.4.1998, *Kohll*, C-158/96, ECLI:EU:C:1998:171, Rn 38 und 41; zum freien Warenverkehr 28.4.1998, *Decker*, C-120/95, ECLI:EU:C:1998:167, Rn 39. Siehe zur Gefährdung des finanziellen Gleichgewichts des Systems *Daxkobler*, Rechtsprechung, 431 ff.

<sup>74</sup> Vgl EFTA-GH 3.5.2006, *EFTA Surveillance Authority/Kingdom of Norway*, Case E-3/05, Rn 60.

<sup>75</sup> Vgl EFTA-GH 3.5.2006, *EFTA Surveillance Authority/Kingdom of Norway*, Case E-3/05, Rn 62.

der Geburtenrate in Deutschland dar. Mit dieser Leistung solle Eltern vor allem ermöglicht werden, durch Verzicht auf eine Erwerbstätigkeit oder deren Einschränkung ihre Kinder selbst zu betreuen, und sich so in der ersten Lebensphase der Kinder ihrer Erziehung zu widmen. Die deutsche Regierung erklärt zudem, dass das Erziehungsgeld gewährt werde, um diejenigen zu fördern, die durch die Wahl ihres Wohnorts eine besondere Bindung zur deutschen Gesellschaft eingegangen seien. In diesem Kontext sei ein Wohnsitzerfordernis wie das im Ausgangsverfahren streitige gerechtfertigt.<sup>76</sup> Die Förderung derjenigen, „die durch die Wahl ihres Wohnorts eine besondere Bindung zur deutschen Gesellschaft eingegangen seien“, wurde vom EuGH auch in der Rs Geven aufgegriffen.<sup>77</sup>

Auch im Bereich des Steuerrechts hat das Argument der Bindung zur Gesellschaft als Rechtfertigungsgrund eine Rolle gespielt. Beispielsweise wurde in der Rs *Kommission-Griechenland* argumentiert, der griechische Gesetzgeber habe eine „im Rahmen der staatlichen Sozialpolitik gewährte spezielle und beschränkte Befreiung von der Erbschaftsteuer für den Hauptwohnsitz den nahen Familienangehörigen des Erblassers, die in Griechenland, wo sie zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ihren ständigen Wohnsitz hätten, nicht über eine adäquate Immobilie verfügten, helfen wollen, dort eine solche Immobilie als Hauptwohnung zu erwerben, indem ihnen eine Steuererleichterung gewährt werde. Es handle sich daher um einen sozialen Vorteil, dessen Gewährung vom Grad der Verbundenheit mit der griechischen Gesellschaft und vom Grad der Integration in diese abhängige.“<sup>78</sup>

Anders als der EFTA-Gerichtshof, der sich nicht nur mit dem regionalpolitischen Ziel der Entvölkerung einer Region als Rechtfertigungsgrund auseinandergesetzt hat, sondern auch eine aufgrund eines Wohnsitzerfordernisses mittelbar diskriminierende Regelung als sachlich gerechtfertigt erachtet hat, hat der EuGH in seiner Judikatur das Kriterium der Bindung zur Gesellschaft zwar als Rechtfertigungsgrund geprüft, dieses jedoch letztendlich nicht anerkannt. So sei der „Wohnsitz nach dem deutschen Recht, das in dem für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum galt, nicht das einzige Element einer Bindung an den betreffenden Mitgliedstaat. Ein maßgeblicher Beitrag zum deutschen Arbeitsmarkt stelle ebenfalls ein ausreichendes Kriterium für die Integration in die Gesellschaft dieses Mitgliedstaats dar.“<sup>79</sup>

Auch in der Rs *Kommission-Griechenland* war der EuGH im Ergebnis nicht gewillt, eine solche Rechtfertigung zu akzeptieren: „Ebenso wenig überzeugt das Argument, die in Rede stehende Bestimmung solle die Gewährung der Befreiung von der Bindung des Erben zur griechischen Gesellschaft und dem Grad seiner Integration in diese abhängig machen. Ein Erbe, der zum Zeitpunkt der Eröffnung des Nachlasses seinen ständigen Wohnsitz nicht in Griechenland hat und keine Immobilie besitzt, kann nämlich genauso wie ein dort ansässiger Erbe eine enge Bindung zur griechischen Gesellschaft haben und die zum Nachlass gehörende Immobilie in Griechenland erwerben wollen, um dort seinen Hauptwohnsitz zu begründen. Insoweit ist auch das in den Rn. 19 und 22 des vorliegenden Urteils dargestellte Vorbringen der Hellenischen Republik zurückzuweisen. Es ist nämlich darauf hinzuweisen, dass ein Mitgliedstaat neben den Rechtfertigungsgründen, die er geltend machen kann, geeignete Beweise oder eine Untersuchung zur Geeignetheit und Verhältnismäßigkeit der von ihm erlassenen beschränkenden Maßnahme vorlegen sowie genaue Angaben zur Stützung seines Vorbringens machen muss (Urteil vom 21. Januar 2016, *Kommission/Zypern*, C-515/14, EU:C:2016:30, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Hellenische Republik hat ihr Vorbringen aber durch

---

<sup>76</sup> EuGH 18.7.2007, *Hartmann*, C-212/05, ECLI:EU:C:2007:437, Rn 32 f.

<sup>77</sup> EuGH 18.7.2007, *Geven*, C-213/05, ECLI:EU:C:2007:438, Rn 22.

<sup>78</sup> EuGH 26. 5. 2016, *Kommission Griechenland*, C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, Rn 21.

<sup>79</sup> EuGH 18.7.2007, *Geven*, C-213/05, ECLI:EU:C:2007:438, Rn 25; so auch 18.7.2007, *Hartmann*, C-212/05, ECLI:EU:C:2007:437, Rn 36.

nichts gestützt und auch nicht dargetan, dass es unmöglich sei, zu überprüfen, ob der gebietsfremde Erbe die Voraussetzungen für die in Rede stehende Befreiung erfüllt.“<sup>80</sup>

Ob nun die Beschränkung eines Absetzbetrages für Kinder, die im EU-Ausland leben, mit dem Argument der fehlenden Bindung zur österreichischen Gesellschaft gerechtfertigt werden kann, ist vor dem Hintergrund der tendenziell restriktiven EuGH-Rechtsprechung höchst zweifelhaft.

### 3. Ausgleich der durch den Kindesunterhalt entstehenden Mehrbelastung

Allerdings ist noch ein zweiter gewichtiger Rechtfertigungsgrund zu prüfen, nämlich die Beschränkung auf den Ausgleich der durch Kindesunterhalt entstehenden Mehrbelastung.<sup>81</sup> Denkbar scheint eine Beschränkung des Familienbonus Plus insoweit, als sie aus Gründen der steuerlichen Mehrbelastung gerechtfertigt ist. Soweit die Lasten im Wohnmitgliedstaat der Kinder niedriger sind als im Beschäftigungsstaat des Arbeitnehmers, wäre vor diesem Hintergrund eine Kürzung geboten.

Letztendlich handelt es sich beim Familienbonus Plus um eine steuerrechtliche Maßnahme, die jenen Teil des Einkommens der Steuerpflichtigen entlasten soll, der für den Kindesunterhalt reserviert ist, also über den der Steuerpflichtige demnach nicht selbst verfügen kann. Die finanziellen Verpflichtungen, die Unterhaltsberechtigte gegenüber Kindern treffen, variieren jedoch danach, in welchem Staat das Kind tatsächlich lebt. Dies hängt von den Lebenshaltungskosten im jeweiligen Staat ab. So wird in vielen Fällen – bei gleichem Einkommen – der Unterhalt für Kinder im EU-Ausland geringer sein als für Kinder in Österreich. Umgekehrt wird es Fälle geben, in denen – bei gleichem Einkommen – der Unterhalt für Kinder im EU-Ausland höher ist als für Kinder im Inland. Je nachdem würde – bei gleichem Einkommen – ein unterschiedlich hoher Anteil der Steuerlast befreit werden. Soll der Familienbonus Plus nun einen gleichmäßigen Ausgleich der durch den Kindesunterhalt entstehenden steuerlichen Mehrbelastung erwirken, scheint es gerechtfertigt, bei der Gewährung des Familienbonus Plus Beschränkungen vorzunehmen, wobei diese einer Verhältnismäßigkeitsprüfung standhalten müssen.

Auch der wissenschaftliche Dienst des deutschen Bundestages kommt bei einer grundfreiheitlichen Prüfung zur Frage einer möglichen Indexierung des Kindergelds (wobei er diese Überlegungen anhand von Reformüberlegungen zur VO 883/2004 anstellt) zum Ergebnis, dass Beschränkungen unter Verweis auf die verschiedenen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und Lebenshaltungskosten in den einzelnen EU-Wohnsitzstaaten der Kinder zulässig sein. Es sei auch nicht ersichtlich, dass der EuGH eine solche Rechtfertigungserwägung im Lichte eines ausschließlich primärrechtlichen Prüfungsmaßstabs per se zurückweisen würde.<sup>82</sup> Entscheidend für die rechtliche Zulässigkeit einer solchen Rechtfertigung der Beschränkung ist jedenfalls die angemessene Ausgestaltung der Beschränkungen, die im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung zu berücksichtigen ist. Diese ist in einem nächsten Schritt zu prüfen.

### 5. Verhältnismäßigkeitsprüfung

In der Rs *Futura Participations* hat der EuGH den Maßstab seiner Grundfreiheitsprüfung verfeinert, indem er seine außerhalb des Steuerrechts entwickelte Rechtsprechung auch auf die direkten Steuern übertragen hat, und es zur Rechtfertigung einer Differenzierung nicht als ausreichend angesehen hat,

<sup>80</sup> Vgl. EuGH 26. 5. 2016, *Kommission Griechenland*, C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, Rn 41 f.

<sup>81</sup> Vgl. Schlussantrag GA Mancini 21.5.1985, *Pinna*, C-41/84, ECLI:EU:C:1985:215, Rn 7, wobei das Argument schließlich von GA Mancini verworfen wurde; *Deutscher Bundestag, Unterabteilung Europa, Fachbereich Europa*, Kürzung von Kindergeld im Lichte des EU-Rechts, 29.4.2016, PE 6 – 3000 – 71/16, 19 ff.

<sup>82</sup> So auch *Deutscher Bundestag, Unterabteilung Europa, Fachbereich Europa*, Kürzung von Kindergeld im Lichte des EU-Rechts, 29.4.2016, PE 6 – 3000 – 71/16, 20 f.

„wenn die Maßnahme ein legitimes Ziel verfolgt, das mit dem EG-Vertrag vereinbar und durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist. Erforderlich ist zudem, daß die Maßnahme zur Erreichung des fraglichen Zieles geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich (vgl. Urteile vom 30. November 1995 in der Rechtssache C-55/94, Gebhard, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 37; vom 31. März 1993 in der Rechtssache C-19/92, Kraus, Slg. 1993, I-1663, Randnr. 32; und vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93, Bosman, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 104).“<sup>83</sup>

Dennoch hat die Verhältnismäßigkeitsprüfung auf dem Gebiet der direkten Steuern noch nicht die zentrale Bedeutung erlangt, die sie auf anderen Gebieten schon hat. Dies hängt vor allem damit zusammen, dass der EuGH in vielen ihm vorgelegten Fällen schon gar keine Rechtfertigung für eine differenzierende Regelung gesehen hat.<sup>84</sup>

Erkennt man die unterschiedlichen Lebenshaltungskosten der Kinder je nach Wohnland als Rechtfertigung an, kann eine angepasste Gewährung des Familienbonus Plus, die sich nach dem Wohnsitz des Kindes richtet, geeignet sein, dieses Ziel zu erreichen und in einem angemessenen Verhältnis zu diesem Zweck stehen. Wird ein neuer Absetzbetrag ausschließlich jenen Kindern gewährt, die in Österreich leben, ist diese Beschränkung nicht geeignet, eine gleichmäßige steuerliche Entlastung von Unterhaltspflichten auszugleichen. Denn in diesem Fall würden lediglich Unterhaltsverpflichtungen gegenüber in Österreich lebenden Kindern steuerlich berücksichtigt werden. Ungeachtet des tatsächlich zu leistenden Unterhalts für Kinder, die im EU-Ausland leben, würde dieser Unterhalt jedoch gar nicht steuerlich berücksichtigt werden und ist demnach nicht geeignet, eine gleichmäßige steuerliche Entlastung des Unterhalts herzustellen. Aus diesem Grund wäre die Einführung eines Familienbonus Plus, der lediglich für Kinder gewährt werden soll, die in Österreich leben, unionsrechtlich problematisch.

Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob ein neu einzuführender Familienbonus Plus nicht in anderer Hinsicht Kinder im EU-Ausland „beschränkend“ berücksichtigt, etwa ob er allen Kindern im EU-Raum beitragsmäßig in der gleichen Höhe zugestanden werden muss oder ob er je nach Höhe des Unterhalts indexiert werden kann. Gute Gründe sprechen dafür, eine Indexierung des Familienbonus Plus mit dem Argument des Ausgleichs der durch den Kindesunterhalt entstehenden steuerlichen Mehrbelastung als gerechtfertigt und – je nach Ausgestaltung als verhältnismäßig – zu qualifizieren.

Zum einen könnte sich ein – unabhängig von der Höhe des tatsächlich zu leistenden Unterhalts – beitragsmäßig in der gleichen Höhe gewährter Absetzbetrag aus grundfreiheitlicher Sicht allenfalls sogar als rechtfertigungsbedürftig erweisen. Gemeint sind jenen Situationen, in denen der geschuldete Unterhalt gegenüber Kindern im EU-Ausland aufgrund höherer Lebenshaltungskosten in bestimmten Ländern betragsmäßig höher ist, als dies in Österreich bei gleichem Einkommen der Fall ist. Zwar richtet sich die Unterhaltsverpflichtung nach österreichischem Recht. Bei der Bemessung des Unterhalts für im Ausland lebende Kinder sind jedoch die Bedürfnisse des Unterhaltsberechtigten konkret und individuell mit den Lebensverhältnissen der Eltern in Relation zu setzen. Es ist jener Unterhaltsbetrag festzusetzen, der den Bedarf des Unterhaltsberechtigten im Ausland deckt, ihn aber auch an den besseren Lebensverhältnissen des Unterhaltspflichtigen teilhaben lässt. Die durchschnittlichen Lebensverhältnissen und die Kaufkraft im jeweiligen Heimatland sind zu berücksichtigen. Wird nun ein Familienbonus Plus allen Unionsbürgern in betragsmäßig gleicher Höhe gewährt, unabhängig davon, in welchem Land ein Kind lebt, würden an unterschiedliche Sachverhalte gleiche Folgen geknüpft werden.<sup>85</sup>

<sup>83</sup> Vgl. EuGH 15. 5. 1997, *Futura Participations*, C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Rn 26.

<sup>84</sup> Vgl. Lang, Rechtsprechung, 88; ders in Wagner/Wedl (Hrsg), Bilanz und Perspektiven, 124.

<sup>85</sup> Vgl. etwa EuGH, EuGH 14.2.1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 30; 11. 8.1995, *Wielockx*, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, Rn 17; 27. 6. 1996, *Asscher*, C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251, Rn 40; *Royal Bank of*

Die Einführung des Familienbonus Plus als steuerrechtliche Maßnahme soll die eingeschränkte persönliche Leistungsfähigkeit jener Personen berücksichtigen, die Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern aufweisen. Eines der Ziele eines neu einzuführenden Familienbonus Plus ist demnach zumindest jene Teile des Einkommens steuerfrei zu stellen, die nicht dem Steuerpflichtigen selbst zur Verfügung stehen, sondern die als zivilrechtlicher Unterhalt für die jeweiligen Kinder „reserviert“ ist. Die Einschränkung der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich demnach aus der Höhe der die Unterhaltsverpflichteten treffenden finanziellen Lasten. Ist nun für Kinder, die in bestimmten anderen EU-Mitgliedstaaten leben, ein betragsmäßig höherer Unterhalt zu leisten, als dies bei gleichem Einkommen für Kinder in Österreich der Fall ist, kommt es zu einer „Verzerrung“ der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit, wenn für Kinder, die im Ausland leben, generell der betragsmäßig gleiche Absetzbetrag gewährt werden soll. Es kommt zu einer Schlechterstellung jener Unionsbürger, die für Kinder im EU-Ausland einen betragsmäßig höheren Unterhalt zu leisten haben, im Vergleich zu jenen Inländern, die bei gleichem Einkommen für Kinder im Inland einen betragsmäßig geringeren Unterhalt zu leisten haben. Fehlt es an einer Rechtfertigung für diese Gleichbehandlung unterschiedlicher Situationen, könnte die Verhältnismäßigkeitsprüfung ergeben, dass der Gesetzgeber bei der Bemessung der Höhe des Absetzbetrages auch diesen höheren Verpflichtungen Rechnung zu tragen hat. Eine konsequente Anwendung der hinter den Grundfreiheiten und dem allgemeinen Diskriminierungsverbot stehenden gleichheitsrechtlichen Anforderungen könnte somit sogar zum Ergebnis haben, dass die undifferenzierte Bemessung des Absetzbetrages Familienbonus Plus – also unabhängig vom Wohnland des Kindes, für das der Absetzbetrag bezogen wird – unionsrechtlich problematisch ist. Allerdings legt der EuGH nur in Ausnahmefällen in derartigen Konstellationen einen derart strengen Prüfungsmaßstab an.

Wenn die Höhe des Absetzbetrages für im EU-Ausland wohnenden Kindern auch von den Lebenshaltungskosten im jeweiligen Land abhängt und der Gesetzgeber etwa eine Ermächtigung für eine laufend anzupassende Verordnung vorsieht, in der eine länderspezifische Indexierung vorgesehen wird, spricht angesichts der hier angestellten Überlegungen viel dafür, dass sich eine solche Regelung auch in Hinblick auf die Grundfreiheiten und das allgemeine Diskriminierungsverbot als verhältnismäßig erweist. Gerade dann, wenn eine solche Regelung auch dazu führen kann, dass – je nach Lebenshaltungskosten – im Verhältnis zu einzelnen Ländern auch ein höherer Absetzbetrag zum Tragen kommen kann, treten zu den genannten Argumenten auch noch – die vom EuGH gerade in jüngerer Zeit wieder für relevanter erachteten – Kohärenzargumente hinzu: Eine solche indexbasierte Regelung ist dann auch in sich stimmig, wenn sie nicht bloß zu einer Erhöhung des Absetzbetrages, sondern im Verhältnis zu anderen EU-Staaten mit niedrigeren Lebenshaltungskosten auch zu einer Verminderung des Absetzbetrages führen kann.

Zu überlegen wäre noch, inwieweit eine noch weitergehende Differenzierung bei der Indexierung geboten sein könnte. Schließlich können Kaufkraft und Lebenshaltungskosten nicht bloß nach länderweise unterschiedlich sein, sondern auch innerhalb eines Landes Unterschiede aufweisen. Aus dem Ministerratsvortrag wird deutlich, dass sich der Gesetzgeber entschlossen hat, in Hinblick auf in Österreich lebende Kinder einen Absetzbetrag in einheitlicher Höhe zu gewähren und nicht nach Bundesländern oder gar Gemeinden zu differenzieren. Dies ist vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten unangreifbar, weil sich aus diesen unionsrechtlichen Vorschriften Vorgaben bloß für grenzüberschreitende Konstellationen ergeben. Wenn nun der Gesetzgeber im Inland einen bundesweit einheitlichen Standard anlegt, erscheint es sachgerecht, auch außerhalb des Bundesgebiets nach Ländergrenzen zu differenzieren und für jeden anderen EU-Mitgliedsstaat

---

*Scotland*, C-311/97, ECLI:EU:C:1999:216, Rn 26; 14. 9. 1991, *Gschwind*, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409, Rn 21; 14. 11. 2006, *Kerckhaert Morres*, C-513/04, ECLI:EU:C:2006:713, Rn 19; ; 25. 1. 2007, *Meindl*, Rs C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57, Rn 22.

ebenfalls einen einheitlichen Wert festzulegen. Die Rechtsprechung des EuGH erachtet es für zulässig typisierende Durchschnittswerte anzunehmen. Dies hat der EuGH beispielsweise in seinem Urteil *Sopora* deutlich gemacht, und dies wie folgt begründet<sup>86</sup>: „Zwar können Erwägungen administrativer Art es nicht rechtfertigen, dass ein Mitgliedstaat von den Vorschriften des Unionsrechts abweicht (Urteil Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, Rn. 45), doch lässt sich der Rechtsprechung des Gerichtshofs auch entnehmen, dass den Mitgliedstaaten nicht die Möglichkeit abgesprochen werden kann, legitime Ziele durch die Einführung allgemeiner Vorschriften zu verfolgen, die von den zuständigen Behörden einfach gehandhabt und kontrolliert werden können (vgl. Urteile Kommission/Italien, C-110/05, EU:C:2009:66, Rn. 67, Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, Rn. 82, und Kommission/Spanien, C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 124).“ In Hinblick auf den konkreten Fall, in dem es auch um die Festlegung einheitlicher Beträge für größer zusammengefasste Regionen ging, weiter ausgeführt: „Der alleinige Umstand, dass Begrenzungen für die Entfernung in Bezug auf den Wohnort der Arbeitnehmer und die Höhe der gewährten Befreiung festgelegt wurden, indem auf die niederländische Grenze bzw. die Bemessungsgrundlage als Ausgangspunkt abgestellt wurde, kann daher, auch wenn damit entsprechend den Ausführungen des vorlegenden Gerichts eine gewisse Ungenauigkeit verbunden ist, keine mittelbare Diskriminierung oder Behinderung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer begründen.“ Vor diesem Hintergrund sprechen auch gute Gründe dafür, bei der Indexierung nach Staaten zu differenzieren. Eine Notwendigkeit weitergehender Differenzierungen ist die aus dieser Rechtsprechung nicht abzuleiten.

---

<sup>86</sup> EuGH 24. 2. 2015, *Sopora*, C-512/13, Rn 33 ff.

### III. Anwendung der VO 883/2004

Das aus den Grundfreiheiten gewonnene Ergebnis ist aber noch darauf hin zu verproben, ob sich weitere Einschränkungen für den Gesetzgeber aus der EU-Verordnung 883/2004 ergeben.<sup>87</sup> Nicht bloß in der Fachliteratur, sondern auch in den Medien ist beispielsweise anhand der Familienbeihilfe darüber diskutiert worden, ob eine Indexierung von Familienleistungen gegen die Koordinierungsvorschriften der VO 883/2004 verstoßen könnte.<sup>88</sup> Die Rechtsprechung des EuGH zu dieser Verordnung wird tatsächlich von manchen Stimmen im Schrifttum so gedeutet, als würde sie für eine länderspezifische betragsmäßige Anpassung von Leistungen der sozialen Sicherheit kaum einen oder gar keinen Platz lassen.<sup>89</sup> Ist ein neu einzuführender Familienbonus Plus als eine Leistung der sozialen Sicherheit zu qualifizieren, wäre eine nähere Auseinandersetzung mit den Bestimmungen der VO 883/2004 erforderlich. Insb sind auf derartige Leistungen die Koordinierungsbestimmungen des Art 67, das Verbot zur Beseitigung von Wohnsitzklauseln gem Art 7 sowie das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art 4 der VO 883/2004 zu prüfen und entsprechend anzuwenden.

Mit der VO 883/2004 soll eine Koordinierung der Systeme sozialer Sicherheit erreicht werden, die zur Absicherung des freien Personenverkehrs beitragen soll.<sup>90</sup> Erst mit Inkrafttreten der einschlägigen Durchführungsverordnung 987/2009<sup>91</sup> waren die einschlägigen Bestimmungen der VO 883/2004 ab 1. Mai 2010 anwendbar. Bis zu diesem Zeitpunkt waren die Regelungen der im Jahr 1971 erlassenen Koordinierungsverordnung 1408/71<sup>92</sup> anwendbar. Auch aus diesem Grund gibt es bisher kaum Judikatur zu den nunmehr anwendbaren Bestimmungen der „neuen“ VO 883/2004. Der EuGH hat jedoch zu den Vorgängerbestimmungen der Koordinierungsverordnung 1408/71 zahlreiche Entscheidungen getroffen. Da beide Rechtsakte das gleiche Regelungsanliegen kennzeichnet und beide zum Teil auch gleichlautende Bestimmungen enthalten, lassen sich Judikatur und einschlägiges Schrifttum zur VO 1408/71 bis zu einem bestimmten Grad auf die neue VO 883/2004 übertragen.

Auf die Bestimmungen der VO 883/2004 berufen können sich gem Art 3 VO 883/2004 EU-Bürger, Staatenlose und Flüchtlinge mit einem Wohnort in einem Mitgliedstaat sowie jeweils deren Familienangehörige und Hinterbliebene. Außerdem sind die Bestimmungen auch auf EWR Bürger und für Schweizer Staatsbürger, anwendbar.<sup>93</sup> Der persönliche Anwendungsbereich der VO 883/2004 wurde zudem mit der VO 1231/2010<sup>94</sup> erweitert und gilt seit 1. Jänner 2011 auch für

---

<sup>87</sup> VO 883/2004 des Rates vom 29. 4. 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, ABl L 2004/166, 1.

<sup>88</sup> Vgl etwa zur Frage der Indexierung der Familienbeihilfe unter vielen *Marhold*, Lücken im Familienbeihilfe-Gutachten, Der Standard vom 14.1.2017; *Aichinger/Prior*, Kinderbeihilfe: Kürzung ungültig? Die Presse, vom 5.1.2018; *Böhm*, Rückschlag bei Familienbeihilfe? Die Presse, vom 25.1.2018; aA *Mazal*, Oberflächlichkeit schürt Populismus - Der Autor des Familienbeihilfegutachtens repliziert auf Franz Marholds Kritik, Der Standard vom 15.3.2017; siehe etwa auch *Felten*, Export von Sozialleistungen, SozSi 2017, 130 (130 ff).

<sup>89</sup> Vgl dazu etwa umfassend *Spiegel*, Familienleistungen aus der Sicht des europäischen Gemeinschaftsrechts, in *Mazal* (Hrsg) Familie im Sozialrecht (2009), 89 (89 ff).

<sup>90</sup> Ziel ist keine Vereinheitlichung nationaler Bestimmungen über die soziale Sicherheit, zumal es auch keine unionsrechtliche Kompetenz dafür gibt. Vgl *Spiegel* in *Mazal* (Hrsg) Familie, 89.

<sup>91</sup> VO 987/2009 des Rates vom 16. 9.2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, ABl L 2009/166, 1.

<sup>92</sup> VO 1408/71 des Rates vom 14. 6. 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, ABl L 1971 149/2, geändert durch VO 592/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates, ABl L 2008, 177/1-

<sup>93</sup> Vgl *Spiegel*, in *Fuchs* (Hrsg), Europäisches Sozialrecht<sup>7</sup>, Art 2 Rn 7; *ders* in *Mazal* (Hrsg) Familie, 91.

<sup>94</sup> VO 1231/2010 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2010 zur Ausdehnung der VO (EG) 883/2004 und der VO (EG) 987/2009 auf Drittstaatsangehörige, die ausschließlich aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit nicht bereits unter diese VOen fallen, ABl L 2010, 344/1.

Drittstaatsangehörige sowie für ihre Familienangehörigen und Hinterbliebenen, wenn sie ihren rechtmäßigen Wohnsitz in der EU und grenzüberschreitende Anknüpfungspunkte haben.<sup>95</sup>

Der sachliche Anwendungsbereich der VO 883/2004 ist abschließend in Art 3 geregelt.<sup>96</sup> Umfasst sind alle Leistungen der sozialen Sicherheit, die einen der in Art 3 VO 883/2004 aufgezählten Zweige der sozialen Sicherheit betreffen. Dabei handelt es sich gem Art 3 (1) lit j auch um „Familienleistungen“.<sup>97</sup> Gemeint sind gem Art 1 lit z VO 883/2004 alle Sach- oder Geldleistungen zum Ausgleich von Familienlasten, mit Ausnahme von Unterhaltsvorschüssen und besonderen Geburts- und Adoptionsbeihilfen nach Anhang I der VO 883/2004. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei einer Begünstigung um eine Leistung der sozialen Sicherheit, wenn diese aufgrund eines gesetzlich umschriebenen Tatbestandes ohne eine im Ermessen liegende individuelle Prüfung der persönlichen Bedürftigkeit gewährt wird und sich auf eine der in Art 4 VO 883/2004 aufgezählten Risiken bezieht.<sup>98</sup> Ausgenommen sind demnach Leistungen, die auf die persönliche Bedürftigkeit abstellen.<sup>99</sup> Die Unterscheidung zwischen Leistungen, die vom Geltungsbereich der Verordnung ausgeschlossen sind, und solchen, die von ihm erfasst sind, hängt nach der Rechtsprechung im Wesentlichen von den grundlegenden Merkmalen der jeweiligen Leistung ab, insbesondere von ihrem Zweck und den Voraussetzungen ihrer Gewährung, nicht dagegen davon, ob eine Leistung von den nationalen Rechtsvorschriften als eine Leistung der sozialen Sicherheit eingestuft wird.<sup>100</sup> Dass eine Leistung nach nationalem Recht zum Steuerrecht gehört, ist für ihre Beurteilung aus dem Blickwinkel der VO 883/2004 nicht entscheidend.<sup>101</sup>

Die Tatsache, dass ein neu einzuführender Absetzbetrag Bestandteil eines Steuergesetzes ist, ist demnach für die Qualifikation dieser Maßnahme als Leistung der sozialen Sicherheit unbedeutend. Folgt man der Judikatur des EuGH, ist zunächst fraglich, ob eine Leistung vorliegt. Zwar stellt der Familienbonus Plus nicht auf die persönliche Bedürftigkeit eines Steuerpflichtigen ab, sodass er nicht schon deshalb aus dem Anwendungsbereich der Verordnung fällt. Auch steht ein neu einzuführender Familienbonus Plus nach einem gesetzlich umschriebenen Tatbestand zu. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist das dann der Fall, wenn Leistungen ohne weiteres gewährt werden, die insbesondere hinsichtlich ihrer Größe, ihres Einkommens und ihrer Geldmittel bestimmte objektive Voraussetzungen erfüllen.<sup>102</sup>

Für die Frage, ob der geplante Familienbonus Plus vom Anwendungsbereich der VO 883/2004 umfasst ist, ist entscheidend, ob eine „Leistung“ vorliegt. Es wäre keineswegs undenkbar, auch den Absetzbetrag Familienbonus Plus als Beitrag des Staates zu den Unterhaltskosten anzusehen. Immerhin werden die in den Anwendungsbereich des Absetzbetrages fallenden Personen entlastet.

---

<sup>95</sup> Vgl *Spiegel*, in *Fuchs* (Hrsg), *Europäisches Sozialrecht*<sup>7</sup>, Art 2 Rn 12. Diese Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs gilt allerdings nicht im Verhältnis zu Dänemark sowie Großbritannien und Nordirland.

<sup>96</sup> Vgl *Fuchs*, in *Fuchs* (Hrsg), *Europäisches Sozialrecht*<sup>7</sup>, Art 3 Rn 3.

<sup>97</sup> Als weitere Zweige der sozialen Sicherheit angeführt sind a) Leistungen bei Krankheit; b) Leistungen bei Mutterschaft und gleichgestellte Leistungen bei Vaterschaft; c) Leistungen bei Invalidität; d) Leistungen bei Alter; e) Leistungen an Hinterbliebene; f) Leistungen bei Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten; g) Sterbegeld; h) Leistungen bei Arbeitslosigkeit; i) Vorruhestandsleistungen.

<sup>98</sup> Vgl etwa EuGH 24.10.2013, *Lachheb*, C-177/12, ECLI:EU:C:2013:689, Rn 30; 21. 7. 2011, *Stewart*, C-503/09, ECLI:EU:C:2011:500, Rn 32; 21. 2. 2006, *Hosse*, C-286/03, ECLI:EU:C:2006:125, Rn 37; 11.9.2008, *Petersen*, C-228/07, ECLI:EU:C:2008:494, Rn 19. Vgl auch *Fuchs*, in *Fuchs* (Hrsg), *Europäisches Sozialrecht*<sup>7</sup>, Art 3 Rn 28 und die dort angeführte Rechtsprechung.

<sup>99</sup> Vgl EuGH 15.3.2001, *Offermanns*, C-85/99, ECLI:EU:C:2001:166, Rn 28; 16.7.1992, *Hughes*, C-78/91, ECLI:EU:C:1992:331, Rn 15.

<sup>100</sup> Vgl EuGH 24.10.2013, *Lachheb*, C-177/12, ECLI:EU:C:2013:689 Rn 28; 16.7.1992, *Hughes*, C-78/91, ECLI:EU:C:1992:331, Rn 14.

<sup>101</sup> Vgl 24.10.2013, *Lachheb*, C-177/12, ECLI:EU:C:2013:689, Rn 28.

<sup>102</sup> Vgl EuGH 10.10.1996, *Hoever und Zachow*, C-245/94, ECLI:EU:C:1996:379, Rn 20.

Bei einer solchen Sichtweise wäre aber nahezu jede familienpolitisch motivierte steuerliche Regelung auch als Familienleistung im Sinne der Verordnung zu qualifizieren. Ein derartiges Verständnis lässt sich aber jedenfalls nicht auf die EuGH-Rechtsprechung stützen. Der EuGH hat bisher nur Maßnahmen als Familienleistungen beurteilt, die zumindest in bestimmten Situationen auch als reine Transferzahlungen zum Tragen kommen, und die nicht bloß zur Reduktion von Steuerlasten führen können, die eben ohne die steuermindernde gesetzliche Vorschrift höher ausgefallen wären. „Familienleistungen“ im Sinne der Verordnung werden natürlich häufig auch aus Steuermitteln finanziert, aber es macht eben einen Unterschied, ob es sich um eine allgemeine steuerfinanzierte Transferleistung handelt, oder ob die Regelung die Steuerlast des konkreten Steuerpflichtigen mindert und konsequenterweise dann keine Wirkungen entfaltet, wenn die verbleibenden steuerrechtlichen Vorschriften die Erhebung von Steuern – beispielsweise mangels hinreichender Bemessungsgrundlage – gar nicht erst erlauben. So gesehen handelt es sich beim neu einzuführenden Absetzbetrag um keinen direkten Beitrag des Staates zu den Unterhaltskosten gegenüber Kindern. Vielmehr sind es die steuerpflichtigen Eltern, die den dem Kind geschuldeten Unterhalt erst zu erwirtschaften haben und über diesen auch nicht frei verfügen können. Auch ergibt sich eine Ermäßigung der Steuer lediglich in jenen Fällen, in denen eine ausreichend hohe Steuerschuld vorzuweisen ist. Denn der neu einzuführende Familienbonus Plus ist nicht negativsteuerfähig. Dementsprechend kommt auch *Becker* zum Ergebnis, dass der Leistungscharakter eines Steuernachlasses zu verneinen ist, wenn dieser so in das Abgabensystem eingebaut ist, dass ihre Entlastungswirkung alleine von der steuerlichen Behandlung von Einkünften und Vermögen abhängig ist.<sup>103</sup>

In diesem Sinne wurden nach der einschlägigen Judikatur des EuGH bisher – klammert man Sachleistungen aus – ausschließlich jene Maßnahmen als Familienleistungen qualifiziert, in deren Rahmen tatsächlich Geld überwiesen wurde.<sup>104</sup> Kommt etwa im Rahmen eines Absetzbetrages ein eventueller Saldo zugunsten Steuerpflichtiger zur Auszahlung, spricht auch in Übereinstimmung mit der Judikatur des EuGH einiges für die Annahme einer Geldleistung.<sup>105</sup> Für die weitere Beurteilung entscheidend ist demnach, ob ein neu einzuführender Absetzbetrag als eine Familienleistung im Sinne der VO 883/2004 anzusehen ist. Nach der Judikatur des EuGH ist das etwa gegeben, wenn Familienleistungen dazu dienen, „Arbeitnehmer mit Familienlasten dadurch sozial zu unterstützen, dass sich die Allgemeinheit an diesen Lasten beteiligt“<sup>106</sup> Ausgleich von Familienlasten ist auch so zu verstehen, dass dieser „einen staatlichen Beitrag zum Familienbudget erfassen soll, der die Kosten für

---

<sup>103</sup> Vgl. *Becker*, Die Koordinierung von Familienleistungen – Praktische und rechtliche Fragen zur Anwendung der VO 1408/71, in *Schulte/Barwig* (Hrsg) *Freizügigkeit und soziale Gerechtigkeit* (1999), 191 (225).

<sup>104</sup> So auch in EuGH 24.10.2013, *Lachheb*, C-177/12, ECLI:EU:C:2013:689. Siehe dazu *Kerschen*, Luxembourg's Welfare State in the Crisis: A Semi Success Story, in *Schubert/Villota/Kuhlmann* (Hrsg) *Challenges to European Welfare Systems* (2016), 443 (462). Außerdem EuGH 16.7.1992, *Hughes*, C-78/91, ECLI:EU:C:1992:331 (zum britischen „Family Credit“); 5.10.1995, *Imbernon Martinez*, C-321/93, ECLI:EU:C:1995:306 (zum deutschen Kindergeldzuschlag, bei dem es sich um eine Art Negativsteuer handelt); 10.10.1996, *Hoever und Zachow*, C-245/94, ECLI:EU:C:1996:379 (zum deutschen Kindererziehungsgeld); 15.3.2001, *Offermanns*, C-85/99, ECLI:EU:C:2001:166 (zum österreichischen Unterhaltsvorschuss; siehe dazu *Spiegel* in *Mazal* (Hrsg) *Familie*, 95 f); 7.11.2002, *Maaheimo*, C-333/00, ECLI:EU:C:2002:641 (betreffend finnische Beihilfe zur häuslichen Kinderbetreuung); 7.6.2005, *Dodl und Oberhollenzer*, C-543/03, ECLI:EU:C:2005:364 (wonach das österreichische Kinderbetreuungsgeld implizit als Leistung der sozialen Sicherheit qualifiziert wurde); 26.11.2009, *Slanina*, C-363/08, ECLI:EU:C:2009:732 (zur österreichischen Familienbeihilfe); 19.9.2013, *Hliddal und Bornand*, C-216/12 und C-217/12, ECLI:EU:C:2013:568 (zur Ausgleichszahlung für Elternurlaub in Luxemburg).

<sup>105</sup> Vgl. *Becker* in *Schulte/Barwig* (Hrsg) *Freizügigkeit*, 225.

<sup>106</sup> EuGH 24.10.2013, *Lachheb*, C-177/12, ECLI:EU:C:2013:689, Rn 34; 15.3.2001, *Offermanns*, C-85/99, ECLI:EU:C:2001:166, Rn 38; 4.7.1985, *Kromhout*, C-104/84, ECLI:EU:C:1985:296, 14; 19.9.2013, *Hliddal und Bornand*, C 216/12, ECLI:EU:C:2013:568, Rn 54.

den Unterhalt von Kindern verringert.“<sup>107</sup> Auch Leistungen, die zu einer „Verbesserung der Liquidität des Familienbudgets und so Verbesserung des Lebensstandards“<sup>108</sup> beitragen wurden vom EuGH als Ausgleich von Familienlasten qualifiziert.

Fraglich ist demnach, ob sich eine zu beurteilende Leistung nach ihrer Wirkung und nach Sinn und Zweck auf eine der in Art 4 VO 883/2004 aufgezählten Risiken – in diesem Fall etwa den Familienlastenausgleich – bezieht. Soll ein staatlicher Beitrag zum Unterhalt geleistet werden, dann ist der Familienbonus Plus in Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH als Familienleistung zu qualifizieren. So bewirkt etwa der seinerzeit in Luxemburg gewährte Kinderbonus eine tatsächlich erfolgte Leistung an Berechtigte: „Wie die CNPF und die Kommission geltend machen, wird die Leistung, um die es im Ausgangsverfahren geht, bei Unterhaltsberechtigung eines Kindes und zum Ausgleich der mit dem Unterhalt dieses Kindes verbundenen Kosten automatisch gewährt und entspricht einem automatisch gewährten Pauschalbetrag, der nicht an das Einkommen oder die vom Leistungsempfänger geschuldeten Steuern anknüpft. Daher handelt es sich bei einer Leistung wie der des Ausgangsverfahrens durchaus um eine Leistung der sozialen Sicherheit. (...) Im Ausgangsverfahren ist festzustellen, wie die CNPF und die Kommission hervorheben und wie sich aus den beim Gerichtshof eingereichten Akten ergibt, dass der Kinderbonus, der für jedes unterhaltsberechtigten Kind gezahlt wird, einen staatlichen Beitrag zum Familienbudget darstellt, der die Kosten für den Unterhalt von Kindern verringern soll, und daher eine Familienleistung im Sinne von Art. 1 Buchst. u Ziff. i der Verordnung Nr. 1408/71 ist.“<sup>109</sup>

Anders ist es, wenn eine sich sonst ergebende höhere Steuerlast durch einen Absetzbetrag bloß vermindert wird. In diesem Fall spricht viel dafür, dass es sich um keine Leistung der sozialen Sicherheit handelt, die einem der in Art 4 der VO 883/2004 aufgezählten Zwecke dient. Soll mit einem neu einzuführenden Familienbonus Plus lediglich eine sonst als „zu hoch“ empfundene Besteuerung des Unterhaltsverpflichteten reduziert werden, kann dieser auch nicht als direkter staatlicher Beitrag zum Familienbudget qualifiziert werden. Mit der teilweisen Berücksichtigung der Unterhaltslast in Form eines Absetzbetrages wird lediglich vermieden, dass die unterhaltspflichtigen Eltern so besteuert werden, als stünde ihnen das gesamte Einkommen zur Verfügung.

Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass nach der vom EuGH vorgenommenen Definition der Familienleistung die Einkommensabhängigkeit nicht schadet. Auf den ersten Blick könnte man daraus schließen, dass auch eine rein steuerliche Maßnahme, die familienfördernde Effekte hat, deshalb als Leistung in Betracht kommen könnte, weil es in der Natur beispielsweise von Absetzbeträgen liegt, dass die Frage, ob und welche Wirkungen sie entfalten, vom – steuerlichen – Einkommen des Berechtigten abhängt. Wenn man sich allerdings die Rechtsprechung des EuGH näher ansieht, die diese Kriterien entwickelt hat, wird augenfällig, dass es dem EuGH um den umgekehrten Fall gegangen ist, für den er vermeiden wollte, dass die Maßnahme aus der Definition der Familienleistung herausfällt:<sup>110</sup> Soziale Leistungen sind eben oft nach oben gedeckelt, sodass Bezieher hoher Einkommen sie nicht in Anspruch nehmen können. Wenn aber eine steuerliche familienfördernde Maßnahme als Abzugsposten von der Bemessungsgrundlage oder – wie hier – als Absetzbetrag ausgestaltet ist, kommt er auch bei hohem Einkommen zum Tragen. Lediglich in den Fällen niedriger Einkommen, wo eben auch gar keine Ertragsteuer anfällt, entfaltet auch ein Absetzbetrag keine

---

<sup>107</sup> EUGH 24.10.2013, *Lachheb*, C-177/12, ECLI:EU:C:2013:689, Rn 35; 15.3.2001, *Offermanns*, C-85/99, ECLI:EU:C:2001:166, Rn 41, 7.11. 2002, *Maaheimo*, C-333/00, ECLI:EU:C:2002:641, Rn 25.

<sup>108</sup> Vgl. EUGH 15.3.2001, *Offermanns*, C-85/99, ECLI:EU:C:2001:166, Rn 43 zu Unterhaltsvorschüssen.

<sup>109</sup> 24.10.2013, *Lachheb*, C-177/12, ECLI:EU:C:2013:689, Rn 31 und 36.

<sup>110</sup> So etwa EUGH 16.7.1992, *Hughes*, C-78/91, ECLI:EU:C:1992:331; 10.10.1996, *Hoever und Zachow*, C-245/94, ECLI:EU:C:1996:379; 7.11. 2002, *Maaheimo*, C-333/00, ECLI:EU:C:2002:641; *Wiering*, C-347/12, ECLI:EU:C:2014:300.

Wirkungen. Es lässt sich kein Anhaltspunkt finden, der dafür spricht, dass gerade solche Maßnahmen, die – eben aus dem Blickwinkel der Steuersystematik heraus – den Beziehern niedriger Einkommen nicht zugute kommen können, unter einer Familienleistung subsumiert haben wollte.

Im Ergebnis sprechen die besseren Gründe dafür, dass es sich bei dem neu einzuführenden Familienbonus Plus um keine Familienleistungen nach der VO 883/2004 handelt, sondern um eine rein steuerliche Maßnahme, die nicht in den Anwendungsbereich der VO 883/2004 fällt. Eine weitere Prüfung der Koordinierungsbestimmungen der VO 883/2004, einschließlich jener der Art 67, Art 7 und Art 4 erübrigt sich vor dem Hintergrund dieser Überlegungen. Daher erweist sich eine länderspezifische, an den Lebenshaltungskosten ausgerichtete Indexierung der Höhe des Absetzbetrags selbst dann als zulässig, wenn man die Verordnung 883/2004 so interpretierte, als würde sie eine derartige Indexierung ausschließen.

#### IV. Die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten

Nach Unionsrecht zu bestimmen ist – neben der Ausgestaltung des Familienbonus Plus – auch, welche Personen Anspruch auf Gewährung des Familienbonus Plus haben. Das sind alle Personen, die unter den Schutz der Grundfreiheiten fallen, und damit vor allem die Staatsbürger der Mitgliedstaaten (Unionsbürger).<sup>111</sup> Die Kapitalverkehrsfreiheit ist allerdings nach der Judikatur des EuGH auch auf Drittstaatsverhältnisse anwendbar und kann maßgebliche Wirkung entfalten.<sup>112</sup> Mit dem Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum werden auch die Staatsangehörigen der EFTA-Staaten den Unionsbürgern gleichgestellt.<sup>113</sup> Demnach können sich auch Staatsangehörige von Island, Liechtenstein und Norwegen auf die Grundfreiheiten berufen.<sup>114</sup> Zudem besteht ein zu Art 18 AEUV beinahe wortgleiches Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Anwendungsbereich des Abkommens.<sup>115</sup> Der Familienbonus Plus ist demnach nicht nur Unionsbürgern sondern in gleicher Weise auch Staatsangehörigen der übrigen EWR-Staaten zu gewähren. Angesichts der im Ministerratsvortrag angesprochenen Anknüpfung an die Anspruchsberechtigung für die Familienbeihilfe ist das unproblematisch. Denn bereits gem § 53 FLAG sind Staatsbürger von EWR Staaten im Anwendungsbereich des FLAG österreichischen Staatsbürgern gleichgestellt sind und auch der ständige Aufenthalt eines Kindes im EWR Raum ist dem ständigen Aufenthalt eines Kindes in Österreich gleichzuhalten.

Auch im Verhältnis zu einigen Drittstaaten gilt Besonderes: Im Verhältnis zur Schweiz sind zum Teil auch die im AEUV verankerten Grundfreiheiten nach dem Freizügigkeitsabkommen<sup>116</sup> vom 21.06.1999 anwendbar.<sup>117</sup> So garantiert das Freizügigkeitsabkommen in Hinblick auf die Freizügigkeit unselbständig Erwerbstätiger praktisch gleiche Rechte wie der AEUV.<sup>118</sup> Der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit sind jedoch eingeschränkt. Lediglich natürliche Personen können sich als Selbständige auf die Niederlassungsfreiheit berufen. Die Bestimmungen der Dienstleistungsfreiheit sind nur auf „kurzfristige“ Dienstleistungen – ein Aufenthalt zum Zweck der Dienstleistungserbringung im anderen Vertragsstaat von höchstens 90 Tagen – anwendbar.<sup>119</sup> Ein allgemeines Diskriminierungsverbot ist in Art 2 des Abkommens verankert.<sup>120</sup> Die Rechtsprechung des EuGH zum Stand 21. Juni 1991 ist für jene Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens von Relevanz, die jenen der Grundfreiheiten des AEUV (vormals des EG) entsprechen.<sup>121</sup> Aber auch später ergangene Judikatur des EuGH zu den Grundfreiheiten ist für die Auslegung des Freizügigkeitsabkommens nicht *per se* bedeutungslos.<sup>122</sup> So haben Schweizer Gerichte insb die Bestätigung und nähere Präzisierung bereits ergangener Judikate des EuGH durch diesen Gerichtshof auch nach dem Stichtag als für die

---

<sup>111</sup> Vgl mwN Ehlers, in Ehlers (Hrsg) Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten<sup>4</sup> (2014), § 7, Rn 4.  
n (2007), 15 (41 f)

<sup>113</sup> Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum, ABl. 1994 L 1/3.

<sup>114</sup> Vgl jeweils mwN Frenz (Hrsg) Handbuch Europarecht<sup>2</sup> (2012) I, Rz 304; Reimer, Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, in Schaumburg/Englisch (Hrsg) Europäisches Steuerrecht (2015), Rz 7.7; Pistone, in Lang/Pistone (Hrsg) EU and Third Countries, 39.

<sup>115</sup> Vgl Frenz (Hrsg) Handbuch Europarecht<sup>2</sup> (2012) I, Rz 3929.

<sup>116</sup> Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, ABl L 2002, 114/6.

<sup>117</sup> Vgl Haslehner, SWI 2007, 28.

<sup>118</sup> Vgl Haslehner, SWI 2007, 221 ff; Pistone, in Lang/Pistone (Hrsg) EU and Third Countries, 41 f

<sup>119</sup> Vgl Haslehner, SWI 2007, 227 f; Pistone, in Lang/Pistone (Hrsg) EU and Third Countries, 41 f.

<sup>120</sup> Vgl Traversa, National Report, in Lang/Pistone (Hrsg) The EU and Third Countries: Direct Taxation (2007), 147 (164).

<sup>121</sup> Vgl Art 16 Freizügigkeitsabkommen; Pistone, in Lang/Pistone (Hrsg) EU and Third Countries, 40.

<sup>122</sup> Vgl dazu näher Lang, Die Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für die Auslegung des Art. 16 Abs 2 Freizügigkeitsabkommen, in Uttinger/Rentzsch/Luzi (Hrsg), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht – FS Markus Reich (2014) 409 (409 ff).

Auslegung relevant anerkannt.<sup>123</sup> Schweizer Staatsbürgern ist im Ergebnis der Familienbonus Plus in gleicher Weise zu gewähren, wie Unionsbürgern. Daher haben auch in Österreich Gebietsfremde, die in der Schweiz ansässig sind, in Österreich in den Genuss des Familienbonus Plus zu kommen, wenn sie den geschilderten Kriterien der *Schumacker*-Rechtsprechung entsprechen.

Dies gilt auch für in der Schweiz lebende Kinder. Um Diskriminierungen zu vermeiden, kann der Familienbonus jenen, die in Österreich dafür anspruchsberechtigt sind, auch nicht für in der Schweiz lebende Kinder verwehrt werden. Die auf Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsüberlegungen gestützte Möglichkeit der Indexierung kommt auch in jenen Fällen in Betracht.

Auch von der EU mit Drittstaaten abgeschlossene Assoziierungsabkommen enthalten häufig Bestimmungen zur Personenverkehrsfreiheit im Verhältnis jener Staaten zur EU. Zumeist ist in derartigen Abkommen ein Diskriminierungsverbot verankert, das für jene Staatsangehörigen der Vertragsstaaten gilt, die sich bereits rechtmäßig im anderen Staatsgebiet aufhalten und dort einer erlaubten Tätigkeit nachgehen.<sup>124</sup> Der Anwendungsbereich derartiger Diskriminierungsverbote ist demnach im Vergleich zu jenen der Unionsbürger, EWR Bürger und Staatsbürger der Schweiz eingeschränkt.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind derart abgeschlossene Assoziierungsabkommen integrierter Bestandteil der Gemeinschafts- und nunmehr Unionsrechtsordnung,<sup>125</sup> was seine Zuständigkeit zur Auslegung dieser Abkommen eröffnet.<sup>126</sup> Den Bestimmungen der Assoziierungsabkommen kommt zwar im Wesentlichen Programmcharakter zu.<sup>127</sup> Dennoch gesteht der EuGH einzelnen Regelungen dieser Abkommen unmittelbare Anwendbarkeit zu, „wenn sie unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und im Hinblick auf den Gegenstand und die Natur des Abkommens eine klare und eindeutige Verpflichtung [enthalten], deren Erfüllung oder deren Wirkungen nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängen“.<sup>128</sup> So hat der EuGH den Inhalt einzelner Bestimmungen des zum Assoziationsabkommen mit der Türkei erlassenen Assoziationsratsbeschlusses Nr. 1/80 vom 19. 9. 1980 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer<sup>129</sup> nicht nur näher konkretisiert, sondern diesen auch unmittelbare Wirkung zugesprochen.<sup>130</sup> Nach Art 10 des Assoziationsratsbeschlusses Nr. 1/80 räumen „(d)ie Mitgliedstaaten der Gemeinschaft (...) den türkischen Arbeitnehmern, die ihrem regulären Arbeitsmarkt angehören, eine Regelung ein, die gegenüber den Arbeitnehmern aus der Gemeinschaft hinsichtlich des Arbeitsentgeltes und der sonstigen Arbeitsbedingungen jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit ausschließt.“ In der Rs *Wählergruppe Gemeinsam* hat der EuGH die Bedeutung von Art 10 des Assoziationsratsbeschlusses Nr. 1/80 näher behandelt. Der Gerichtshof hat dabei eine unmittelbare Anwendbarkeit bejaht und klargestellt, dass es sich bei Art 10 um eine Konkretisierung des allgemeinen Verbots der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Bereich des

---

<sup>123</sup> Vgl mwN Pistone, in Lang/Pistone (Hrsg) EU and Third Countries, 41.

<sup>124</sup> Aus der unmittelbaren Anwendbarkeit der Beschlüsse kann jedoch kein Recht auf Einreise zum Zweck der Erwerbstätigkeit abgeleitet werden. Vgl Steinmeyer, in Franzen/Gallner/Oetker (Hrsg) Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht (2016), AEUV, Art 45, Rn 30.

<sup>125</sup> EuGH 30.4.1974, *Haegeman*, C-181/73, ECLI:EU:C:1974:41, Rn 2/6; 26.10.1982, *Kupferberg*, C-104/81, ECLI:EU:C:1982:362, Rn 13; 30.9.1987, *Demirel*, C-12/86, ECLI:EU:C:1987:400, Rn 7.

<sup>126</sup> Vgl Forsthoff, in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg) Das Recht der Europäischen Union<sup>62</sup> (Juli 2017), AEUV, Art 45, Rn 33.

<sup>127</sup> Vgl EuGH 30.9.1987, *Demirel*, C-12/86, ECLI:EU:C:1987:400, Rn 14 und 26; 11.5.2000, *Savas*, C- 37/98, C-37/98, Rn. 45.

<sup>128</sup> Vgl etwa EuGH 4.5.1999, *Sürül*, C-262/96, Rn 60.

<sup>129</sup> Siehe auch Groenendijk/Hoffmann/Luiten, Das Assoziationsrecht EWG/Türkei – Rechte türkischer Staatsangehöriger in der EuGH Rechtsprechung (2013), 49 ff.

<sup>130</sup> Vgl Brechmann, in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV<sup>5</sup> (2016) Art 45, Rn. 35; Groenendijk/Hoffmann/Luiten, Assoziationsrecht, 113 ff.

Arbeitsentgelts und der sonstigen Arbeitsbedingungen handelt.<sup>131</sup> „(Bei der Bestimmung der Tragweite des in Artikel 10 Absatz 1 des Beschlusses Nr. 1/80 vorgesehenen Diskriminierungsverbots [ist] in Bezug auf die Arbeitsbedingungen darauf abzustellen [...], wie der gleiche Grundsatz im Bereich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die Angehörige der Mitgliedstaaten der Gemeinschaft sind, ausgelegt wird. Eine solche Auslegung ist um so mehr gerechtfertigt, als die genannte Vorschrift nahezu denselben Wortlaut hat wie Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag.“<sup>132</sup>

Der EuGH verneinte auch, dass der Begriff der „sonstigen Arbeitsbedingungen“ in Art 10 Abs 1 des Beschlusses Nr. 1/80 eine engere Tragweite als derselbe Begriff in Art 48 Abs 2 EG-Vertrag habe, da die letztgenannte Bestimmung durch die VO 1612/68 konkretisiert wurde: „Artikel 8 Absatz 1 der genannten Verordnung ist somit nur als besondere Ausprägung des in Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag enthaltenen Diskriminierungsverbots auf dem spezifischen Gebiet der Beteiligung der Arbeitnehmer an gewerkschaftlichen und diesen gleichgestellten Tätigkeiten anzusehen, die von Einrichtungen zur Vertretung und zur Verteidigung der Interessen der Arbeitnehmer ausgeübt werden (in diesem Sinne Urteil ASTI I, Randnr. 15). Sodann ist darauf hinzuweisen, dass dem Begriff ‚sonstige Arbeitsbedingungen‘ im Sinne von Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag<sup>133</sup> in Anbetracht des Charakters eines allgemeinen Grundsatzes, der dieser Bestimmung beizumessen ist und der im Übrigen nur eine spezifische Ausprägung des in Artikel 7 Absatz 1 EG-Vertrag verankerten fundamentalen Verbotes der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellt, ein weiter Anwendungsbereich zuzuerkennen ist, da die genannte Bestimmung die Gleichbehandlung in Bezug auf all das vorsieht, was sich unmittelbar oder mittelbar auf die Ausübung einer Erwerbstätigkeit im Aufnahmemitgliedstaat bezieht. Wie sich aus den Randnummern 82 bis 84 des vorliegenden Urteils ergibt, ist diese Regel durch die besonderen Bestimmungen der Verordnung Nr. 1612/68 lediglich durchgeführt und konkretisiert worden. Unter diesen Umständen sind Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und Artikel 8 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1612/68 Ausdruck desselben allgemeinen Verbotes der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit, das zu den fundamentalen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts gehört.“<sup>134</sup> Im Ergebnis gewährt der EuGH damit Arbeitnehmern türkischer Staatsangehörigkeit, die rechtmäßig in einem Mitgliedstaat beschäftigt sind, ein Recht auf Gleichbehandlung hinsichtlich des Arbeitsentgelts und der sonstigen Arbeitsbedingungen, das den gleichen Umfang hat, wie das den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten durch Art 45 Abs 2 AEUV mit ähnlichen Worten zuerkannte Recht.<sup>135</sup>

Türkischen Staatsangehörigen, die in Österreich dem regulären Arbeitsmarkt angehören, ist demnach – auch wenn deren Kinder im EU-Ausland leben – ein entsprechend indexierter Familienbonus Plus zu gewähren, sofern die Gewährung des Familienbonus Plus unter dem Begriff der „Arbeitsbedingungen“ gem Art 45 Abs 2 AEUV zu subsumieren ist. Als Interpretationshilfe kann dabei auf das unionsrechtliche Sekundärrecht zurückgegriffen werden. So werden die Bestimmungen der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 45 Abs 2 AEUV durch die VO 492/2011<sup>136</sup> konkretisiert.<sup>137</sup> Gem Art 7 Abs 1 VO 492/2011 darf ein Unionsbürger im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf seine berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung, nicht

<sup>131</sup> Vgl EuGH 8.5.2003, *Wählergruppe Gemeinsam*, C-171/01, ECLI:EU:C:2003:260, Rn 59 und Rn 66.

<sup>132</sup> EuGH 8.5.2003, *Wählergruppe Gemeinsam*, C-171/01, ECLI:EU:C:2003:260, Rn 73 f.

<sup>133</sup> Vgl Art 45 Abs 2 AEUV.

<sup>134</sup> EuGH 8.5.2003, *Wählergruppe Gemeinsam*, C-171/01, ECLI:EU:C:2003:260, Rn 84 ff.

<sup>135</sup> Vgl EuGH 8.5.2003, *Wählergruppe Gemeinsam*, C-171/01, ECLI:EU:C:2003:260, Rn 89; 29.1.2002, *Pokrzepowicz-Meyer*, C-162/00, ECLI:EU:C:2002:57, Rn 40 und 41.

<sup>136</sup> VO 492/2011 des europäischen Parlaments und des Rates vom 5. 4. 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union, Abl L 2011, 141/1.

<sup>137</sup> Vgl *Steinmeyer*, in *Franzen/Gallner/Oetker* (Hrsg) Europäisches Arbeitsrecht, VO 492/2011/EU, Art 1, Rn.

anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer.<sup>138</sup> Vorausgesetzt wird dabei jedoch ein Zusammenhang der betreffenden Rechtsvorschrift mit den Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen des Arbeitnehmers. Dieser besteht, wenn es sich um eine Vergünstigung handelt, die dem Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsverhältnisses gewährt wird.<sup>139</sup> Die Gewährung des Familienbonus Plus steht jedoch in keinem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis. Im Gegenteil wird er sogar dann gewährt, wenn bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen kein Beschäftigungsverhältnis gegeben ist.

Zudem genießt ein Arbeitnehmer, der Staatsbürger eines EU-Mitgliedstaates ist, nach Art 7 Abs 2 VO 492/2011 die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen im Beschäftigungsstaat wie inländische Arbeitnehmer. In der Rs *Even* hat der EuGH zur gleichlautenden Vorgängerbestimmung der VO 1612/68 ausgeführt: *„Bei den Vergünstigungen, die die Verordnung Nr. 1612/68 des Rates auf die Arbeitnehmer, die Staatsangehörigen der anderen Mitgliedstaaten sind, erstreckt, handelt es sich — wie aus der Gesamtheit ihrer Vorschriften sowie aus dem erstrebten Ziel hervorgeht —, um alle diejenigen, die — ob sie an einen Arbeitsvertrag anknüpfen oder nicht — den inländischen Arbeitnehmern im allgemeinen hauptsächlich wegen deren objektiver Arbeitnehmereigenschaft oder einfach wegen ihres Wohnsitzes im Inland gewährt werden und deren Ausdehnung auf die Arbeitnehmer, die Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaats sind, deshalb als geeignet erscheint, deren Mobilität innerhalb der Gemeinschaft zu fördern.“*<sup>140</sup> Nach *Dietrich* handelt es sich bei einer gewährten Leistung demnach dann um eine Vergünstigung im Sinne des Art 7 Abs 2 VO 492/2011, wenn inländischen Arbeitnehmern oder deren Familienangehörigen ein materieller oder immaterieller Vorteil gewährt wird, dieser Vorteil wahlweise an die Arbeitnehmereigenschaft oder den Wohnsitz eines inländischen Arbeitnehmers anknüpft, und der gewährte Vorteil geeignet ist, die Mobilität des Arbeitnehmers zu fördern.<sup>141</sup> Aus dem EuGH Judikat in der Rs *Even* lässt sich zudem auch ableiten, dass die genannten Voraussetzungen für eine Qualifikation einer gewährten Leistung als soziale oder steuerliche Vergünstigung gem Art 7 Abs 2 VO 492/2011 kumulativ vorliegen müssen.

Die Gewährung des Familienbonus Plus mag zwar als materieller Vorteil für Arbeitnehmer zu qualifizieren sein, der in weiterer Folge auch geeignet ist, die Mobilität der Arbeitnehmer zu fördern. Allerdings knüpft die Gewährung des Familienbonus Plus weder – wie vom EuGH gefordert – an die Arbeitnehmereigenschaft noch an den Wohnsitz des inländischen Arbeitnehmers an. Stattdessen wird nach dem vorliegenden Vortrag zum Ministerrat bei der Gewährung des Familienbonus Plus an den Bezug der Familienbeihilfe nach dem FLAG angeknüpft. Folglich lässt sich in Übereinstimmung mit der EuGH Judikatur auch argumentieren, dass es sich bei der Gewährung des Familienbonus Plus um keine soziale oder steuerliche Vergünstigung gem Art 7 Abs 2 VO 492/2011 handelt. Dafür sprechen letztendlich auch die Erwägungsgründe der VO 492/2011: *„Damit das Recht auf Freizügigkeit nach objektiven Maßstäben in Freiheit und Menschenwürde wahrgenommen werden kann, muss sich die Gleichbehandlung tatsächlich und rechtlich auf alles erstrecken, was mit der eigentlichen Ausübung einer Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis und mit der Beschaffung einer Wohnung im Zusammenhang steht.“*<sup>142</sup>

<sup>138</sup> Vgl mwN *Brechmann*, in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV<sup>5</sup> Art 45 Rn 61.

<sup>139</sup> Vgl etwa EuGH 31.5.2001, *Leclere*, C-43/99, ECLI:EU:C:2001:303, Rn 57; mwN *Brechmann*, in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV<sup>5</sup> Art 45 Rn 61; *Steinmeyer*, in *Franzen/Gallner/Oetker* (Hrsg) Europäisches Arbeitsrecht, VO 492/2011/EU, Art 7 Rn 3.

<sup>140</sup> EuGH 31.5.1979, *Even*, C-207/78, ECLI:EU:C:1979:144. So im Ergebnis auch EuGH 16.9.2004, *Baldinger*, C-386/02, ECLI:EU:C:2004:535, Rn 19; 14.3.1996, *De Vos*, C-315/94, ECLI:EU:C:1996:104, Rn 20. Siehe auch *Dietrich*, Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Europäischen Union (1995), 446.

<sup>141</sup> Vgl *Dietrich*, Freizügigkeit, 447 f.

<sup>142</sup> VO 492/2011, Erwägungsgrund 6.

Wenngleich vor dem Hintergrund dieser Argumente Einiges dafür spricht, die Anwendung des Familienbonus Plus auf in der Türkei lebende Kinder zu verneinen, ist jedoch auch zu berücksichtigen, dass der Wohnort – insbesondere im Falle der Anknüpfung der Regelung an die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs 2 EStG – für die Gewährung des Familienbonus Plus nicht völlig unmaßgebend ist. Daher kann nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden, dass sich aus dem Assoziationsabkommen mit der Türkei dennoch eine Verpflichtung ergibt, auch Steuerpflichtige mit in der Türkei wohnenden Kindern vom Anwendungsbereich des Familienbonus Plus umfasst zu sehen. Allerdings darf auch nicht übersehen werden, dass der VwGH im Erk v. 18. 9. 2003 aufgrund des Assoziationsabkommens mit der Türkei keine rechtliche Notwendigkeit gesehen hat, die Familienbeihilfe auch für in der Türkei lebende Kinder zu gewähren.<sup>143</sup> Der VwGH stützt sich dabei vor allem auf den aufgrund des Assoziationsabkommens ergangenen Beschluss Nr. 3/80, wonach Zahlungen von Familienzulagen lediglich dann zu gewähren sind, wenn die Familie des Arbeitnehmers in der Gemeinschaft wohnhaft ist, und versteht das dort enthaltene Staatsangehörigkeitsverbot formal. Auch wenn der VwGH dazu nicht ausdrücklich Stellung genommen hat, ist der VwGH offenbar implizit davon ausgegangen, dass auch der hier näher beleuchtete Beschluss Nr. 1/80 des Assoziationsrats zu keiner Verpflichtung zur Gewährung der Familienbeihilfe führt. Angesichts des vom Beschwerdeführer vorgebrachten Beschwerdepunkts, der sich in seinem Recht auf Gewährung der Familienbeihilfe für seine fünf Kinder verletzt erachtet sah, ist davon auszugehen, dass der VwGH auch das im Beschluss Nr. 1/80 enthaltene Diskriminierungsverbot implizit erwogen aber seine Anwendung verworfen hat. Liegt aber in der fehlenden Gewährung der Familienbeihilfe keine Diskriminierung, wird dies auch für den Familienbonus Plus zu gelten haben.

Die zum Assoziationsabkommen mit der Türkei angestellten Erwägungen würden erst recht für die Kooperationsabkommen oder Europa-Mittelmeer-Abkommen mit Algerien, Tunesien und Marokko sowie für das Partnerschaftsabkommen EU-Russland gelten. Auch in diesen Abkommen finden sich nach EuGH-Judikatur unmittelbar anwendbare Diskriminierungsverbote hinsichtlich der Arbeits-, Entlohnungs- und Kündigungsbestimmungen<sup>144</sup> sowie auf dem Gebiet der sozialen Sicherheit. Weiters hat die EU mit mehreren osteuropäischen Staaten Stabilisierungs- und Assoziierungsabkommen geschlossen.<sup>145</sup> Darin verpflichten sich die Vertragsparteien den Arbeitnehmern, die die Staatsangehörigkeit eines Vertragsstaats besitzen und rechtmäßig in einem Mitgliedstaat beschäftigt sind, ein Recht auf Gleichbehandlung im gleichen Umfang wie Art 45 Abs 2 AEUV hinsichtlich des Arbeitsentgelts und der Arbeitsbedingungen zu gewähren.<sup>146</sup> Eine Schlechterstellung all jener Staatsangehörigen in Bezug auf die Gewährung des Familienbonus Plus für ihre in ihren Heimatländern wohnhaften Kinder ist dabei wiederum unionsrechtlich unproblematisch, wenn die Gewährung des Familienbonus Plus nicht als „sonstige Arbeitsbedingung“ qualifiziert werden kann.

Nur zur Abrundung sei angemerkt, dass in Hinblick auf einige der zuletzt erwähnten Abkommen noch weniger überzeugende Gründe bestehen, auf Grundlage dieser Abkommen den Familienbonus Plus zu gewähren, als dies nach dem Assoziationsabkommen mit der Türkei der Fall ist. Zum einen ist der Informationsaustausch in steuerlichen Angelegenheiten im Verhältnis zu einzelnen dieser Länder auf den Anwendungsbereich des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens eingeschränkt und umfasst nicht auch Informationen, die für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich

---

<sup>143</sup> Vgl VwGH 18.09.2003, 2000/15/0204.

<sup>144</sup> Vgl Art 64 (1) der Abkommen mit Tunesien und Marokko, Art 67 (1) des Abkommens mit Algerien sowie Art 23 (1) des Abkommens mit Russland. Siehe zu Art 23 (1) des Abkommens mit Russland EuGH 12.4.2005, *Simutenkov*, C-265/03, ECLI:EU:C:2005:213, Rn 20 ff; zu Art 64 (1) des Abkommens mit Tunesien EuGH 14.12.2006, *Gattoussi*, C-97/05, ECLI:EU:C:2006:780, Rn 24 ff.

<sup>145</sup> Etwa Albanien, Bosnien-Herzegowina, die ehemalige jugoslawische Republik Mazedonien, Serbien, Kosovo, Montenegro. Vgl *Schmalenbach*, in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV<sup>5</sup> Art 217, Rn 36.

<sup>146</sup> Vgl *Brechmann*, in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV<sup>5</sup> Art 45 Rn 39.

sind.<sup>147</sup> Gerade das Fehlen eines umfassenden Informationsaustausches dient nach der Rechtsprechung des EuGH als Rechtfertigung dafür, auch in grenzüberschreitenden Fällen, die einem rein innerstaatlichen Sachverhalt als vergleichbar angesehen werden, dennoch den in innerstaatlichen Fällen vorgesehenen Vorteil nicht grenzüberschreitend zu gewähren. Ausschlaggebend ist dabei nach der Rechtsprechung des EuGH, dass es an einer Möglichkeit fehlt, das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen im anderen Vertragsstaat zu verifizieren.<sup>148</sup> Dieses Problem kann sich beim Familienbonus Plus auch stellen, wenn es darum geht, zu verifizieren, ob die Kinder tatsächlich ihren Wohnsitz im anderen Staat haben.

Zum anderen hat der EuGH beispielsweise in seinem Urteil *Nour Eddline El-Yassini*<sup>149</sup> darauf hingewiesen, dass sich die zum Assoziationsabkommen mit der Türkei ergangene Rechtsprechung beispielsweise nicht auf das Kooperationsabkommen mit Marokko übertragen lasse: Das Abkommen mit der Türkei hat zum Ziel, eine beständige und ausgewogene Verstärkung der Handels- und Wirtschaftsbeziehungen zu fördern. Ziel des Abkommens mit Marokko ist es hingegen – nur –, „eine globale Zusammenarbeit zwischen den Vertragsparteien zu fördern“.<sup>150</sup> Weiters führte der EuGH aus: „Anders als das Abkommen EWG-Türkei sieht das Abkommen EWG-Marokko also nicht vor, dass die vertragsschließenden Parteien auf längere Sicht die Möglichkeit eines Beitritts des Drittlandes zur Gemeinschaft prüfen werden. [...] Im Übrigen hat das Abkommen EWG- Marokko anders als das Abkommen EWG-Türkei nicht die schrittweise Verwirklichung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer zum Gegenstand.“<sup>151</sup> Aus diesen Überlegungen folgerte der EuGH, dass jedenfalls in Hinblick auf dieses Kooperationsabkommen weniger strenge Maßstäbe als im Verhältnis zur Türkei zum Tragen kommen können. Dies lässt den Schluss zu, dass nach Kooperationsabkommen wie jenem mit Marokko – und das wird wohl für die später abgeschlossenen Europa-Mittelmeer-Abkommen sinngemäß gelten – noch weniger als im Verhältnis zur Türkei in Betracht kommt, dessen Regelungen auch Bedeutung für die Gewährung eines steuerlichen Absetzbetrages wie jenem des Familienbonus Plus beizumessen.

---

<sup>147</sup> Vgl etwa Art 26 Abs 1 des DBA zwischen Österreich und Tunesien, BGBl 516/1978.

<sup>148</sup> Vgl etwa EuGH 28. 10. 2010, *Établissements Rimbaud SA*, C-72/09, ECLI:EU:C:2010:235, Rn 50 f.

<sup>149</sup> EuGH 2. 3. 1999, *Nour Eddline El-Yassini*, C-146/96, ECLI:EU:C:1999:107.

<sup>150</sup> EuGH 2. 3. 1999, *Nour Eddline El-Yassini*, C-146/96, ECLI:EU:C:1999:107, Rn 54.

<sup>151</sup> EuGH 2. 3. 1999, *Nour Eddline El-Yassini*, C-146/96, ECLI:EU:C:1999:107, Rn 57 f.

## V. Verfassungsrechtliche Vorgaben

### 1. Rahmenbedingungen

Die Notwendigkeit der Berücksichtigung von Kinderlasten kann sich aber nicht nur aus dem Unionsrecht, sondern auch aus dem Verfassungsrecht ergeben. Die zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern ist nämlich nach der Rechtsprechung des VfGH keine Sache der privaten Lebensführung oder des persönlichen Risikos.<sup>152</sup> Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern verringern die persönliche Leistungsfähigkeit und sind daher steuerlich zu berücksichtigen.<sup>153</sup> Der VfGH prüft dies anhand des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes gem Art 8 B-VG. Der Gleichheitssatz verpflichtet Gesetzgebung und Vollziehung, an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen zu knüpfen.<sup>154</sup> Lediglich sachlich gerechtfertigte Differenzierungen sind zulässig, wobei der VfGH dem Gesetzgeber einen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum zugesteht.<sup>155</sup> Bei Vorliegen zivilrechtlicher Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern sind die unterschiedliche Leistungsfähigkeit von unterhaltspflichtigen Personen und nicht unterhaltspflichtigen Personen des gleichen Einkommens zu vergleichen (horizontaler Vergleich).<sup>156</sup> Werden Unterhaltspflichtige und Kinderlose gleich besteuert, widerspricht dies dem Gleichheitssatz, da Ungleiches gleich behandelt wird und keine sachliche Rechtfertigung dafür gegeben ist. Im Ergebnis müsste nach der Rsp des VfGH „(Z)umindest die Hälfte der Einkommensteile, die zur Bestreitung des Unterhalts der Kinder erforderlich sind, (...) im Effekt steuerfrei bleiben.“<sup>157</sup>

Eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen vom zugeflossenen Einkommen bedeutet nicht, dass der Staat den Eltern die Unterhaltslast (auch nur teilweise) abnimmt. Denn Eltern, die nur das nach Abzug der Unterhaltsleistungen verbleibende Einkommen versteuern müssen, würden den Unterhalt dennoch aus ihrem Einkommen zu leisten haben und diesen Einkommensteil nicht für sich verwenden können. Ein Abzug der Unterhaltslast würde nur vermeiden, dass die unterhaltspflichtigen Eltern so besteuert werden, als stünde ihnen das gesamte Einkommen zur Verfügung, und ihnen damit zusätzlich zur Unterhaltsleistung noch die Steuerlast für Beträge auferlegt wird, die ihnen nur vorläufig zufließen, über die sie aber aus rechtlichen Gründen nicht disponieren können.<sup>158</sup> Der VfGH meint dazu, es sei „nicht einsichtig, daß ein Unterhaltspflichtiger nicht nur jenen Betrag, der zur Erfüllung

---

<sup>152</sup> Vgl bereits VfGH 12.12.1991, G188, 189/91, sowie 17.10.1997, G168/96, G285/96; 30. 11. 2000, B 1340/00; 04.12.2001, B2366/00. Siehe dazu etwa *Huber*, Zur Verfassungswidrigkeit der Familienbesteuerung, ÖStZ 1992, 69 (69 ff); *Zorn*, Entscheidung des österreichischen Verfassungsgerichtshofes zur Familienbesteuerung, in *Thöni/Winner* (Hrsg) Die Familie im Sozialstaat (1996), 135 (142 ff); *Ruppe*, Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2003, 148 (148); *Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel*, Gegenwärtige Ausgestaltung und Reformoption der Familienbesteuerung in Österreich, SPRW 2012, 1 (41 ff); *Kresbach*, Steuerliche Entlastung im Sinn des dualen Familienlastenausgleichs, ÖStZ 2014, 395 (396).

<sup>153</sup> Vgl bereits VfGH 12.12.1991, G188, 189/91; sowie etwa 17.10.1997, G168/96, G285/96; 30.11.2000, B1340/00; 20.06.2009, G13/09. Siehe auch *Zorn*, in *Thöni/Winner* (Hrsg) Familie, 145; *Beiser*, Selbstbehalt, Familienbesteuerung und Leistungsfähigkeitsprinzip, RdW 1997, 160 (160 ff); *Ruppe*, ÖStZ 2003, 148; *Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel*, SPRW 2012, 41 ff; *Kresbach*, ÖStZ 2014, 396.

<sup>154</sup> Vgl mwN *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 211 ff; *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Bundesverfassungsrecht<sup>11</sup> (2015) Rn 1357.

<sup>155</sup> Vgl *Pöschl*, Gleichheit, 219 ff; *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Bundesverfassungsrecht<sup>11</sup>, Rn 1357.

<sup>156</sup> Vgl VfGH 12.12.1991, G188, 189/91. Siehe dazu *Sturn/Dujmovits*, Die Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Kinderlasten, ÖStZ 1996, 497 (497); *Zorn*, in *Thöni/Winner* (Hrsg) Familie, 146; *Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel*, SPRW 2012, 41; *Kresbach*, ÖStZ 2014, 396.

<sup>157</sup> VfGH 17.10.1997, G168/96, G285/96. Vgl auch VfGH 30. 11. 2000, B 1340/00; 04.12.2001, B2366/00 sowie *Zorn*, Einige Aspekte zur Familienbesteuerung – VfGH Rechtsprechung gibt klare Leitlinien für die Neuordnung der Familienbesteuerung vor, SWK 1998, 212 (212 f); *ders*, Kindesunterhalt und Verfassungsrecht – Auseinandersetzung mit der Judikatur des VGH zu nicht haushaltszugehörigen Kindern, SWK 2001, 799 (799); *Ruppe*, ÖStZ 2003, 148 ff; *Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel*, SPRW 2012, 42; *Kresbach*, ÖStZ 2014, 396.

<sup>158</sup> Vgl VfGH 12.12.1991, G188, 189/91; 17. 10. 1997, G 168/96.

*seiner Alimentationspflicht notwendig ist, sondern gleich das Doppelte hinzuverdienen muß, um nicht bei seinen eigenen Bedürfnissen zu Einschränkungen gezwungen zu werden.*<sup>159</sup>

In seiner Rechtsprechung stellt der VfGH nicht darauf ab „zu errechnen, um welchen Betrag das Bruttoeinkommen eines unterhaltsverpflichteten Elternteils dasjenige einer nicht unterhaltsverpflichteten Person übersteigen muß, damit nach Abzug der auf die Unterhaltsleistung entfallenden Steuerbelastung dem unterhaltsverpflichteten Steuerpflichtigen ein gleich hohes Einkommen verbleibt wie der nicht unterhaltsverpflichteten Person. Damit würden Steuerpflichtige mit ungleichem Bruttoeinkommen miteinander verglichen. Es geht vielmehr darum, zu prüfen, ob jene Steuer Mehrbelastung ausgeglichen wird, die sich dadurch ergibt, daß bei gleichem Bruttoeinkommen im Fall eines unterhaltsverpflichteten Elternteils der geschuldete (steuerlich zu berücksichtigende) Unterhalt der Steuer unterworfen wird. Nur diese Steuer Mehrbelastung ist unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes abzugelten. Diese Mehrbelastung kann aber beim gegebenen Tarif höchstens 50 % der Unterhaltsleistung betragen (wobei [...] der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, von diesem Spitzensteuersatz auszugehen). Wird aber diese Steuerbelastung ausreichend durch Transferleistungen abgegolten, dann werden im Ergebnis Personen mit gleichem Bruttoeinkommen ihrer unterschiedlichen Leistungsfähigkeit entsprechend unterschiedlich behandelt.“<sup>160</sup>

Auch bei hohen Einkommen gibt es eine Verpflichtung zur Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse mit und ohne Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern. In diesen Fällen dürfen Unterhaltslasten nicht mit dem Argument unberücksichtigt bleiben, dass die Tragung von Unterhaltslasten mit steigendem Einkommen leichter werde.<sup>161</sup> Begrenzt ist eine steuerrechtliche Berücksichtigung von Unterhaltskosten lediglich mit dem „Unterhaltsstopp“.<sup>162</sup> Es ist verfassungsrechtlich jedoch nicht geboten, dass die Steuerbelastung unterhaltspflichtiger Eltern nicht höher sein dürfe, als wenn die für den Unterhalt verwendeten Einkommensteile bei den Kindern statt bei den Eltern besteuert würden.<sup>163</sup>

## 2. Höhe des Unterhalts

Die Ermittlung von Höhe und Umfang der Unterhaltslast bestimmt sich auch in der Judikatur des VfGH nach zivilrechtlichen Grundsätzen.<sup>164</sup> Der Unterhaltsanspruch eines Kindes berechnet sich in der Praxis nach der sogenannten Prozentwertmethode.<sup>165</sup> Der Unterhalt bestimmt sich demnach als prozentmäßigen Betrag vom tatsächlichen Nettoeinkommen des Unterhaltspflichtigen, der nach Kindesalter gestaffelt ist, und Bedarf (vom Kindesalter und Lebensstandard des Verpflichteten abhängig) und Leistungsfähigkeit (Anteil an Einkünften) berücksichtigt.<sup>166</sup> Die Prozentsätze betragen: für Kinder unter 6 Jahren 16%, zwischen 6 und 10 Jahren 18%, zwischen 10 und 15 Jahren 20% und über 15 Jahren 22%.<sup>167</sup> Ein den Lebensverhältnissen der Eltern und den Anlagen und Fähigkeiten des Kindes entsprechendes Studium oder eine sonstige Berufsausbildung schieben den Zeitpunkt der

<sup>159</sup> VfGH 12.12.1991, G188, 189/91.

<sup>160</sup> VfGH 30. 11. 2000, B 1340/00.

<sup>161</sup> Vgl VfGH 12.12.1991, G188, 189/91; 17. 10. 1997, G 168/96; siehe Zorn, in Thöni/Winner (Hrsg) Familie, 145 f; Quantschnigg, Der Verfassungsgerichtshof zur Familienbesteuerung, ÖStZ 1997, 453 (453); Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 42.

<sup>162</sup> Vgl VfGH 30. 11. 2000, B 1340/00.

<sup>163</sup> Vgl VfGH 30. 11. 2000, B 1340/00.

<sup>164</sup> Vgl Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 44.

<sup>165</sup> Vgl Limberg in Kletečka/Schauer (Hrsg), ABGB-ON<sup>1.05</sup> § 231 (Stand 1.10.2017, rdb.at) Rn 34; Hebenstreit in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG (2011) § 12a Rz 31 ff.

<sup>166</sup> Vgl mwN Limberg in Kletečka/Schauer (Hrsg), ABGB-ON<sup>1.05</sup> § 231 (Stand 1.10.2017, rdb.at) Rn 34.

<sup>167</sup> Vgl Limberg in Kletečka/Schauer (Hrsg), ABGB-ON<sup>1.05</sup> § 231 (Stand 1.10.2017, rdb.at) Rn 34. Mehrere Unterhaltspflichte desselben Unterhaltsschuldners berücksichtigt die Rechtsprechung durch Minderung des betreffenden Prozentsatzes.

Selbsterhaltungsfähigkeit ebenso hinaus wie Krankheit oder unverschuldete Unmöglichkeit, einen verdienstbringenden Arbeitsplatz zu finden.<sup>168</sup> Folglich kann auch nach Erreichen der Volljährigkeit ein Unterhaltsanspruch eines Kindes bestehen, der nach der Judikatur des VfGH steuerlich zu berücksichtigen ist.

Begrenzt wird der zivilrechtliche Unterhaltsanspruch eines Kindes durch den „*Unterhaltsstopp*“ (Luxusgrenze). Dabei handelt es sich um eine Obergrenze für Unterhaltsansprüche, die bei überdurchschnittlichem Einkommen eine unangemessene und pädagogisch schädliche Überalimentierung vermeiden soll.<sup>169</sup> Der VfGH bestimmt den Unterhaltsstopp etwa beim 2,5-fachen des sogenannten Regelbedarfs.<sup>170</sup> Der Regelbedarf soll die grundsätzlich bei jedem Kind vorhandenen Bedarfsgruppen wie Nahrung, Wohnung, Freizeitgestaltung, Betreuung oder ähnliches widerspiegeln. Dazu haben sich sogenannte Regelbedarfssätze (Durchschnittsbedarfssätze) herausgebildet, die zwar mittlerweile für die Unterhaltsbedarfsermittlung eines Kindes als ungeeignet angesehen werden und durch die Prozentwertmethode verdrängt wurden, aber als Kontrollgröße nach wie vor gewisse Bedeutung haben.<sup>171</sup>

Im Ergebnis ist damit auch bei höheren Einkommen zumindest die Hälfte der zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtung, somit die Hälfte des bei solchen Einkommen in der Regel maßgebenden Unterhaltsstopps, also 125 % des Regelbedarfs, steuerlich zu berücksichtigen.<sup>172</sup> Dem Gesetzgeber steht es jedoch frei, „*nicht nur den gesamten Unterhaltsstopp, sondern sogar jeden beliebigen höheren Betrag, der nach zivilrechtlichen Grundsätzen gar nicht geschuldet wird, zu berücksichtigen.*“<sup>173</sup>

### 3. Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers

Es liegt im Ermessen des Gesetzgebers, mit welchen Maßnahmen er das verfassungsrechtlich gebotene Ergebnis, nämlich die Steuerfreiheit von Unterhaltsleistungen an Kinder in den vom VfGH vorgenommenen Grenzen, erzielt: „*Er kann den Tarif entsprechend gestalten, taugliche Frei- oder Absetzbeträge vorsehen und direkte Leistungen (z.B. aus dem Familienlastenausgleichsfonds) gewähren und diese oder andere Maßnahmen auch nebeneinander einsetzen. Soweit Teile des Einkommens durch die Wirkung der Familienbeihilfen von der Steuerbelastung freigestellt werden, ist dies ebenso zu berücksichtigen, wie bei der Feststellung der Höhe der besonderen Belastung der Eltern.*“<sup>174</sup> Dabei müssen individuell-konkrete Leistungen oder Leistungspflichten nicht berücksichtigen werden. Der Gesetzgeber darf von Durchschnittswerten ausgehen und der Bemessung der Steuer jenen Unterhalt zugrunde legen, der sich aus dem für die Besteuerung in Frage kommenden Einkommen unter Außerachtlassung steuerlich irrelevanter Einkommensteile oder Vermögenswerte typischerweise ergibt. Verfassungsrechtlich unbedenklich ist es auch, „*den gebotenen Lastenausgleich durch eine der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit entsprechende unterschiedliche Verteilung der*

<sup>168</sup> Vgl mwN Limberg in Kletečka/Schauer (Hrsg), ABGB-ON<sup>1.05</sup> § 231 (Stand 1.10.2017, rdb.at) Rn 64.

<sup>169</sup> Vgl Limberg in Kletečka/Schauer (Hrsg), ABGB-ON<sup>1.05</sup> § 231 (Stand 1.10.2017, rdb.at) Rn 50.

<sup>170</sup> Vgl VfGH 30. 11. 2000, B 1340/00. Insofern stellt auch der Verfassungsgerichtshof für die Ermittlung des Unterhaltsstopps auf die - vom Landesgericht Wien veröffentlichten und darauf basierend vom BMF für das jeweilige Kalenderjahr übernommenen - Regelbedarfssätze ab. Siehe auch Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 45; Kresbach, ÖStZ 2014, 396.

<sup>171</sup> Vgl Limberg in Kletečka/Schauer (Hrsg), ABGB-ON<sup>1.05</sup> § 231 (Stand 1.10.2017, rdb.at) Rn 5 ff. Zu den Regelbedarfssätzen siehe auch Erlass des BMF, 1.9.2017, Regelbedarfsätze für Unterhaltsleistungen für das Kalenderjahr 2018, BMF-010222/0074-IV/7/2017, BMF-AV Nr. 127/2017.

<sup>172</sup> Vgl Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 46.

<sup>173</sup> VfGH 30. 11. 2000, B 1340/00; ebenso VfGH 16.3.2007, B1397/06.

<sup>174</sup> So bereits VfGH 12.12.1991, G188, 189/91; ebenso 20. 6. 2009, G 13/09; 30. 11. 2000, B 1340/00. Siehe dazu Zorn, in Thöni/Winner (Hrsg) Familie, 145; Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 43.

*Steuerlast - also durch eine Umschichtung zulasten der nicht Unterhaltspflichtigen - zugleich aufkommensneutral gestalten“.*<sup>175</sup>

Die Methode zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltspflichten wird dem Gesetzgeber überlassen: Maßstab ist die fiktive Abzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen vom steuerpflichtigen Einkommen. Werden nach österreichischen System Transferleistungen (Familienbeihilfen) einerseits und Steuerentlastungen (etwa Absetzbeträge) gewährt, müssen diese Transferleistungen - auch bei hohen Einkommen - die durch die Unterhaltsverpflichtung geminderte Leistungsfähigkeit hinreichend berücksichtigen. Die Bemessung von Transferleistungen hat so zu erfolgen hat, dass auch höhere Einkommen ausreichend - also zumindest in Höhe der halben relevanten Unterhaltsverpflichtung - entlastet werden. Derartige Transferleistungen müssen in ausreichender Höhe gewährt werden, um auch in Fällen höherer Steuersätze ein betraglich ausreichendes Äquivalent für eine Steuerersparnis abzudecken.<sup>176</sup>

So hat der VfGH im Jahr 2000 die Transferleistungen in Form von Kinderabsetzbetrag und Familienbeihilfe nach dem Familienpaket 1998 als ausreichende steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern angesehen und die Rechtslage zu diesem Zeitpunkt für haushaltszugehörige Kinder als verfassungsrechtlich unbedenklich beurteilt.<sup>177</sup> Maßgeblich ist nicht der um die Familienbeihilfe gekürzte Unterhaltsaufwand. Stattdessen ist die Familienbeihilfe als Minderung der Steuerlast zu behandeln. Die Familienbeihilfe wird vom VfGH damit in einen fiktiven Steuerfreibetrag umgerechnet und zur Ermittlung des Entlastungseffekts auf fiktiv steuerfrei gestellte Einkommensbeträge hochgerechnet.<sup>178</sup> Bei der Berechnung der Entlastungswirkung einer Transferzahlung muss nicht mit dem tariflichen Höchststeuersatz gerechnet werden. Der Gesetzgeber darf davon ausgehen, dass entsprechende Unterhaltsleistungen (nur) mit etwa 40 % belastet sind.<sup>179</sup>

#### 4. Nicht haushaltszugehörige Kinder im Inland

Auch bei nichthaushaltszugehörigen Kindern ist der Unterhalt keine Sache der privaten Lebensgestaltung und demnach steuerlich zu berücksichtigen.<sup>180</sup> Verfassungsrechtlich problematisch sind jedoch Lösungen, die im Ergebnis zu einer Begünstigung getrennt lebender Partner gegenüber im gemeinsamen Haushalt lebenden führen würde: *„Faßt man vor diesem Hintergrund die Lage getrennt lebender Eltern ins Auge, ist vorweg klarzustellen, daß der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehalten sein kann, für diesen Fall im Ergebnis höhere Leistungen vorzusehen. Die zulässige Pauschalierung der Berücksichtigung von Kinderlasten nimmt auf Unterschiede in der Belastung der Eltern, die sich aus deren jeweils gegebenen Lebensverhältnissen oder den individuellen Bedürfnissen der Kinder ergeben, keine Rücksicht. Sind solcherart für jedes unterhaltsberechtigte Kind dieselben Leistungen vorgesehen, so fällt auch der Umstand, daß die Eltern getrennt leben, diesen als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos zur Last. Das gilt nicht nur für die aus der getrennten Haushaltsführung als solcher allenfalls erwachsenden Mehrkosten für die Kinder, sondern auch insofern, als bei Bemessung des Geldunterhaltes der Ausfall der Betreuungsleistungen durch den Unterhaltspflichtigen ins Gewicht fällt. Auf diese Folgen für die Höhe der Unterhaltszahllast braucht der Gesetzgeber nicht Bedacht nehmen. Es besteht freilich auch kein verfassungsrechtliches Hindernis, dem*

<sup>175</sup> VfGH 12.12.1991, G188, 189/91.

<sup>176</sup> Vgl Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 43.

<sup>177</sup> Vgl VfGH 30. 11. 2000, B 1340/00; siehe dazu Zorn, SWK 2001, 800, Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 47.

<sup>178</sup> Vgl Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 47.

<sup>179</sup> Vgl VfGH 30. 11. 2000, B 1340/00; 27. 6. 2001, B 1285/00; siehe dazu Zorn, SWK 2001, 800; Ruppe, ÖStZ 2003, 148; Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 46. Anzumerken bleibt, dass zu diesem Zeitpunkt der Höchststeuersatz noch mit 50% und nicht mit 55% bestimmt war.

<sup>180</sup> Vgl VfGH 27. 6. 2001, B 1285/00; siehe auch Ruppe, ÖStZ 2003, 149; Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 55.

*nicht haushaltsführenden unterhaltspflichtigen Elternteil zusätzlich einen Unterhaltsabsetzbetrag zu gewähren und damit für nicht dem Haushalt des Unterhaltspflichtigen angehörende Kinder eine insgesamt höhere Leistung (...) vorzusehen. Am verfassungsrechtlichen Gebot zureichender Entlastung hat sich eine solche zusätzliche Leistung aber nicht auszurichten.*<sup>181</sup>

#### 5. Unterhaltspflichten für Kinder im Ausland

Auch für haushaltszugehörige oder nicht haushaltszugehörige Kinder, die sich dauernd im Ausland aufhalten, ergeben sich verfassungsrechtliche Vorgaben aus der Judikatur des VfGH. So ist es bei Vorliegen unbeschränkter Steuerpflicht nicht verfassungskonform, Unterhaltslasten gegenüber Kindern im Ausland (in einem Drittstaat) aus dem Grund steuerlich nicht zu berücksichtigen, weil die Kinder im Ausland leben.<sup>182</sup> Eine generelle steuerliche Vernachlässigung solcher Unterhaltszahlungen ließe sich auch nicht durch den Umstand rechtfertigen, dass sich in diesen Fällen die Unterhaltspflicht der Höhe nach zumindest teilweise an den Verhältnissen des Aufenthaltslandes des Kindes orientiere und daher allenfalls geringer sei als im Inland.

Allerdings steht es dem Gesetzgeber frei, *„die steuerliche Berücksichtigung von Familienlasten bei verschiedenen Fallgruppen nach verschiedenen Methoden vorzunehmen, wenn hierfür sachliche Gründe ins Treffen geführt werden können. Daß derartige Gründe bei sich ständig im Ausland aufhaltenden Kindern im Hinblick auf die Unterschiede in den tatsächlichen Lebensverhältnissen, die Besonderheiten der Beweislage und die jeweils zu berücksichtigende Rechtslage (etwa auch hinsichtlich im Ausland gewährter familienbezogener Leistungen) vorliegen, scheint dem Gerichtshof nicht zweifelhaft zu sein.*“<sup>183</sup> Der Gesetzgeber wird demnach einer verfassungsrechtlichen Pflicht zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltslasten gerecht, sofern er eine Berücksichtigung der Unterhaltsverpflichtungen im Wege des Steuerrechts ermöglicht. In Betracht kommen dazu auch die Gewährung einzelner Absetzbeträge – im Anlassfall der Unterhaltsabsetzbetrag gem § 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG 1988 – oder eine allgemeine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nach den Voraussetzungen des § 34 EStG.

Auch die Unterhaltsverpflichtungen für Kinder, die im Ausland leben, richten sich nach Zivilrecht. Die Bemessung des Unterhalts für im Ausland lebende Kinder ist dann nach der Judikatur des OGH den Bedürfnissen des Unterhaltsberechtigten konkret und individuell mit den Lebensverhältnissen der Eltern in Relation zu setzen. Demnach ist jener Unterhaltsbetrag festzusetzen, der den Bedarf des Unterhaltsberechtigten im Ausland deckt, ihn aber auch an den ggf besseren Lebensverhältnissen des Unterhaltspflichtigen teilhaben lässt. Andererseits ist die Bemessung des Unterhalts in einem angemessenen Verhältnis zu den durchschnittlichen Lebensverhältnissen und zur Kaufkraft im jeweiligen Heimatland zu berücksichtigen. Im Ergebnis steht ein „*Mischunterhalt*“ zu, der sich nach dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten im Ausland und dem Nettoeinkommen des Unterhaltsverpflichteten richtet.<sup>184</sup> Folglich kann der steuerlich zu berücksichtigende Unterhalt einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in Österreich gegenüber einem Kind, das nicht in Österreich lebt, in vielen Fällen geringer sein als der Unterhalt gegenüber vergleichbaren österreichischen Kindern, aber ebenso entsprechend höher.

Auch der Unterhalt für nicht haushaltszugehörige Kinder im Ausland ist bei unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich steuerlich zu berücksichtigen:<sup>185</sup> Transferleistungen, die nach ausländischem Recht gewährleistet werden, können zur Verminderung des zu leistenden

<sup>181</sup> Vgl VfGH 27. 6. 2001, B 1285/00; siehe dazu Kresbach, Steuerentlastung des Kindesunterhalts auch für getrennt lebende Eltern, ÖStZ 2009, 534 (534 ff); Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 59 f.

<sup>182</sup> VfGH 4. 12. 2001, B 2366/00, VfSlg 16.380/2001.

<sup>183</sup> VfGH 4. 12. 2001, B 2366/00.

<sup>184</sup> Vgl etwa jüngst OGH 28.11.2017, 2 Ob 235/16x; OGH 30.05.2017, 8 Ob 30/16v.

<sup>185</sup> Vgl VfGH 20. 6. 2009, G 13/09; siehe auch Aigner/Kofler/Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 2012, 60.

Geldunterhaltes führen. Dann kommt für die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltslasten nur die verminderte Unterhaltsbelastung in Betracht kommt. „D(d)ie gesetzliche Unterhaltsverpflichtung des inländischen Elternteils (kann) - ungeachtet allfälliger Transferleistungen oder familienbezogener Entlastungen im Ausland - jedoch eine solche Höhe erreichen, dass die verfassungsrechtlich erforderliche steuerliche Berücksichtigung durch den Unterhaltsabsetzbetrag allein auch nicht annähernd herbeigeführt werden kann. In einem solchen Fall ist es daher geboten, die Unterhaltsverpflichtung im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung nach den gleichen Grundsätzen zu berücksichtigen, wie sie im Fall von im Ausland lebenden haushaltszugehörigen Kindern anzuwenden sind“.<sup>186</sup>

#### 6. Bedeutung für den „Familienbonus Plus“

Die zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern ist zumindest zur Hälfte keine Sache der privaten Lebensführung und muss insoweit steuerlich berücksichtigt werden. Dem Gesetzgeber steht es frei, mit welchen Maßnahmen er dieses verfassungsrechtlich gebotene Ergebnis erreicht. Verfassungsrechtlich steht es dem Gesetzgeber auch frei, über den Unterhaltsstopp jeden beliebigen höheren Betrag, der nach zivilrechtlichen Grundsätzen gar nicht geschuldet wird, steuerlich zu berücksichtigen.

Die Einführung eines Absetzbetrages in der Höhe von 1500 Euro pro Kind und Jahr, in der Höhe von 500 Euro für volljährige Kinder, ist eine Maßnahme, die geeignet ist, zur verfassungsrechtlich vorgesehenen Entlastung unterhaltspflichtiger Steuerpflichtige beizutragen. Erfolgt anlässlich der Einführung eines derartigen Absetzbetrages eine Kürzung andere Steuerbegünstigungen (etwa der Kinderfreibetrag gem § 106a EStG oder die steuerliche Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten bis zum 10. Lebensjahr gem § 34 Abs 9 EStG), ist zu beachten, dass im Ergebnis dennoch zumindest die Hälfte einer zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtung im Ergebnis steuerfrei bleibt. Ein den Lebensverhältnissen der Eltern und den Anlagen und Fähigkeiten des Kindes entsprechendes Studium oder eine sonstige Berufsausbildung lassen ebenso einen zivilrechtlichen Unterhaltsanspruch eines Kindes bestehen, der auch bei hohen Einkommen steuerlich zumindest zur Hälfte zu berücksichtigen ist. Folglich muss auf die Höhe eines einzuführenden Absetzbetrages gesondert Rücksicht genommen werden.

Die Höhe eines neuen Absetzbetrages muss derart bemessen werden, dass unter Einbezug anderen zur Verfügung stehender Transferleistungen oder Absetzbeträge zumindest 50 % des vom VfGH mit dem 2,5 fachen Wert des Regelbedarfs angenommenen Unterhaltsstopps steuerlich berücksichtigt werden. Dabei kann von einer Steuerbelastung der für den Unterhalt vorgesehenen Beträge von 40 % ausgegangen werden.<sup>187</sup>

Gegenstand dieses Gutachtens ist in diesem Zusammenhang die verfassungsrechtliche Frage, ob die bestehende Rechtslage Gewähr leistet, dass den Vorgaben des VfGH auch in jenen grenzüberschreitenden Fällen entsprochen werden kann, in denen gar kein Familienbonus geleistet wird, etwa für außerhalb der EU, des EWR und der Schweiz lebenden Kindern.

Nach der Judikatur des VfGH sind nämlich auch bei unbeschränkter Steuerpflicht auch Unterhaltspflichten für Kinder, die nicht in Österreich leben, zumindest die Hälfte steuerlich zu berücksichtigen. Der entsprechende nach dem Lebensstandard des in Österreich lebenden Steuerpflichtigen und nach dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten im Ausland zu bestimmende Unterhalt muss in Österreich zur Hälfte steuerrechtlich berücksichtigt werden. Ein Ausschluss vom Familienbonus Plus scheint in solchen Fällen aus verfassungsrechtlicher Perspektive insoweit denkbar,

<sup>186</sup> VfGH 20. 6. 2009, G 13/09.

<sup>187</sup> So VfGH 30.11.2000, B1340/00.

soweit mit Hilfe anderer Bestimmungen eine Unterhaltsverpflichtung steuerlich ausreichend berücksichtigt werden kann.

In jenen Fällen, in denen mangels Gewährung des Familienbonus Plus die verfassungsrechtlichen Vorgaben sonst nicht erfüllt wären, kommt eine steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen insbesondere als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Der VfGH hat nämlich seinerzeit mit Erk v. 12. 12. 1991<sup>188</sup> die Wortfolge „*gleichen Familienstandes*“ im damaligen § 34 Abs 2 EStG als verfassungswidrig aufgehoben und ist folglich davon ausgegangen, dass diese Aufhebung die Abzugsfähigkeit von Unterhaltslasten ermöglicht. Unterhaltsleistungen sind nach § 34 Abs 7 Z 1 EStG nur dann für Zwecke der außergewöhnlichen Belastung abgegolten, wenn Familienbeihilfe und gegebenenfalls der Kinderabsetzbetrag geleistet werden. Daher spricht in den Fällen, in denen die steuerliche Entlastung für in bestimmten Drittländern wohnende Kinder – etwa mangels Gewährung des Familienbonus Plus – sonst nicht ausreichen würde, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen, Teile der Unterhaltslasten in Form von außergewöhnlichen Belastungen zum Abzug zuzulassen. Die Verwaltungspraxis geht bereits derzeit von der Zulässigkeit dieser Vorgangsweise aus.<sup>189</sup> Strittig ist, ob bei Anwendung des § 34 EStG auch der Selbstbehalt zum Tragen zu kommen hat<sup>190</sup>. Nach der Auffassung des BMF ist dies nicht der Fall.<sup>191</sup>

Das BMF kann sich bei dieser Auffassung auch auf die Rechtsprechung des VwGH stützen. Der VwGH hat die Anwendung des an sich in § 34 abs 4 EStG vorgesehenen Selbsthalts in vergleichbarer Konstellation mit folgender Argumentation verneint: „*Die Betrachtung, steuerlich nur die Hälfte des Unterhalts zu berücksichtigen, kann als Selbstbehalt eigener Art angesehen werden und steht daher nicht im Widerspruch zu den Grundsätzen der Einkommensteuer.*“<sup>192</sup> Der VwGH mag sich dabei dem Vorwurf ausgesetzt haben, sich über den Wortlaut der einkommensteuerlichen Vorschriften hinwegzusetzen<sup>193</sup>. Tatsächlich setzt die Interpretation von Rechtsvorschriften bei ihrem Wortlaut an, endet aber nicht unbedingt dort. Gerade das Argument der verfassungskonformen Interpretation kann tragfähig genug sein, um den Wortlaut einer Vorschrift gegebenenfalls auch beiseite zu schieben.<sup>194</sup> Somit sind die Regelungen über die außergewöhnliche Belastung eine ausreichende Grundlage, um in den Fällen, in denen der Familienbonus Plus nicht gewährt wird, in einzelfalladäquater Form jenen Teil der Unterhaltskosten zu berücksichtigen, der – noch – berücksichtigt werden muss, um die verfassungsgerichtlichen Vorgaben zu erfüllen.

---

<sup>188</sup> VfGH 12. 12. 1991, G 188, 189/91.

<sup>189</sup> Vgl nur Rz 866 der Lohnsteuerrichtlinien.

<sup>190</sup> Kritisch *Püzl*, SWK 2004, S 345 ff.

<sup>191</sup> Vgl AÖFV 242/2003.

<sup>192</sup> VwGH 25. 4. 2002, 2001/15/0200.

<sup>193</sup> *Püzl*, SWK 2004, 346.

<sup>194</sup> Zur Bedeutung der verfassungskonformen Interpretation in diesem Fall auch *Püzl*, SWK 2004, 345 f.

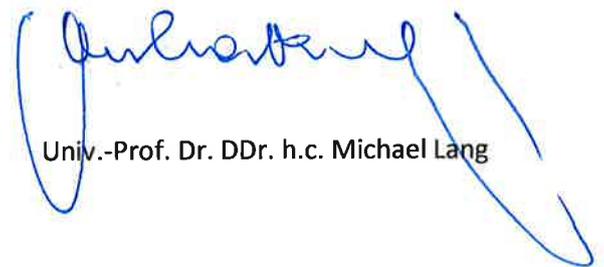
## VI. Abschließende Würdigung

Im Rahmen der hier angestellten Überlegungen bin ich – verkürzt betrachtet, die detaillierten Ausführungen finden sich jeweils in den vorhergehenden Abschnitten – zu folgenden Ergebnissen gekommen:

- Eine Regelung, nach der die Gewährung des Absetzbetrages „Familienbonus Plus“ an die Anspruchsberechtigung auf die Familienbeihilfe anknüpft, entspricht insoweit den unionsrechtlichen Anforderungen, als Diskriminierungen auf der Ebene des Unterhaltsverpflichteten im Verhältnis zu den anderen EU-, EWR-Staaten und der Schweiz jedenfalls vermieden werden können.
- Unterhaltsverpflichtete mit in diesen Staaten lebenden Kindern sollten für diese Kinder ebenfalls in den Genuss des Familienbonus Plus kommen, damit den unionsrechtlichen Anforderungen entsprochen wird.
- Überzeugende Gründe sprechen dafür, dass in diesen Fällen auch eine an den Lebenshaltungskosten orientierte Indexierung zulässig ist, die zwischen den verschiedenen EU- und EWR-Staaten und der Schweiz differenziert. Beachtliche Argumente sprechen nämlich dafür, dass der Familienbonus Plus nicht als „Familienleistung“ im Sinne der Verordnung 883/2004 zu qualifizieren ist. Die zu dieser Verordnung ergangene spezifische Rechtsprechung des EuGH ist folglich nicht maßgebend. Daher stellt sich auch nicht die Frage, ob diese Rechtsprechung eine Indexierung zulässt oder nicht. Entscheidend ist nur die Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten. Nach dieser Rechtsprechung kommt es auf die Vergleichbarkeits-Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung an. Vor diesem Hintergrund erweist sich die Indexierung nach der in den einzelnen Staaten bestehenden Kaufkraft und Lebenshaltungskosten als verhältnismäßig. Kohärenzüberlegungen bestärken dieses Ergebnis: Die Indexierung kann auch zu einem höheren als dem im Inland gewährten Absetzbetrag führen und daher Nachteile, die aufgrund hoher Lebenshaltungskosten eintreten, kompensieren.
- Weiters sprechen eine Reihe von durchaus beachtlichen Gründen dafür, dass die verschiedenen Assoziations- und Kooperationsabkommen mit Drittstaaten nicht dazu zwingen, den Anwendungsbereich des Familienbonus Plus auch auf Unterhaltsverpflichtete mit in diesen Ländern wohnhaften Kindern zu erstrecken.
- Mit den Anforderungen, die sich aus der Rechtsprechung des VfGH zur Familienbesteuerung ergeben, lässt sich der vorgeschlagene Familienbonus Plus für die hier geprüften grenzüberschreitenden Fälle in Einklang sehen: Im Falle von Kindern, die in Drittstaaten leben, für die kein Familienbonus Plus geleistet wird, hat der VfGH bereits deutlich gemacht, dass die steuerliche Entlastung von Unterhaltsverpflichteten auf verschiedene Weise erfolgen kann.

Der VwGH hat bereits den Weg einer verfassungskonformen Interpretation der Regelungen über die außergewöhnliche Belastung gewiesen, derzufolge auch kein Selbstbehalt berücksichtigt werden muss. Auf diese Weise können Unterhaltslasten, deren Berücksichtigung vor dem Hintergrund der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung erforderlich ist, und die nicht durch einen Familienbonus Plus (mit)abgedeckt werden, das steuerliche Einkommen mindern. Auf dieser Grundlage ist auch den verfassungsgerichtlichen Vorgaben entsprochen.

Wien, am 3. März 2018



Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang

