

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

1190 Wien, Peter-Jordan-Straße 114/9

RECHTSGUTACHTEN

zu unionsrechtlichen und verfassungsrechtlichen Fragen der Anwendung des
„Familienbonus Plus“ auf „Auslandsbeamte“ (§ 26 Abs 3 BAO)

A. Rechtsfragen

Ich bin gebeten worden, ein Rechtgutachten zu folgenden Fragen zu erstatten:

1. Welche europa- und verfassungsrechtlichen Implikationen wären in Bezug auf die geplante Indexierung des Familienbonus Plus für Kinder, die sich ständig in/m EU/EWR bzw. in der Schweiz aufhalten, denkbar, wenn „Auslandsbeamte“ im Sinne des § 26 Abs 3 BAO hinsichtlich des Familienbonus Plus einen vollen Anspruch für Kinder, die sich außerhalb der EU, des EWR und der Schweiz aufhalten, haben (dh § 33 Abs 3a Z 5 EStG idF des JahressteuerG 2018 soll ersatzlos gestrichen werden).
2. Wie ist es aus dem Blickwinkel des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes und der unionsrechtlichen Grundfreiheiten zu beurteilen, wenn zum einen § 33 Abs 3a Z 5 EStG idF des JahressteuerG 2018 gestrichen wird, und zum anderen unter § 26 Abs 3 Satz 1 BAO fallenden Steuerpflichtigen der Familienbonus Plus auch für sich außerhalb der EU, des EWR und der Schweiz aufhaltende Kinder (die sonst die Voraussetzungen in Hinblick auf den Familienbonus plus erfüllen) gewährt wird und eine länderweise Indexierung erfolgt?

B. Rechtliche Beurteilung

I. Der Inhalt des § 26 Abs 3 BAO

§ 26 Abs 3 BAO hatte in seiner Stammfassung (BGBl 194/1961) folgenden Wortlaut: „In einem Dienstverhältnis zu einer Gebietskörperschaft stehende österreichische Staatsbürger, die ihren Dienstort im Ausland haben (Auslandsbeamte), werden wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle haben. Das gleiche gilt für deren Ehegatten, sofern die Eheleute in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben, und für deren minderjährige Kinder, die zu ihrem Haushalt gehören.“ In der Regierungsvorlage war statt von österreichischen Staatsbürgern, noch von Inländern die Rede. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird nur darauf verwiesen, dass die „Umschreibung der Begriffe Wohnsitz, Aufenthalt und Sitz [...] in der bisherigen Fassung (§§ 13 bis 15. StAnpG.) im wesentlichen unverändert übernommen werden“ soll (228 BlgNR IX. GP, 57).

§ 14 Abs 2 StAnpG 1934 (deutsches RGBl 115/1934) lautete in seiner Stammfassung wiederum wie folgt: „Auslandsbeamte werden im Sinn des Einkommensteuergesetzes und des Vermögensteuergesetzes wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt an dem

Ort haben, an dem sich die inländische öffentliche Kasse befindet, die die Dienstbezüge des Auslandsbeamten zu zahlen hat. Das gleiche gilt für die Ehefrau eines Auslandsbeamten, sofern sie nicht von dem Ehemann dauernd getrennt lebt, und für minderjährige Kinder eines Auslandsbeamten, die zu seinem Unterhalt gehören. Als Auslandsbeamte im Sinne der Steuergesetze gelten: unmittelbare und mittelbare Beamte des Deutschen Reichs, Angehörige der Deutschen Wehrmacht und Beamte der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft und der Reichsbank, die ihren Dienstort im Ausland haben. Wahlkonsuln gelten nicht als Beamte im Sinn dieser Vorschrift.“

In der Literatur wurde schon die Regelung des § 26 Abs 3 BAO im Vergleich zu § 14 Abs 2 StAnpG als Erweiterung angesehen (so *Stoll*, BAO 341). Eine weitere, sehr bedeutende Ausdehnung seines Anwendungsbereichs erhielt § 26 Abs 3 BAO durch die BAO-Novelle BGBl 412/1988. Sie geht auf einen selbständigen Antrag zurück, der wie folgt begründet war (688 BlgNR XVII. GP, 1): „Der Anwendungsbereich des § 26 Abs. 3, der bisher auf in einem Dienstverhältnis zu einer Gebietskörperschaft stehende österreichische Staatsbürger, die ihren Dienstort im Ausland haben (Auslandsbeamte), beschränkt war, soll durch die vorgeschlagene Regelung auch auf Dienstnehmer anderer Körperschaften des öffentlichen Rechtes ausgedehnt werden. Von dieser Gleichstellung wären zB die Handelsdelegierten der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft betroffen. Abgabenrechtliche Auswirkungen hätte die vorgeschlagene Regelung etwa für die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht bei der Einkommen- und Vermögensteuer sowie für den Inländerbegriff des § 6 Abs. 2 ErbStG 1955.“

Seitdem hat § 26 Abs 3 folgenden Wortlaut: „In einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes stehende österreichische Staatsbürger, die ihren Dienstort im Ausland haben (Auslandsbeamte), werden wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle haben. Das gleiche gilt für deren Ehegatten, sofern die Eheleute in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben, und für deren minderjährige Kinder, die zu ihrem Haushalt gehören.“

§ 26 Abs 3 BAO kennt somit mehrere Anwendungsvoraussetzungen, die kumuliert erfüllt sein müssen: Die Regelung kommt nur für österreichische Staatsbürger zum Tragen, wobei diese Voraussetzung bei den unter § 26 Abs 3 Satz 2 BAO fallenden Eheleuten und minderjährigen Kindern nicht verlangt ist. Die österreichischen Staatsbürger müssen ihren Dienstort im Ausland haben. Nach der Rechtsprechung reichen dafür gelegentlich im Ausland verrichtete Dienste nicht aus (VwGH 22. 3. 2006, 2002/13/0004). Weiters müssen sie in einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts stehen. Dieses Dienstverhältnis

kann öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Natur sein (*Stoll*, BAO 342; *Unger*, in: *Tanzer/Unger*, Hrsg, BAO 126). Jegliche Form eines Dienstverhältnisses zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist erfasst und somit beispielsweise auch ein Dienstverhältnis in Form eines außerordentlichen Präsenzdienstes (so ausdrücklich UFS 14. 12. 2011, RV/0536-S/10)

Durch die BAO-Novelle 1988 wurde § 26 Abs 3 BAO auf alle Körperschaften des öffentlichen Rechts erweitert. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist zwar beispielhaft nur die – damalige – Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft genannt, aber in Betracht kommen neben den Dienstnehmern von Bund, Ländern, Gemeinden und Gemeindeverbänden, die Dienstnehmer einer Fülle von Körperschaften, von denen hier nur einige wenige genannt werden sollen (dazu und zu einer Vielzahl weiterer Beispiele *Hohenwarter*, in: *Lang et al*, Hrsg, *KStG-Kommentar*, 2. Aufl, 2016, § 1 Rz 71 ff):

- Gesetzliche Interessensvertretungen, wie zB die Apothekerkammer, die Österreichische Ärztekammer und die Ärztekammern in den Bundesländern, die Bundeskammer für Arbeiter und Angestellte sowie die Kammern für Arbeiter und Angestellte auf Länderebene, die Organisationen der gewerblichen Wirtschaft, dazu gehören die Bundeskammer, die Landeskammern, die Fachgruppen und Fachverbände, die Landeslandwirtschaftskammern und Bezirksbauernkammern, die Landarbeiterkammern, die Österreichische Hochschülerschaft sowie die Hochschülerschaften an den einzelnen Universitäten.
- Die verschiedenen Sozialversicherungsträger und ihr Hauptverband. Darunter fallen zB die Gebietskrankenkassen, die BVA, die Versicherungsanstalt für Eisenbahn und Bergbau, die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, die Sozialversicherungsanstalt der Bauern, die PVA, die AUVA sowie diverse Betriebskrankenkassen.
- Die Universitäten nach dem UG, die Donau-Universität Krems, die Österreichische Akademie der Wissenschaften, der Rat für Forschung und Technologieentwicklung, das Institute for Science and Technology – Austria.
- Der Sparkassen-Prüfungsverband, die Pfandbriefstelle der österreichischen Landes-Hypothekenbanken.
- Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, daher auch sämtliche Einrichtungen der katholischen Kirche, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet worden sind, und eigene Rechtspersönlichkeit haben, wie Pfarren oder die Caritas.

- Öffentlich-rechtliche Fonds wie zB der Restitutionsfonds, der Allgemeine Entschädigungsfonds für Opfer des Nationalsozialismus, der Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung, der Umwelt- und Wasserwirtschaftsfonds.
- Öffentlich-rechtliche Stiftungen wie der ORF.
- Anstalten des öffentlichen Rechts wie die Bundesmuseen oder die Österreichische Nationalbibliothek.
- Politische Parteien.
- Körperschaften des öffentlichen Rechts aufgrund landesgesetzlicher Regelungen, wie zB Fischereigenossenschaften, Jagdgenossenschaften, Freiwillige Feuerwehren.

§ 26 Abs 3 Satz 1 BAO stellt nicht darauf ab, ob das Dienstverhältnisses im Rahmen des Hoheitsbereichs der Körperschaft des öffentlichen Rechts ausgeübt wird oder ob die Tätigkeit einem Betrieb gewerblicher Art dient. Wenn also ein Sozialversicherungsträger im Ausland ein Spital betreibt, ist jeder dort tätige und im Dienstverhältnis zum Sozialversicherungsträger stehende Mitarbeiter des Spitals, sofern er österreichischer Staatsbürger ist, von § 26 Abs 3 BAO erfasst. Gleiches gilt für Dienstnehmer einer Universität, die einen Lehrgang im Ausland betreibt, und die österreichische Staatsbürger sind und als Lehrende im Rahmen eines Dienstverhältnisses dort beschäftigt sind und ihren Dienstort dort haben. Ebenso fallen Dienstnehmer des ORF, die ihren Dienstort im Ausland haben und österreichische Staatsbürger sind, unter § 26 Abs 3 BAO.

§ 26 Abs 3 BAO fingiert somit den gewöhnlichen Aufenthalt und damit für einkommensteuerliche Zwecke auch die unbeschränkte Steuerpflicht, und zwar nicht nur für „Auslandsbeamte“, sondern auch für deren im Haushalt lebende Eheleute und minderjährige Kinder. Weder der Ehepartner noch – naheliegenderweise – die im gemeinsamen Haushalt lebenden Kinder brauchen ein Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts haben, um unter § 26 Abs 3 BAO zu fallen. Sie müssen nicht einmal österreichische Staatsbürger sein. Für sie genügt, dass der „Auslandsbeamte“, deren Ehepartner oder minderjährige Kinder sie sind und mit dem sie im gemeinsamen Haushalt leben, diese Voraussetzungen erfüllt.

Im Umweg über § 92 EStG (dazu UFS 14. 12. 2011, RV/0536-S/10) knüpft auch die Befreiungsvorschrift des § 3 Abs 1 Z 9 EStG an § 26 Abs 3 BAO an: „Jene Einkünfte von Auslandsbeamten (§ 92), die in dem Staat der Besteuerung unterliegen, in dessen Gebiet sie ihren Dienstort haben“, sind von der Einkommensteuer befreit. Dies „gilt nicht für Einkünfte gemäß § 98“. Somit sieht der Gesetzgeber zwar in den Fällen des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO trotz

fehlendem Inlandswohnsitz unbeschränkte Steuerpflicht und damit Welteinkommensbesteuerung vor, sieht aber gleichzeitig auch eine weitreichende Freistellung vor: Soweit auch der andere Staat auf diese Einkünfte Einkommensteuer erhebt, sieht der österreichische Fiskus von der Steuererhebung im Inland ab. Wenn also der „Auslandsbeamte“ im Empfangsstaat entweder der unbeschränkten oder der beschränkten Steuerpflicht unterliegt und Einkünfte aus Quellen des Empfangsstaats, aber auch des Drittstaats und selbst Österreichs steuerlich erfasst, sind diese Einkünfte in Österreich von der Steuer freizustellen. Ausgenommen ist nur jener Bereich der in Österreich erzielten Einkünfte, der auch unter § 98 EStG fallen würde. Auf die Höhe der Steuer des Empfangsstaats kommt es nicht an, auch eine niedrige Steuer reicht. § 3 Abs 1 Z 9 EStG spricht davon, dass die Einkünfte der Besteuerung des Empfangsstaats zu „unterliegen“ haben. Ob tatsächlich Steuer anfallen muss, könnte angesichts dieser Formulierung hinterfragt werden. Möglicherweise greift § 3 Abs 1 Z 9 EStG daher selbst dann ein, wenn diese Einkünfte im Empfangsstaat – etwa aufgrund eines DBA – befreit sind. Denn auch dann lässt sich vertreten, dass die befreiten Einkünfte der Besteuerung des Empfangsstaats „unterliegen“.

Während § 26 Abs 3 BAO nicht nur den „Auslandsbeamten“ selbst, sondern auch den im Haushalt lebenden Ehepartner und die im Haushalt lebenden minderjährigen Kinder der unbeschränkten Steuerpflicht unterwirft, kommt § 3 Abs 1 Z 9 EStG für Ehepartner und Kinder nicht in Betracht. Im Falle von Doppelbesteuerung hängt die Befreiung davon von anderen unilateralen Vorschriften – wie zB § 48 BAO – oder aber der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ab.

Dem Wortlaut nach ist § 26 Abs 3 Satz 2 BAO nur auf „minderjährige Kinder“ anwendbar. Der UFS hat aber im Fall der Gewährung einer Familienbeihilfe § 26 Abs 3 Satz 2 BAO weiter interpretiert (UFS 6. 9. 2010, RV/0493-W/09): „Allerdings wird die Einschränkung auf ‚minderjährige Kinder‘ in Bezug auf das FLAG nicht anzuwenden sein. Wird nämlich bei einem ‚Auslandsbeamten‘ von der Fiktion ausgegangen, dass dieser mangels inländischen Wohnsitz seinen gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge auszahlenden Stelle hat, muss zwingend davon ausgegangen werden, dass dies auf die in dauernder Haushaltsgemeinschaft mit ihm lebenden Kinder auch dann zutrifft, wenn diese Kinder volljährig sind. Eine andere Beurteilung würde nämlich in Hinblick auf § 5 Abs 3 FLAG zu dem unbefriedigenden Ergebnis führen, dass der Anspruch auf Familienbeihilfe mit Erreichen der Volljährigkeit des Kindes wegfallen würde, obwohl sich an den Gegebenheiten nichts geändert hat.“ Diese Auffassung wird offenbar in der Literatur zum FLAG gebilligt (vgl *Nowotny*, in: *Czaszar/Lenneis/Wanke*, Hrsg, § 2 Rz 2). Wie begründet die vom UFS vertretene Auffassung ist, sei dahingestellt: Der

Wortlaut des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO ist eindeutig, und der Umstand, dass ein Auslegungsergebnis „unbefriedigend“ ist, sollte alleine noch kein Grund sein, sich darüber hinwegzusetzen. Entscheidend ist jedenfalls, dass der UFS seine Auffassung ausdrücklich nur auf das FLAG bezogen hat, und den Zusammenhang zu anderen Vorschriften des FLAG herausgearbeitet hat. Somit wird für einkommensteuerliche Zwecke nach wie vor davon auszugehen sein, dass nur minderjährige Kinder von § 26 Abs 3 Satz 2 BAO erfasst sind.

Die geschilderte Rechtsentwicklung macht jedenfalls deutlich, dass der in der Klammer verwendete Ausdruck „Auslandsbeamte“ keine Auslegungshilfe bietet. Er stammt noch aus einer Zeit, zu der § 26 Abs 3 BAO und seine Vorgängervorschrift einen deutlich engeren Anwendungsbereich hatte. Trotz der Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO auf Dienstnehmer aller Körperschaften des öffentlichen Rechts durch die BAO-Novelle 1988 wurde dieser Begriff weiter in der Klammer verwendet. Er hat vor allem den Zweck, dass mit Hilfe dieses Ausdrucks in § 92 EStG und in § 3 Abs 1 Z 8 und 9 EStG nun an die Voraussetzungen des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO angeknüpft werden kann, ohne dass diese einzeln wiederholt werden müssen.

II. Grundfreiheiten

1. Anwendungsbereich der Verordnung 883/2004

Regelungen der Familienbeihilfe fallen nach der im Schrifttum vertretenen Auffassung in den Anwendungsbereich der Verordnung 883/2004 (ausführlich zB *Mayr*, ZÖR 73 (218) 324 ff mwN). Gelegentlich ist aber auch die Zulässigkeit der Indexierung beim Familienbonus Plus im Kontext dieser Verordnung diskutiert worden (dazu *Bräumann*, SWK 2018, 472), sodass zunächst der Frage nachgegangen werden soll, ob die Verordnung überhaupt anwendbar ist.

Ziel der VO 883/2004 ist eine Koordinierung der Systeme sozialer Sicherheit, die zur Absicherung des freien Personenverkehrs beitragen soll (*Spiegel*, Familienleistungen aus der Sicht des europäischen Gemeinschaftsrechts, in *Mazal*, Hrsg, Familie im Sozialrecht, 2009, 89 89). Auf die Bestimmungen dieser Verordnung berufen können sich gem Art 3 der Verordnung EU-Bürger, Staatenlose und Flüchtlinge mit einem Wohnort in einem Mitgliedstaat sowie jeweils deren Familienangehörige und Hinterbliebene. Zudem sind die Bestimmungen auf EWR-Bürger und Schweizer Staatsbürger anwendbar (*Spiegel*, in, *Fuchs*, Hrsg, Europäisches Sozialrecht, 7. Aufl, 2018, Art 2 Rn 7 und 12; *ders* in *Mazal*, Hrsg, Familie, 91; zur Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs der Verordnung vgl auch VO 1231/2010).

Der sachliche Anwendungsbereich der VO 883/2004 ist abschließend in Art 3 geregelt: Von der Verordnung 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 Abs 1 lit j der Verordnung auch um „*Familienleistungen*“ (näher *Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff). 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 der Rechtsprechung des EuGH hängt die Unterscheidung zwischen Leistungen, die vom Geltungsbereich der Verordnung ausgeschlossen sind, und solchen, die von ihm erfasst sind, im Wesentlichen von den grundlegenden Merkmalen der jeweiligen Leistung ab (zum Folgenden auch *Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff). Zu beachten sind dabei insbesondere der Zweck einer Leistung und die Voraussetzungen ihrer Gewährung. Unbedeutend ist jedoch, ob eine Leistung von den nationalen Rechtsvorschriften als eine Leistung der sozialen Sicherheit eingestuft wird (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). Ob eine Leistung nach nationalem Recht zum Steuerrecht gehört, ist für ihre Beurteilung aus dem Blickwinkel der VO 883/2004 nicht entscheidend (vgl. EuGH 10.10.1996, Hoever und Zachow, C-245/94, ECLI:EU:C:1996:379, Rn 17; 15.3.2001, Offermanns, C-85/99, ECLI:EU:C:2001:166, Rn 37; 24.10.2013, Lachheb, C-177/12, ECLI:EU:C:2013:689, Rn 28).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei einer Begünstigung um eine Leistung der sozialen Sicherheit iSd VO 883/2004, 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 (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; näher *Fuchs*, in *Fuchs* (Hrsg), *Europäisches Sozialrecht*, 7. Aufl, Art 3 Rn 28 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ausgenommen sind nach der Judikatur des EuGH Leistungen, die auf die persönliche Bedürftigkeit abstellen (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).

Der Familienbonus Plus stellt nun nicht auf die persönliche Bedürftigkeit eines Steuerpflichtigen ab. Der Absetzbetrag ist – wie das für eine steuerrechtliche Regelung auch typisch ist – aufgrund eines gesetzlich umschriebenen Tatbestandes zu gewähren. Nach der

Judikatur des EuGH ist diese Voraussetzung immer dann gegeben, wenn Leistungen ohne weiteres gewährt werden, die insbesondere hinsichtlich ihrer Größe, ihres Einkommens und ihrer Geldmittel bestimmte objektive Voraussetzungen erfüllen (EuGH 10.10.1996, Hoever und Zachow, C-245/94, ECLI:EU:C:1996:379, Rn 20). Fraglich ist jedoch, inwieweit mit dem Familienbonus Plus überhaupt eine „*Begünstigung*“ oder eine „*Leistung*“ von staatlicher Seite eingeführt werden soll. Zwar werden die in den Genuss des Absatzbetrages kommenden Personen entlastet. Wenn das bereits ausreicht, wäre allerdings nahezu jede familienpolitisch motivierte steuerliche Regelung auch als Leistung im Sinne der VO 883/2004 zu qualifizieren. Für ein derart weites Verständnis gibt die bisher ergangene Rechtsprechung des EuGH keine Grundlage (näher *Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff). Denn der EuGH hat bisher nur Maßnahmen als Familienleistungen iSd VO 883/2004 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 dieser Verordnung werden zwar häufig auch aus Steuermitteln finanziert. Jedoch macht es 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. Auch *Becker* kommt 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 (*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). In diesem Sinne wurden nach der einschlägigen Judikatur des EuGH bisher – klammert man Sachleistungen aus – soweit ersichtlich ausschließlich jene Maßnahmen als Familienleistungen qualifiziert, in deren Rahmen tatsächlich Geld überwiesen wurde (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; weiters 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 zur finnischen 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). So gesehen handelt es sich beim Familienbonus Plus um keinen direkten Beitrag des Staates zu den Unterhaltskosten gegenüber Kindern und damit auch um keine (Familien)leistung iSd VO 883/2004. 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 als Absetzbetrag konzipierte Familienbonus Plus ist nicht negativsteuerfähig.

Nach der EuGH-Judikatur zum Umfang der Familienleistung schadet die Einkommensabhängigkeit staatlicher Maßnahmen für die Qualifikation als Familienleistung iSd VO 883/2004 nicht. Auf den ersten Blick scheinen auch rein steuerliche Maßnahmen, die familienfördernde Effekte haben, deshalb als Leistungen in Betracht kommen zu können, weil es in der Natur beispielsweise von Absetzbeträgen liegt, dass die Frage, ob und welche Wirkungen sie entfalten, vom – steuerlichen – Einkommen des Berechtigten abhängt.

Wer die Rechtsprechung des EuGH näher analysiert, die diese Kriterien entwickelt hat, erkennt, dass es dem EuGH dabei jedoch um jene Fälle gegangen ist, bei denen er vermeiden wollte, dass sie aus der Definition der Familienleistung herausfallen (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; 8.5.2014, Wiering, C-347/12, ECLI:EU:C:2014:300). 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 im Fall des Familienbonus Plus – 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 Wirkungen. Es lässt sich demnach schwer argumentieren, dass gerade solche Maßnahmen, die – eben aus dem Blickwinkel der Steuersystematik heraus – den

Beziehern niedriger Einkommen nicht zugutekommen können, unter einer Familienleistung iSd VO 883/2004 subsumiert werden soll (näher *Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff).

Im Ergebnis sprechen somit die besseren Gründe dafür, dass es sich beim Familienbonus Plus um keine Familienleistung iSd VO 883/2004 handelt. Vielmehr ist es 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 der Verordnung erübrigt sich vor dem Hintergrund dieser Überlegungen (*Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff).

2. Die Beurteilung der länderweisen Indexierung des Familienbonus Plus im Falle von in der EU, dem EWR und der Schweiz wohnhafter Kinder anhand der Grundfreiheiten

Die Beurteilung anhand der Grundfreiheiten, die trotz fehlender Anwendbarkeit der Verordnung 883/2004 vorzunehmen ist, verlangt zunächst die Suche nach Vergleichspaaren, im Falle einer Ungleichbehandlung einer vergleichbaren Situation oder bei Gleichbehandlung einer unterschiedlichen Situation das Vorliegen einer Rechtfertigung. Lässt sich ein Rechtfertigungsgrund finden, ist sodann in die Verhältnismäßigkeitsprüfung einzutreten, um abschließend beurteilen zu können, ob eine nach einer Grundfreiheit verpönte Diskriminierung vorliegt.

Ist die Gewährung des Familienbonus Plus in voller Höhe neben einem Anspruch auf Familienbeihilfe an einen Wohnort im Inland geknüpft, kann es in verschiedenen Situationen zu einer Schlechterstellung zwischen Eltern, deren Kinder im Inland leben, und Eltern, deren Kinder im Ausland leben, kommen (ausführlicher *Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff). Eine unterschiedliche Behandlung bei Gewährung des Familienbonus Plus kann typischerweise Unionsbürger, die nach Österreich (etwa in Ausübung der Arbeitnehmerfreiheit) zugezogen sind, treffen. Zu vergleichen sind dann im Hinblick auf die Gewährung dieses Absetzbetrages 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 ein indexierter (verminderter) Familienbonus Plus ausgezahlt wird. Die Anknüpfung an den Wohnsitz des Kindes als Voraussetzung für die Gewährung des Familienbonus Plus in voller Höhe wirkt sich hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten aus,

da deren Kinder eher im Ausland leben (vgl zur Problematik der Wanderarbeiter EuGH 15.1.1986, *Pinna*, C-41/84, ECLI:EU:C:1986:1, Rn 24). Das Abstellen auf den Wohnsitz des Kindes kann damit dazu führen, 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 (*Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff).

Auch in einer anderen Konstellation ist eine Vergleichspaarbildung vorzunehmen. In diesen Fällen muss nicht notwendigerweise eine wirtschaftliche Grundfreiheit anwendbar sein. So war etwa in der Rs *Schempp* fraglich, ob es mit Art 12 EG und Art 18 Abs 1 EG (den heutigen Art 18 und Art 21 AEUV) 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 (EuGH 12.7.2005 *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446). 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 (EuGH 12.7.2005 *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446, Rn 23; vgl weiterführend *Lang*, SWI 2005, 415 f).

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. Zu vergleichen sind in einer solchen Situation in Hinblick auf die Gewährung des Familienbonus Plus jene Eltern, deren Kinder ins Ausland gezogen sind oder noch im Ausland verblieben sind, und die eine zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung gegenüber diesen Kindern trifft, mit jenen Eltern, deren Kinder sich im Inland aufhalten und gegenüber denen ebenfalls eine zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung besteht (*Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff). 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, ein indexierter Familienbonus Plus zu, während den Eltern, deren Kinder im Inland leben, ein Familienbonus Plus in voller Höhe zusteht. Denkbar ist eine Schlechterstellung jener Eltern, deren Kinder im Ausland leben, im Vergleich zu jenen, deren Kinder sich nach wie vor im Inland aufhalten (*Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff). Eine derartige Schlechterstellung wäre vor dem Hintergrund der erwähnten

unionsrechtlichen Normen nur dann akzeptabel, wenn sie rechtfertigbar ist und sich die vorgeschlagene Differenzierung außerdem als verhältnismäßig erweist.

Daher ist entscheidend, ob und mit welchen objektiven Erwägungen sich das Anknüpfen an den Wohnort oder gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes rechtfertigen ließe. Die im Bereich des Steuerrechts entwickelten Rechtfertigungsgründe lassen sich schwerlich auf den Familienbonus Plus übertragen oder wurden – wie allgemeine wirtschaftspolitische Zielsetzungen, der Entfall der Steuereinnahmen oder die fehlende Steuerharmonisierung – vom EuGH zumindest bisher nicht anerkannt. Ein entsprechender Rechtfertigungsgrund für eine Indexierung des Familienbonus Plus könnte jedoch die Beschränkung auf den Ausgleich der durch Kindesunterhalt entstehenden Mehrbelastung sein (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). Denkbar scheint eine Indexierung des Familienbonus Plus insoweit, als sie aus Gründen der steuerlichen Mehrbelastung der Unterhaltspflichtigen gerechtfertigt ist. Soweit die Lasten im Wohnmitgliedstaat der Kinder niedriger sind als im Beschäftigungsstaat des Arbeitnehmers, wäre vor diesem Hintergrund eine Kürzung erwägenswert (*Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff).

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 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 (näher *Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff).

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, „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 (...)“. (EuGH 15. 5. 1997, Futura Participations, C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Rn 26). Erkennt man die unterschiedlichen Lebenshaltungskosten der Kinder je nach Wohnland als Rechtfertigung an, kann eine Indexierung 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 (ausführlich *Lang/Langer*, SWK 2018, 667 ff).

3. Die Beurteilung der durch § 26 Abs 3 BAO bewirkten Differenzierungen im Lichte der Grundfreiheiten

a) Die Fiktionen des § 26 Abs 3 BAO

§ 26 Abs 3 BAO enthält zwei Fiktionen: Nach § 26 Abs 3 Satz 1 BAO werden „Auslandsbeamte“ – in dem schon besprochenen extrem weiten Verständnis dieser Vorschrift – „wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle haben.“ Dies bedeutet, dass sie unbeschränkt steuerpflichtig sind. Nach § 26 Abs 3 Satz 2 BAO gilt das gleiche gilt „für deren Ehegatten, sofern die Eheleute in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben, und für deren minderjährige Kinder, die zu ihrem Haushalt gehören.“ Diese beiden Fiktionen sollen in der Folge auseinander gehalten werden.

Die Fiktion des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO bewirkt für alle „Auslandsbeamte“ unbeschränkte Steuerpflicht und damit Welteinkommensbesteuerung. In Hinblick auf die Gewährung des Familienbonus Plus bedeutet dies, dass dieser Personenkreis – soweit die Gewährung der Familienbeihilfe auch an die in dieser Vorschrift genannten Kriterien knüpft- ebenfalls anspruchsberechtigt ist. Für bloß beschränkt Steuerpflichtige kommt der Absetzbetrag nach § 33 Abs 3a EStG aufgrund der Anknüpfung an die Anspruchsvoraussetzungen für die Familienbeihilfe regelmäßig nicht in Betracht.

Wäre die Fiktion des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO ebenfalls anwendbar, bedeutet dies, dass für den Kreis der „Auslandsbeamten“ auch die am Dienstort haushaltszugehörigen minderjährigen Kinder so zu behandeln sind wie Personen, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die

Dienstbezüge anweisenden Stelle haben. Welche Auswirkungen dies – neben der unbeschränkten Steuerpflicht auch dieser Personen in Österreich – in Hinblick auf den Familienbonus Plus hat, ist nicht völlig klar: § 33 Abs 3a EStG verwendet ähnliche, aber nicht identische Terminologie. Die Vorschrift spricht von einem Kind, das sich „ständig“ in in der EU, dem EWR oder Schweiz „aufhält“. Zwar verwendet § 26 Abs 3 BAO bewusst die auch in § 26 Abs 1 und 2 BAO verwendete Terminologie und bewirkt daher, dass in all den Fällen, in denen eine Vorschrift an den „gewöhnlichen Aufenthalt“ anknüpft, auch die dort enthaltenen Fiktionen zum Tragen kommt. Dies müsste keineswegs zwangsläufig auch dann gelten, wenn der Gesetzgeber vom ständigen Aufenthalt spricht. Allerdings dürfte der Gesetzgeber wohl selbst von einer Gleichsetzung dieser Begriffe ausgehen, denn die in § 33 Abs 3a Z 5 EStG – und korrespondierend in § 33 Abs 4 Z 5 EStG – vorgesehene Ausnahme von § 26 Abs 3 Satz 2 BAO würde sonst wenig Sinn machen. Zwar könnte immer noch damit gemeint sein, dass nicht auch im gemeinsamen Haushalt mit dem „Auslandsbeamten“ lebende minderjährige Kinder nicht bereits selbst für eigene Kinder für den Familienbonus Plus anspruchsberechtigt sein sollen, Die Gesetzesmaterialien bringen jedoch zum Ausdruck, dass bei Kindern von „Auslandsbeamten“ eben nicht automatisch davon ausgegangen werden soll, dass sie sich im Inland ständig aufhalten. Darin läge der Sinn des Ausschlusses der Anwendung des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO.

Sowohl im Falle der Fiktion für „Auslandsbeamte“ selbst auch – wenn eben die Streichung des Ausschlusses der Anwendung des § 26 Abs Satz 2 BAO erwogen wird – im Fall der Fiktion für deren minderjährige Kinder geht es sowohl um einen Vergleich zwischen Inlands- und Auslandssachverhalt als auch um einen Vergleich verschiedener grenzüberschreitender Situationen: Der „Auslandsbeamte“ wird wie derjenige, der im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach Maßgabe des § 26 Abs 1 und 2 BAO hat, wird ebenso der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen und ist berechtigt, den Familienbonus Plus in Anspruch zu nehmen, obwohl er sich in einem anderen Staat aufhält und daher in einer unterschiedlichen Situation befindet. Gleiches gilt auch für die minderjährigen Kinder, für die – im Falle der Anwendung des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO – wie im Falle von im Inland sich ständig aufhaltenden Kindern ein nichtindexierter Familienbonus Plus gezahlt wird, obwohl sie sich in einer anderen Situation befinden. Der „Auslandsbeamte“ wird aber auch anders als jener im Staat seines Dienstortes wohnhafte Steuerpflichtige behandelt: Ersterer kommt in den Genuss des Familienbonus Plus, letzterer – mangels unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich – nicht. Während der Vergleich zwischen Inlands- und Auslandssachverhalt die Standardkonstellation grundfreiheitenrechtlicher Prüfung ist, wird gelegentlich bezweifelt, ob auch verschiedene

grenzüberschreitende Konstellationen miteinander verglichen werden können (so zB *Zorn*, RdW 2011, 173). Daher soll dieser Frage etwas ausführlicher nachgegangen werden, um beurteilen zu können, ob auch im vorliegenden Fall ein Vergleich zwischen zwei grenzüberschreitenden Konstellationen in Betracht gezogen werden kann.

b) Vertikale und horizontale Vergleichbarkeitsprüfung?

In der Rechtsprechung des EuGH lassen sich zahlreiche Beispiele finden, in denen der EuGH letztlich einen Verstoß gegen eine Grundfreiheit selbst konstatiert oder diese Frage dem nationalen Gericht zur näheren Prüfung weitergegeben hat und sich dabei nicht bloß auf einen vertikalen Vergleich – also zwischen Inlands- und Auslandssachverhalt – gestützt hat, sondern die Unionsrechtswidrigkeit auch mit einem horizontalen Vergleich – also zwischen zwei grenzüberschreitenden Situationen – begründet hat (dazu auch *Lang*, SWI 2016, 118 ff). Ein Beispiel dafür ist bereits das frühe EuGH-Urteil *Avoir Fiscal*, in dem der EuGH das Konzept der freien Rechtsformwahl betonte (EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Kommission vs Frankreich, „Avoir Fiscal“, Rn 22): Im Vordergrund stand die unterschiedliche Behandlung von im Ausland ansässigen Gesellschaften mit inländischen Betriebsstätten einerseits und im Inland ansässigen Gesellschaften andererseits. Die französische Regierung brachte zur Rechtfertigung dieser Differenzierung vor, dass die Nachteile der ausländischen Gesellschaft mit inländischer Betriebsstätte „leicht durch Gründung einer Tochtergesellschaft in Frankreich vermieden werden“ könne (EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Kommission vs Frankreich, „Avoir Fiscal“, Rn 17). Dem hielt der EuGH entgegen (Rn 22): „Die Tatsache, dass es den Versicherungsgesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat freisteht, für ihre Niederlassung die Form einer Tochtergesellschaft zu wählen, um das Steuerguthaben erhalten zu können, kann auch keine Ungleichbehandlung rechtfertigen. Denn da Artikel 52 Absatz 1 Satz 2 den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, darf diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden.“ Der EuGH machte auf diese Weise deutlich, dass er auch geneigt ist, eine ausländische Gesellschaft mit einer inländischen Tochtergesellschaft einerseits und eine ausländische Gesellschaft mit einer inländischen Betriebsstätte andererseits als vergleichbar anzusehen. Dies läuft auf einen Vergleich zweier grenzüberschreitender Situationen hinaus (*Lang*, SWI 2016, 118 ff).

In der Rechtssache *Cadbury* erachtete der EuGH nicht nur britische Gesellschaften, die über eine irische Tochtergesellschaft verfügen, mit anderen britischen Gesellschaften mit inländischen Tochtergesellschaften als vergleichbar, sondern auch eine britische Gesellschaft, die eine irische Tochtergesellschaft hat, mit einer anderen britischen Gesellschaft, deren Tochtergesellschaft in einem höher besteuerten Mitgliedstaat ansässig ist (EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, Rn 44).

In diese Linie passen auch weitere Urteile des EuGH (dazu auch *Lang*, SWI 2016, 118 ff): So hat er in der Rechtsache *A*, schwedische Gesellschafter, die aus der Schweiz Dividenden bezogen haben, nicht nur mit anderen schwedischen Gesellschaftern, deren Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten stammen, als vergleichbar angesehen, sondern sogar mit schwedischen Gesellschaftern mit Dividenden aus EWR-Staaten oder auch aus Drittstaaten, mit denen auf Grund bilateraler Regelungen Amtshilfe besteht (EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, Rn 41 f). In *Kommission gegen Niederlande* erachtete der EuGH letztlich die Empfänger niederländischer Dividenden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig waren, mit jenen Empfängern niederländischer Dividenden, die in Norwegen und Island ansässig waren, als vergleichbar (EuGH 11. 6. 2009, C 521/07, *Kommission vs Niederlande*, Rn 43 ff).

Ein weiteres Beispiel für diese ständige Rechtsprechung ist das Urteil *Kommission gegen Griechenland* (EuGH 20. 1. 2011, C-155/09, *Kommission vs Griechenland*). Auf den ersten Blick scheint es in diesem Urteil zwar nur um das „vertikale“ Vergleichspaar zu gehen: Der EuGH stellt die für von Ausländer geltenden Regelungen den günstigeren Regelungen gegenüber, die für Staatsangehörige zum Tragen kommen. Eine genauere Analyse zeigt jedoch, dass gleichzeitig auch zwei grenzüberschreitende Konstellationen vorliegen, die der EuGH als vergleichbar angesehen hat: Nach griechischem Steuerrecht war eine Grunderwerbsteuerbefreiung für bestimmte Erwerbe von Immobilien durch Personen vorgesehen, die ihren ständigen Wohnsitz in Griechenland haben. Diese Befreiung kam auch für „Griechen und Personen griechischer Abstammung“ zum Tragen, „die während mindestens sechs (...) Jahren im Ausland gearbeitet haben und bei einer Gemeinde im Inland gemeldet sind, auch wenn sie zum Zeitpunkt des Kaufs in Griechenland keinen ständigen Wohnsitz haben.“ Griechen und „Personen griechischer Abstammung“, die im Ausland ansässig sind, wurden somit gegenüber Staatsangehörigen anderer Staaten, die ebenfalls im Ausland ansässig sind, bevorzugt. Der EuGH sah für diese Ungleichbehandlung keine Rechtfertigung. Dies setzt voraus, dass der Gerichtshof Nicht-Ansässige, die in Griechenland ein Grundstück erwerben wollten und griechische Staatsangehörige oder Personen griechischer Abstammung sind, und Nicht-Ansässige, die ebenfalls in Griechenland ein Grundstück erwerben wollten und

Staatsangehörige anderer Staaten sind, im Hinblick auf die grunderwerbsteuerlichen Regelungen als vergleichbar ansah (*Lang*, SWI 2016, 118 ff).

In den erwähnten Fällen hätte die benachteiligende Behandlung des Auslandsachverhalts gegenüber dem Inlandsachverhalt alleine bereits ausgereicht, um den Verstoß gegen die Grundfreiheit herbeizuführen. Daher ließe sich einwenden, dass das zusätzlich herangezogene horizontale Vergleichspaar überflüssig war. Dem EuGH kann aber auch nicht unterstellt werden, seine Urteile mit einer Begründung abgesichert zu haben, die für ihn selbst völlig irrelevant ist. Sonst hätte es der Gerichtshof in all diesen Fällen bei der vertikalen Vergleichspaarbildung bewenden lassen. Könnte die zusätzliche – auf die horizontale Vergleichbarkeit abstellende – Begründungslinie nicht auch in Konstellationen Bedeutung erlangen, in denen sich kein passendes vertikales Vergleichspaar finden lässt, hätte sie der EuGH wohl gar nicht angeführt (*Lang*, SWI 2016, 118 ff).

In dieselbe Richtung geht auch jene Rechtsprechungslinie, in denen der EuGH zwar in den *jeweils konkret zu entscheidenden Fällen* zwei grenzüberschreitende Situationen nicht als vergleichbar angesehen hat, aber dabei niemals die horizontale Vergleichspaarbildung *per se* ausgeschlossen hat. Wäre er davon ausgegangen, dass nur vertikale Vergleichspaare herangezogen werden können, hätte er es sich in seiner Begründung viel einfacher machen können und sich mit dem generellen Hinweis begnügen können, dass grenzüberschreitende Situationen niemals miteinander verglichen werden können. Genau diesen Weg ist der EuGH aber nicht gegangen (*Lang*, SWI 2016, 118 ff).

Ein Beispiel dafür ist das sonst häufig zu Recht kritisierte Urteil *D* (EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D; kritisch dazu vgl zB *Graaf/Janssen*, EC Tax Review 2005, 173 ff; *Kofler*, ÖStZ 2005, 432 ff; *Kofler/Schindler*, European Taxation 2005, 534 ff; *Lang*, SWI 2005, 365 ff; *Weber*, Intertax 2005, 440 ff; *Cordewener/Reimer*, European Taxation 2006, 291 ff; *Schuch*, EC Tax Review 2006, 6 ff). Der EuGH hat in diesem Urteil zwar vor dem Hintergrund der niederländischen Rechtslage die Vergleichbarkeit zweier in den Niederlanden nicht ansässiger Personen, die in Deutschland und in Belgien wohnen, abgelehnt. Der Grund dafür lag allerdings ausschließlich darin, dass sich die unterschiedliche Behandlung auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens ergab: Das DBA zwischen Belgien und den Niederlanden stellte in Belgien Ansässige den in den Niederlanden Ansässigen in bestimmtem Umfang gleich, im DBA zwischen Deutschland und den Niederlanden gab es keine derartige Regelung. Es ist zwar alles andere als überzeugend, allein im Umstand, dass sich die Differenzierung aus dem DBA ergab, eine geeignete Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung zu sehen. Denn

dies läuft darauf hinaus, dass die gleiche Regelung unionsrechtskonform ist, wenn sie sich in einem völkerrechtlichen Vertrag findet, und gegebenenfalls unionsrechtlich bedenklich, wenn sie in Gesetzesform erlassen wird. Jedenfalls lässt diese Begründung aber darauf schließen, dass der EuGH die Vergleichbarkeit von zwei grenzüberschreitenden Sachverhalten keineswegs generell ablehnt und im vorliegenden Fall möglicherweise zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, wenn die unterschiedliche Behandlung nicht das Ergebnis der Anwendung des DBA, sondern des originär innerstaatlichen Rechts gewesen wäre. Würde der EuGH die „horizontale“ Vergleichspaarbildung als ausgeschlossen erachten, hätte der Gerichtshof es sich in der Rechtssache *D* viel einfacher machen und den Vergleich zwischen in Belgien und in Deutschland Ansässigen generell ablehnen können und sich nicht der höchst angreifbaren Berufung auf die Rechtssatzform des DBA bedienen müssen (*Lang*, SWI 2016, 118 ff).

Ein weiteres Beispiel ist das Urteil in der Rechtssache *OESF* (EuGH 20. 5. 2008, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, Rn 63 ff): Die steuerliche Behandlung in den Niederlanden hing davon ab, ob in einem DBA-Vertragsstaat oder in einem anderen Staat investiert wurde. Der EuGH begründete ausführlich, warum *im konkreten Fall* diese Differenzierung zulässig war. Offenbar ging der EuGH daher davon aus, dass ein Vergleich zwischen aus verschiedenen Staaten stammenden Einkünften keineswegs von Vorneherein ausscheidet.

Dazu passt auch das Urteil *X Holding BV* (EuGH 25. 2. 2010, C-337/08, *X Holding BV*, Rn 38): „Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat und gebietsfremde Tochtergesellschaften befinden sich nämlich im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsgrundlage, wie sie sich aus einer Übereinkunft wie dem Doppelbesteuerungsabkommen und insbesondere dessen Art. 7 Abs. 1 und 23 Abs. 2 ergibt, nicht in einer vergleichbaren Situation. Denn während die Tochtergesellschaft als selbständige juristische Person in dem Vertragsstaat eines solchen Doppelbesteuerungsabkommens, in dem sie ihren Sitz hat, unbeschränkt steuerpflichtig ist, gilt dies nicht für die Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, die prinzipiell und in beschränktem Umfang weiterhin der Steuerhoheit des Herkunftsstaats unterliegt.“ Der EuGH hat somit *auf Grundlage der konkret maßgebenden Abkommensbestimmungen und der Regelungen des nationalen Rechts* argumentiert, warum sich Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat und gebietsfremde Tochtergesellschaften *in diesem Fall* nicht in einer vergleichbaren Situation befanden. Diese Begründung wäre völlig unverständlich, wenn man annehmen wollte, dass der EuGH davon ausginge, dass ausländische Tochtergesellschaften und ausländische Betriebsstätten niemals in einer vergleichbaren Situation sein könnten.

Interessant ist, dass der EuGH auch in der Rechtssache *X Holding BV* an seine in der Rechtssache *Columbus Container* getätigten Aussagen anknüpft (EuGH 25. 2. 2010, C-337/08, *X Holding BV*, Rn 40): „Dem Herkunftsmitgliedstaat steht es jedoch nach wie vor frei, Bedingungen und Höhe der Besteuerung der verschiedenen Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften festzulegen, soweit er ihnen eine Behandlung gewährt, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist (Urteil vom 6. Dezember 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnrn. 51 und 53). Da sich Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat und gebietsfremde Tochtergesellschaften, wie in Randnr. 33 des vorliegenden Urteils ausgeführt, im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, ist der Herkunftsmitgliedstaat somit nicht verpflichtet, gebietsfremde Tochtergesellschaften ausländischen Betriebsstätten steuerlich gleichzustellen.“ In *Columbus Container* hatte sich der EuGH – anders als der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen (GA Mengozzi vom 29. 3. 2007, Rs. C-298/05, *Columbus Container*) – mit der horizontalen Vergleichbarkeit nicht näher beschäftigt, was von manchen Autoren dahingehend interpretiert wurde, dass der Gerichtshof die horizontale Vergleichspaarbildung überhaupt nicht mehr als zulässig erachtete (vgl dazu *Gstöttner*, taxlex 2008, 285 ff; *Haslehner*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht, 2009, 147; *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 2009, 94 ff und 579 ff). Die vom EuGH in der Rechtssache *Columbus Container* vorgenommene Beurteilung erscheint aus diesem Blickwinkel in einem anderen Licht: Will man die Rechtssachen *X Holding BV* und *Columbus Container* miteinander im Einklang sehen – und diesen Versuch unternimmt der EuGH selbst in seiner Begründung in *X Holding BV* –, liegt es nahe, *Columbus Container* so zu deuten, dass der EuGH dort nicht generell von der Unzulässigkeit horizontaler Vergleichspaarbildung ausgegangen ist, sondern auch in diesem Fall – allerdings bloß implizit – die in Deutschland geltenden Regelungen des Außensteuergesetzes, die im Hinblick auf die belgische Beteiligung zum Tragen kamen, und die abkommensrechtlichen Befreiungen, denen Betriebstättengewinne sonst im Regelfall unterliegen, nicht als vergleichbar angesehen hat (*Lang*, SWI 2016, 118 ff).

Eine Bestätigung dieser Linie findet sich im Urteil *Haribo* und *Österreichische Salinen*. Auch dort hatte sich der EuGH mit der Vergleichspaarbildung auseinanderzusetzen. Der EuGH entschied, dass „die unterschiedliche Behandlung von Erträgen, die aus einem Drittstaat stammen, und Erträgen, die aus einem anderen Drittstaat stammen, als solche nicht unter“ die Kapitalverkehrsfreiheit fällt (EuGH 10. 2. 2011, C 436/08 und C 437/08, *Haribo* und *Österreichische Salinen*, Rn 48.) Die vom EuGH getätigte Aussage ist zwar einerseits

kritikwürdig, da man sich vom EuGH erwarten hätte können zu begründen, warum er gerade jene Vergleichspaare generell vom Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit ausschließt (vgl dazu ausführlich *Lang*, SWI 2011, 160 ff). Andererseits hat der Gerichtshof damit implizit seine bisherige Rechtsprechung bestätigt: Wenn der EuGH ein bestimmtes, eng umrissenes Vergleichspaar als unmaßgeblich bezeichnet, lässt dies darauf schließen, dass der EuGH die „horizontale“ Vergleichspaarbildung eben gerade *nicht generell* als unzulässig ansieht. Dem Vergleich zwischen Erträgen, die aus einem Drittstaat stammen, und Erträgen, die aus einem Mitgliedstaat stammen, hat der Gerichtshof jedenfalls mit dieser Aussage keine Absage erteilt. Im Gegenteil (dazu auch *Lang*, SWI 2016, 118 ff): Der EuGH hat die „horizontale“ Vergleichspaarbildung in diesem Urteil sogar explizit vorgenommen: „Daraus folgt, dass aufgrund der Voraussetzungen, die nach der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung vorliegen müssen, damit Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in dem EWR angehörenden Drittstaaten, die in Österreich ansässige Gesellschaften beziehen, dort von der Körperschaftsteuer befreit werden können, eine mögliche Investition in die erstgenannten Gesellschaften durch die letztgenannten weniger attraktiv ist als eine Investition in eine in Österreich *oder einem anderen Mitgliedstaat* ansässige Gesellschaft. Eine solche Ungleichbehandlung ist geeignet, in Österreich ansässige Gesellschaften davon abzuhalten, Anteile an Gesellschaften mit Sitz in dem EWR angehörenden Drittstaaten zu erwerben.“

Schließlich ist nicht zu vergessen, dass die bisherige Rechtsprechung des EuGH zumindest auch ein Beispiel dafür bietet, in dem der EuGH nur ein horizontales Vergleichspaar herangezogen hat – also ohne vertikalem Vergleichspaar ausgekommen ist – und letztlich einen Verstoß gegen eine Grundfreiheit angenommen hat (so auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung 105 ff, die der Begründung des EuGH allerdings sehr kritisch gegenübersteht): In der Rechtssache *CLT UFA* hat der EuGH inländische Kapitalgesellschaften, die eine ausländische Muttergesellschaft haben, mit inländischen Betriebsstätten, deren Stammhaus im Ausland gelegen ist, verglichen (EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT UFA*, Rn 30).

Dieses Urteil ist im Jahre 2006 ergangen und damit in einer Periode, in der der EuGH sonst bestrebt war, durch strengere Maßstäbe bei der Vergleichsbarkeitsprüfung und „Erfindung“ neuer Rechtfertigungsgründe seiner früheren Judikatur zumindest etwas die Schärfe zu nehmen und damit letztlich auch den fiskalpolitischen Interessen der Mitgliedsstaaten ein wenig entgegenzukommen (näher *Lang*, IStR 2006, 397 ff; sowie *derselbe*, in *Hebig/Kaiser/Koschmieder/Oblau*, Hrsg, Aktuelle Entwicklungsaspekte der Unternehmensbesteuerung, 2006, Festschrift Wacker, 365, 365 ff). Da fällt es besonders auf, dass der EuGH die Möglichkeit horizontaler Vergleichspaarbildung nicht nur offen hält,

sondern sogar unmissverständlich klar macht, dass auch eine unterschiedliche Behandlung von grenzüberschreitenden Konstellationen alleine – also ohne Benachteiligung des Auslands- gegenüber dem Inlandssachverhalt – zu einem Grundfreiheitenverstoß führen kann.

Schließlich hat sich der EuGH jedenfalls in seinem Urteil *Sopora* – ebenso wie zuvor bereits GA *Kokott* – unmissverständlich für die horizontale Vergleichspaarbildung ausgesprochen (EuGH 24. 2. 2015, C-512/13, *Sopora*, Rn 25; ausführlich *Lang*, SWI 2016, 118 ff): „Angesichts des Wortlauts von Art. 45 Abs. 2 AEUV, wonach die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung ‚der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten‘ angestrebt wird, in Verbindung mit Art. 26 AEUV verbietet die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zum anderen auch die unterschiedliche Behandlung gebietsfremder Arbeitnehmer, wenn sie zu einer ungerechtfertigten Bevorzugung der Staatsangehörigen bestimmter Mitgliedstaaten gegenüber anderen Staatsangehörigen führt.“

c) Die Grundfreiheitenprüfung im konkreten Fall

Nun zurück zur konkreten Fallkonstellation: „Auslandsbeamte“ können ebenso wie Steuerpflichtige, die in Österreich ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, in den Genuss des Familienbonus Plus kommen, anders als andere Personen, die im Lande ihres Dienstortes – und nicht in Österreich – ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach § 26 Abs 2 BAO haben. Ihre Situation könnte aufgrund ihrer ausländischen Wohnstätte als unterschiedlich zu Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland, und vergleichbar mit Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt an ihrem Dienstort angesehen werden. Zu bedenken ist aber auch, dass die Anspruchsberechtigung für den Familienbonus Plus Hand in Hand mit den anderen Konsequenzen der unbeschränkten Steuerpflicht geht, und insbesondere mit der Welteinkommensbesteuerung. Diese Konsequenz ist zwar durch die Entlastungsmaßnahme des § 3 Abs 1 Z 9 EStG gut abgedeckt. Der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfenen Personen unterliegen damit einem ganz anderen Steuersystem, das gravierende Folgen zeitigen kann. So knüpft beispielsweise an das Vorliegen von beschränkter Steuerpflicht die Erhebung einer Reihe besonderer Quellensteuern (vgl § 99 EStG). Die Frage drängt sich auf, ob das Fehlen der unbeschränkten Steuerpflicht eine Rechtfertigung dafür sein kann, dass andere als „Auslandsbeamte“ im Ausland wohnhafte Personen nicht in den Genuss des Familienbonus plus gelangen können. Auf den ersten Blick ist hier Skepsis angebracht, denn der EuGH hat den „Vorteilsausgleich“ regelmäßig nicht als

Rechtfertigungsgrund für eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Situationen oder eine Gleichbehandlung von unterschiedlichen Situationen akzeptiert: Bereits in *Avoir Fiscal* hat der EuGH dieses Argument abgelehnt (EuGH 28. 1. 1986, 270/83; *Kommission/Frankreich*, Rn 21), und in *Verkooijen* konnte er bereits auf eine ständige Rechtsprechung verweisen (EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Rn 61): „Was schließlich das Argument eines etwaigen Steuervorteils betrifft, der Steuerpflichtigen zugutekomme, die in den Niederlanden Dividenden von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften erhielten, so genügt der Hinweis, dass nach ständiger Rechtsprechung eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht durch das etwaige Bestehen anderweitiger Steuervorteile gerechtfertigt werden kann (vgl. in diesem Sinne zu Artikel 52 EG-Vertrag Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, Randnr. 21; vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 53, und vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 54; vgl. Artikel 59 EG-Vertrag [nach Änderung jetzt Artikel 49 EG], Urteil vom 26. Oktober 1999 in der Rechtssache C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs*, Slg. 1999, I-7447, Randnr. 44).“

Diese Rechtsprechung steht aber in einem Spannungsverhältnis zu einem anderen vom EuGH akzeptierten Rechtfertigungsgrund, nämlich jenem der Kohärenz (vgl. schon EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, *Bachmann* Rn 28 und Folgejudikatur). Kohärenz und Vorteilsausgleich sind unterschiedliche Seiten derselben Medaille (so bereits *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 2007, 54). Wenn der EuGH Kohärenz annimmt, betrachtet er bestimmte Regelungen als so eng miteinander im Zusammenhang stehend, dass sie auch bei einer Vergleichbarkeitsprüfung einbezogen werden könnten. Spricht er hingegen davon, dass – bloß – Vorteile den Nachteilen gegenüberstehen, bringt er dadurch bereits zum Ausdruck, dass die Regelungen keineswegs in so engem Zusammenhang stehen, sodass sie bei der Vergleichbarkeitsprüfung unberücksichtigt bleiben (*Lang*, Rechtsprechung 54). Dabei zeigt sich auch, dass Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsebene bis zu einem gewissen Grad austauschbar sind (näher *Lang*, Rechtsprechung 102).

Im vorliegenden Zusammenhang lässt sich daher meines Erachtens gut vertreten, dass sich die Gleichbehandlung von „Auslandsbeamten“ mit im Inland wohnhaften Personen und die Ungleichbehandlung mit anderen im Ausland wohnhaften Personen dadurch rechtfertigen lässt, indem der Gesetzgeber eben zwei grundlegend verschiedene Systeme der Einkommensbesteuerung kennt, und zwar jenes der unbeschränkten Steuerpflicht und jenes der beschränkten Steuerpflicht. Wenn er die Gewährung des Familienbonus Plus generell mit der

unbeschränkten Steuerpflicht verknüpft, ist es auch kohärent, im Falle von „Auslandsbeamten“ so vorzugehen. Schon in seiner Schumacker-Rechtsprechung hat der EuGH den Zusammenhang zwischen der weltweiten Besteuerung und der Inanspruchnahme von Begünstigungen, die den persönlichen Verhältnissen Rechnung tragen oder den Familienstand berücksichtigen, hergestellt (*Lang*, Rechtsprechung 44). Diese Argumente müssen aber nicht notwendigerweise erst auf Rechtfertigungsebene, sondern könnten bereits auf Vergleichbarkeitsebene einfließen: Die bezugsanweisende Stelle im Inland ist eben eines von mehreren Kriterien, das nach dem Steuerrecht den hinreichenden Inlandsbezug darstellt, um unbeschränkte Steuerpflicht anzuordnen. Die bezugsanweisende Stelle bei der weit gefassten Gruppe von „Auslandsbeamten“ mag kein besonders ausgeprägtes Merkmal für einen Inlandsbezug darstellen, aber auch ein bloßer Zweitwohnsitz kann im Einzelfall nur eine geringe Nahebeziehung zu Österreich indizieren, aber dennoch zur unbeschränkten Steuerpflicht führen. Wenn die Voraussetzungen, um „Auslandsbeamter“ zu sein, ebenso wie im Falle eines Wohnsitzes oder eines gewöhnlichen Aufenthalts unbeschränkte Steuerpflicht nach sich ziehen, lässt sich auch argumentieren, dass diese Fälle gar nicht unterschiedlich, sondern rechtlich vergleichbar sind, und ohnehin in all diesen Fällen ein Familienbonus Plus gewährt werden kann. Aufgrund der Unterschiede zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht liege dann hingegen – wie der EuGH selbst für den Regelfall annimmt (dazu *Lüdicke*, IStR 1996, 111) – gar kein vergleichbarer Sachverhalt vor, sodass auch die unterschiedlichen Rechtsfolgen für sich betrachtet nicht problematisch sind.

Anders verhält es sich allerdings in Hinblick auf § 26 Abs 3 Satz 2 BAO, wenn man die Vorschrift dahingehend versteht, dass ihre Anwendung im Rahmen des § 33 Abs 3a EStG dazu führen würde, dass minderjährige Kinder von „Auslandsbeamten“ für Zwecke des Familienbonus Plus ungeachtet ihres tatsächlichen Aufenthaltsortes als in Österreich aufhaltend gelten, und dass daher in weiterer Konsequenz „Auslandsbeamte“ für ihre im gemeinsamen Haushalt lebenden minderjährigen Kinder jedenfalls und ohne jede Indexierung den Familienbonus Plus in Anspruch nehmen können. Würde der Gesetzgeber die Anwendung des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO nicht ausschließen, wären „Auslandsbeamte“ besser gestellt als andere unbeschränkt steuerpflichtige Personen, deren Kinder sich im Ausland aufhalten: Ein im Inland wohnhafter Elternteil könnte für seine in einem anderen EU-Staat, EWR-Staat oder der Schweiz sich ständig aufhaltenden Kinder der Familienbonus Plus nur nach Maßgabe der Indexierungsregeln in Anspruch nehmen, während dem „Auslandsbeamten“ der Familienbonus Plus für die sich im selben Staat ständig aufhaltenden Kinder in voller Höhe zusteht. Zwei Gruppen von unbeschränkt Steuerpflichtigen werden unterschiedlich behandelt, wobei die

unterschiedliche Behandlung nur davon abhängt, ob sie bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder bei einem anderen Arbeitgeber beschäftigt sind.

Zur Rechtfertigung dieser Differenzierung könnte eingewendet werden, dass die Indexierung nicht unbedingt nur ein Nachteil sein muss, sondern in beide Richtungen gehen kann: Steuerpflichtige könnten im Verhältnis zu einigen Ländern auch davon profitieren, dass sie der Indexierung unterliegen, weil ihnen der ständige Aufenthalt ihrer Kinder in Ausland einen höheren Familienbonus Plus vermittelt. Dagegen ist aber einzuwenden, dass empirisch betrachtet die *Erhöhung* des Familienbonus Plus im Wege der Indexierung die Ausnahme ist. Vor allem aber – und das ist aus unionsrechtlicher Sicht das entscheidende Argument – hilft es dem Steuerpflichtigen mit sich in einem bestimmten EU-Mitgliedsstaat ständig aufhaltenden Kindern, der im Vergleich zu einem „Auslandsbeamten“ mit Kindern in diesem Staat schlechter behandelt wird, wenig, dass Steuerpflichtige mit sich in einem anderen EU-Staat aufhaltenden Kindern dort allenfalls besser als „Auslandsbeamte“ in vergleichbarer Situation behandelt werden (vgl. zu ähnlichen Überlegungen im Kontext von Verlusten bereits *Lang*, SWI 2006, 6).

Ein weiterer möglicher Einwand verfängt ebensowenig: § 26 Abs 3 Satz 2 BAO würde ja nicht nur den „Auslandsbeamten“ unabhängig von seinem konkreten ständigen Aufenthalt und dem seiner Kinder zur Inanspruchnahme des Familienbonus Plus in voller Höhe berechtigen, sondern seine im gemeinsamen Haushalt lebenden minderjährigen Kinder unterliegen ja auch – ebenso wie der Ehepartner – selbst der unbeschränkten Steuerpflicht und damit der Welteinkommensbesteuerung. Dem Vorteil des – ungekürzten – Familienbonus Plus stünde der Nachteil der Welteinkommensbesteuerung des minderjährigen Kindes gegenüber. Dagegen ist aber ins Treffen zu führen, dass die Anwendung des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO für Zwecke des § 33 Abs 3a EStG – also das Absehen vom Ausschluss der Anwendung dieser Vorschrift – nichts daran ändern würde, dass die minderjährigen in ständiger Haushaltsgemeinschaft lebenden Kinder unmittelbar aufgrund des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO selbst nach wie vor der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Vor allem hat der in der Person des „Auslandsbeamten“ liegende Vorteil der Inanspruchnahme des ungekürzten Familienbonus Plus nichts mit dem in einer anderen Person – dem Kind – liegenden möglichen Nachteil zu tun, dass das Kind der Welteinkommensbesteuerung unterliegt. Dazu kommt, dass dieser Nachteil beim minderjährigen Kind überhaupt nur dann schlagend wird, wenn das Kind selbst Einkünfte bezieht.

Schließlich soll noch überlegt werden, ob die Fürsorgepflicht des Staates gegenüber seinen Beamten eine Rechtfertigung für eine Sonderbehandlung von „Auslandsbeamten“ abgeben

könnte. Diese Fürsorgepflicht spielt insbesondere in dienstrechtlichen Rechtsprechung des EuGH immer wieder eine Rolle, so zB im Urteil v. 29. 6. 1994, C-298/93, *Klinke*, Rn 38: „Der von der Rechtsprechung des Gerichtshofes entwickelte Begriff der Fürsorgepflicht der Verwaltung spiegelt das Gleichgewicht zwischen den wechselseitigen Rechten und Pflichten wider, das das Statut in den Beziehungen zwischen der Behörde und dem Beamten geschaffen hat. Dieses Gleichgewicht erfordert insbesondere, dass die Behörde bei der Entscheidung über die Stellung eines Beamten alle Gesichtspunkte berücksichtigt, die geeignet sind, sie in ihrer Entscheidung zu leiten, und dabei nicht nur das dienstliche Interesse, sondern auch dasjenige des betroffenen Beamten berücksichtigt (vgl. Urteil vom 28. Mai 1980 in den verbundenen Rechtssachen 33/79 und 75/79, *Kuhner/Kommission*, Slg. 1980, 1677, Randnr. 22).“ Aus dem Umstand, dass die Fürsorgepflicht der Verwaltung gegenüber ihren Dienstnehmern auf EU-Ebene eine Rolle spielt, kann geschlossen werden, dass das Unionsrecht auch den nationalen Gesetzgebern zugesteht, diesen Grundsatz in dienstrechtlichen Angelegenheiten zu berücksichtigen. Es würde aber zu weit führen, aus diesem Grundsatz die Zulässigkeit von steuerlichen Begünstigungen von Dienstnehmern aller Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Dienort im Ausland, und somit zu Lasten des Steueraufkommens Dienstnehmern dieser Körperschaften generell Vorteile zukommen zu lassen, von denen Dienstnehmern anderer Arbeitgeber ausgeschlossen sind.

Nicht weiter vertieft, sondern nur am Rande angemerkt soll werden, dass auch das unionsrechtliche Beihilferecht steuerlichen Begünstigungen, die nur Dienstnehmern bestimmter Körperschaften eingeräumt werden, entgegenstehen kann. Vom Beihilfenverbot sind sämtliche ohne Genehmigung der Europäischen Kommission aus staatlichen Mitteln gewährten direkten oder indirekten Vorteile jeder Art umfasst, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige (Branchen) den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und hierdurch den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigen. Die Rechtsprechung des EuGH stellt an die Kriterien der Wettbewerbsverfälschung und der Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels überhaupt keine hohen Anforderungen. Entscheidend ist daher immer das sich aus der Voraussetzung der bestimmten Unternehmen oder Produktionszweige ergebende Selektivitätskriterium (ausführlich *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Gutachten zum 17. ÖJT, 2009, 1 ff). Die Weite des Anwendungsbereichs des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO bringt es – wie bereits ausgeführt – mit sich, dass unter „Auslandsbeamten“ auch Dienstnehmer von Körperschaften öffentlichen Rechts zu verstehen sind, die im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art dieser Körperschaft tätig sind. Der EuGH hat bereits in seinem Urteil v. 23.

2. 1961, 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, die Auffassung vertreten, dass ein aus öffentlichen Mitteln gezahlter Gehaltszuschuss für Dienstnehmer von Steinkohlebergwerken eine unzulässige indirekte selektive Beihilfe für diese Unternehmen selbst darstellt. Ähnlich könnte beispielsweise die ungekürzte Leistung eines Familienbonus Plus eines Dienstnehmers einer österreichischen Universität mit Dienort im Ausland, der beispielsweise für die Universität in einem Merchandisingshop tätig ist oder für das Spital der Universität arbeitet, als zugunsten der Universität geleistete Beihilfe angesehen werden, in deren Genuss private Anbieter im Bildungs- oder Gesundheitsbereich nicht kommen, weil deren am ausländischen Dienort tätige Dienstnehmer einen bloß gekürzten Familienbonus erhalten.

Vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten ist auch darauf hinzuweisen, dass es nicht nur um den Vergleich zwischen Inlands- und Auslandskonstellation und den Vergleich zwischen verschiedenen grenzüberschreitenden Konstellationen isoliert geht. Die grundfreiheitenrechtliche Prüfung vertikaler und horizontaler Vergleichspaare hängt eng zusammen, wie bereits schon anhand der Rechtsprechung des EuGH gezeigt werden konnte. Besonders hinzuweisen ist auf Aussagen des EuGH, die sich bereits in seinem Schumacker-Urteil finden: In diesem Fall ging es zwar primär um die unterschiedliche Behandlung von Nicht-Ansässigen – wie Herrn Schumacker, der in Belgien wohnte – mit in Deutschland Ansässigen. Der EuGH wies aber darüber hinaus auch darauf hin, dass nach deutschem Recht „Grenzgängern, die in den Niederlanden wohnen und eine Beschäftigung in Deutschland ausüben, die sich bei Berücksichtigung ihrer persönlichen Lage und ihres Familienstandes ergebenden Steuervergünstigungen einschließlich des Splittingtarifs“ zustehen. „Diese Gemeinschaftsbürger werden nämlich, wenn sie mindestens 90 % ihrer Einkünfte im deutschen Hoheitsgebiet erzielen, nach dem Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande [...] den deutschen Staatsangehörigen gleichgestellt.“ (EuGH 14. 1. 1995, C-279/93, Schumacker, Rn 46). Die Erwähnung der Situation niederländischer Grenzgänger macht deutlich, dass sich der deutsche Gesetzgeber der Kohärenz seiner eigenen Regelung begeben hat (zu diesen Überlegungen ausführlich EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Wielockx, Rn 23–25; vgl auch *Lang*, SWI 2005, 413 ff.): Wer in den Niederlanden Ansässige zumindest unter bestimmten Voraussetzungen genauso behandelt wie im Inland Ansässige, kann im Falle eines in Belgien Ansässigen nicht ohne Weiteres argumentieren, dass es unausweichlich ist, zwischen Ansässigen und Nicht-Ansässigen zu differenzieren.

Diese Überlegung kann auch für die eingangs für sich betrachtet als unbedenklich konstatierte Differenzierung zwischen im Inland wohnhaften Elternteilen mit sich im Inland ständig aufhaltenden Kindern einerseits und im Inland wohnhaften Elternteilen mit im EU- oder EWR-

Ausland oder Schweiz sich ständig aufhaltenden Kindern andererseits Bedeutung haben. Die Überlegungen haben gezeigt, dass es aus grundfreiheitenrechtlicher Sicht gut vertretbar ist, den Familienbonus Plus in Hinblick auf die im Ausland sich ständig aufhaltenden Kinder zu indexieren. Wenn aber der Gesetzgeber bei einer potentiell großen Gruppe von Dienstnehmern, nämlich jenen österreichischen Staatsbürgern, die mit Dienstort im EU- oder EWR-Ausland oder Schweiz von Körperschaften des öffentlichen Rechts beschäftigt sind, in Hinblick auf deren sich dort ständig aufhaltende Kinder auf die Indexierung verzichtet, obwohl die durch Kaufkraft und die Lebenshaltungskosten gegebenen Rahmenbedingungen gleich sind, relativiert dies die sonst gegebenen Rechtfertigungsgründe. Es lässt sich dann auch in diesem Fall nicht mehr so leicht argumentieren, dass die Indexierung – und die damit verbundenen Differenzierungen unausweichlich sind. Der Gesetzgeber begibt sich damit der Kohärenz der eigenen Regelung.

In Hinblick auf Drittstaatssachverhalte ist der Gesetzgeber vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Grundfreiheiten an sich frei, österreichische Arbeitnehmer, die in Drittstaaten tätig sind, anders zu behandeln, als er dies für in Österreich oder in anderen EU- oder EWR-Staaten tätige Arbeitnehmer vorsieht. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit schützt keine Drittstaatsverhältnisse. Daher kann er an sich unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern in Hinblick auf ihre sich ständig in einem Drittstaat aufhaltenden Kinder den Familienbonus Plus zur Gänze verweigern, oder auch nach Lebenshaltungskosten und Kaufkraft indexieren oder aber gar nicht gewähren. Er kann auch zwischen verschiedenen grenzüberschreitenden Konstellationen im Verhältnis zum Drittstaat differenzieren. So gesehen ist es an sich grundfreiheitenrechtlich nicht problematisch, wenn „Auslandsbeamte“ mit Dienstort in einem Drittstaat für ihre dort lebenden Kinder den Familienbonus Plus in voller Höhe bekommen oder indexiert bekommen, während andere unbeschränkt Steuerpflichtige den Familienbonus für ihre im Drittstaat lebenden Kinder – sieht man von der Schweiz ab – gar nicht bekommen.

Nicht völlig geklärt ist, ob die innerhalb der EU und des EWR für die Indexierung des Familienbonus Plus bestehende Argumentation Schaden nehmen könnte, wenn nach den gesetzlichen Regelungen zwar in der EU, dem EWR und der Schweiz tätige „Auslandsbeamte“ den Familienbonus Plus für ihre sich dort ständig aufhaltenden Kinder nur indexiert erhalten, den in anderen Drittstaaten lebenden „Auslandsbeamten“ für ihre sich dort ständig aufhaltenden Kinder ungekürzt zugestanden wird. Hier könnte ähnlich wie zuvor überlegt werden, ob sich der Gesetzgeber seiner Kohärenz begeben hat, wenn er generell unbeschränkt steuerpflichtigen Elternteilen mit sich in anderen EU- oder EWR-Staaten oder der Schweiz ständig aufhaltenden Kindern den Familienbonus Plus nur indexiert gewährt, bei unbeschränkt Steuerpflichtigen mit

Kindern außerhalb dieser Staaten aber in bestimmten Fällen – nämlich bei „Auslandsbeamten“ – großzügiger ist. Der Umstand, dass der Anwendungsbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit nicht auch die genannten Drittstaaten umfasst, spricht jedenfalls gegen die Einbeziehung von Drittstaatskonstellationen auch für solche Zwecke. Weiters hat es der EuGH in seinem schon erwähnten Urteil *Haribo* und *Österreichische Salinen* deutlich abgelehnt, Drittstaatskonstellationen miteinander zu vergleichen, obwohl es dort um die Kapitalverkehrsfreiheit ging, die an sich auf Drittstaatsverhältnisse – im Unterschied zur Arbeitnehmerfreizügigkeit – anwendbar ist. Der EuGH entschied, dass „die unterschiedliche Behandlung von Erträgen, die aus einem Drittstaat stammen, und Erträgen, die aus einem anderen Drittstaat stammen, als solche nicht unter“ die Kapitalverkehrsfreiheit fällt (EuGH 10. 2. 2011, C 436/08 und C 437/08, *Haribo* und *Österreichische Salinen*, Rn 48). Dies spricht eher dafür, dass der EuGH auch für Zwecke der Rechtfertigungsprüfung in EU- und EWR-Konstellationen die im Verhältnis zu Drittstaaten gelten Regelungen ausblenden wird, und anders als in dem erwähnten *Schumacker*-Urteil die im Verhältnis zu anderen Staaten geltenden Regelungen nicht zum Nachweis der Kohärenz der Rechtfertigung der unterschiedlichen Regelung heranziehen wird. Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsprüfung sind nämlich eng verzahnt.

III. Gleichheitsgrundsatz

1. § 26 Abs 3 Satz 1 BAO

Der Gleichheitsgrundsatz verbietet dem Gesetzgeber, Gleiches ohne hinreichenden Grund ungleich zu behandeln, also sachlich nicht zu rechtfertigende Differenzierungen zu treffen. Umgekehrt verbietet der Gleichheitsgrundsatz auch, wesentlich Ungleiches gleich, das heißt nicht seiner Eigenart gemäß, zu behandeln (zB VfSlg 12.641/1991). Beim Gleichheitsgrundsatz geht es somit um das Auffinden von Vergleichspaaren, das Suchen nach Rechtfertigungsgründen und die Durchführung einer Verhältnismäßigkeitsprüfung. Strukturell ist die gleichheitsrechtliche Prüfung jener aufgrund der Grundfreiheiten sehr ähnlich. Daher kann über weite Strecken auch schon auf die für Zwecke der Grundfreiheiten geildete Fallgruppen zurückgegriffen werden. Allerdings unterscheiden sich der Anwendungsbereich, der Prüfungsmaßstab und auch zu berücksichtigende Wertentscheidungen bei beiden Regelungen erheblich.

In Hinblick auf die Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht ist die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung dadurch gekennzeichnet, dass sie dem Gesetzgeber weitgehende Spielräume einräumt (VfGH 27. 6. 1960, B 390/59): „Der Beschwerdeführer behauptet ferner, dass die im angefochtenen Bescheid angewendete Bestimmung des § 97 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1953, BGBL Nr. 1/1954 (EStG. 1953), insofern gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße, als sie die beschränkt Steuerpflichtigen aus unsachlichen Gründen von der Anwendung der Bestimmung des § 34 Abs. 3 EStG. 1953 ausschließe. Der Verfassungsgerichtshof kann diese Bedenken nicht teilen. Er ist vielmehr der Meinung, dass es keine sachlich ungerechtfertigte Differenzierung ist, wenn beschränkt steuerpflichtigen Personen gemäß § 97 Abs. 1, 2. Satz EStG. 1953 die Begünstigung des § 34 Abs. 3 EStG. 1953, die den unbeschränkt Steuerpflichtigen zukommt, verweigert wird. Denn es ist dem Gesetzgeber nicht verwehrt, dass er aus steuerpolitischen Gründen die beschränkt Steuerpflichtigen und die unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Rücksicht auf die bestehenden tatsächlichen Unterschiede verschieden behandelt, solange er nicht offenkundig unsachlich vorgeht. Von einer solchen offenkundigen Unsachlichkeit kann aber bei der vorliegenden Gesetzesbestimmung nicht die Rede sein.“

Im VfGH-Erk 7996/1977 ist eine ähnliche Linie erkennbar: „Unter dem Gesichtspunkt des auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgebotes macht die bf. Partei geltend, dass die von der belangten Behörde. herangezogene Vorschrift des § 99 Abs. 2 EStG [...] zu einer willkürlichen Höhe der Besteuerung führe, Sie beruft sich auf folgendes Beispiel:

Ein beschränkt steuerpflichtiger Vortragender reist aus den USA nach Österreich, um hier einen Vortrag zu halten. Er erhält hierfür ein Honorar von 5000 S sowie Flugkosten und sonstige Reisediäten in Höhe von 25 000 S; seine Gesamteinnahmen betragen daher 30 000 S. Die Steuerschuld beträgt 20' %, also 6000 S, der beschränkt steuerpflichtige Vortragende erhält nicht nur kein Honorar, sondern hat noch mit 1000 S zu den Reisespesen selbst beizutragen.

Die Bf. ist weiters der Meinung, dass § 99 Abs. 2 auch gegen das System des EStG verstoße, da sonst ein mit Einnahmen zusammenhängender Aufwand nicht unberücksichtigt bleibe. Ihrer Ansicht nach liegt eine mit dem Gleichheitsgebot unvereinbare unterschiedliche Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger vor, weil diese, soweit sie nämlich nach § 102 Abs. 1 EStG 1932 zu veranlagten sind, Betriebsausgaben und Werbungskosten geltend machen könnten, im Falle des Steuerabzugs nach § 99 jedoch nicht.

Der VfGH verweist zu den von der Bf. aufgeworfenen Fragen zunächst auf seine Erk. Slg. 3766/1960, 5267/1966 und 5513/1967, in denen er — auf dem Boden des EStG 1953 — den Standpunkt eingenommen hat, dass es dem Gesetzgeber nicht verwehrt sei, aus steuerpolitischen Gründen die beschränkt Steuerpflichtigen und die unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Rücksicht auf die bestehenden tatsächlichen Unterschiede verschieden zu behandeln, solange er nicht offenkundig unsachlich vorgehe. Im Erk. Slg. 4928/1965, auf das sich die belangte. Behörde. beruft, hat der VfGH — gleichfalls im Hinblick auf das EStG 1953 — betont, dass die für die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Personen, die also im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, wesentlichen persönlichen und sachlichen Beziehungen in der Regel dem Einblick der inländischen Behörden entzogen seien; aus diesen Gründen sei es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber die unbeschränkte Steuerpflicht, die sich auf sämtliche Einkünfte erstreckt, anders regelt als die auf inländische Einkünfte beschränkte Steuerpflicht. Die hier vom Gesetzgeber eingeführte Pauschalierung finde ihre sachliche Rechtfertigung darin, dass die Erhebung und Feststellung der für eine individuelle Bemessung relevanten Tatbestände in der Regel auf zu große Hindernisse stoßen würde. Hievon ausgehend, hat sich der VfGH im bezogenen Erkenntnis mit der unterschiedlichen Behandlung von beschränkt Steuerpflichtigen, die veranlagt werden, gegenüber solchen auseinandergesetzt, von deren dem Steuerabzug unterliegenden Einnahmen Betriebsausgaben und Werbungskosten nicht abgesetzt werden dürfen. Er hat dazu unter Bezugnahme auf die §§ 97 Abs. 3 und 90 Abs. 2 EStG 1953 ausgeführt, daß die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger, die veranlagt werden, 17 v. H. übersteigen könne, was dagegen bei beschränkt Steuerpflichtigen, die dem Steuerabzug unterliegen, nicht der Fall sei.

Diese Ungleichheit werde dadurch aufgewogen, dass es den beschränkt Steuerpflichtigen der ersten Gruppe — im Gegensatz zu denen der zweiten Gruppe — gestattet sei, Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzuziehen; damit werde eine pauschale Gleichstellung der beiden Gruppen herbeigeführt. Dass diese Gleichstellung — so wurde im Erk. Slg. 4928/1965 weiters dargelegt — individuellen Maßstäben nicht voll entspreche, sei im Hinblick auf die Zulässigkeit der Pauschalierung rechtlich bedeutungslos, die Gleichheit der Regelungen i. S. des Gleichheitsgrundsatzes sei daher im wesentlichen nicht gestört.

Der VfGH hält an dieser Auffassung fest, die wegen der in den hier maßgeblichen Belangen gleichen Gesetzeslage auch für das EStG 1972 (in der für diesen Beschwerdefall in Betracht kommenden Fassung vor der EStG-Nov. 1974) zutrifft [vgl. insbesondere jeweils § 90 Abs. 1 Z. 1 EStG 1953 mit § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972, § 97 Abs. 3 EStG 1953 mit § 102 Abs. 3 EStG

1972 (unter Bedachtnahme darauf, dass die Festlegung eines Mindestsatzes von 20 v. H. entbehrlich erschien, weil dieser Prozentsatz dem niedersten Steuersatz des § 33 Abs. 1 EStG 1972 entspricht) sowie § 90 Abs. 2 EStG 1953 mit § 99 Abs. 2 EStG 1972].

Damit ist auch dargetan, dass jene Argumente der bf. Partei nicht zielführend sind, die auf eine unterschiedliche Behandlung verschiedener Gruppen beschränkt Steuerpflichtiger abstellen. Wenn die Bf. hingegen vorbringt, dass § 99 Abs. 2 EStG 1972 zu einer ‚willkürlichen Höhe der Besteuerung‘ führe, so beruht diese Kritik — wie das oben wiedergegebene Beispiel zeigt — auf einer Wertung der Auswirkungen der Vorschrift im Bereiche derselben Gruppe beschränkt Steuerpflichtiger. Sie wäre unter dem Blickwinkel des in Rede stehenden Grundrechtes dann von Belang, wenn der Gesetzgeber Ungleiches unsachlicher Weise gleich behandelt hätte (siehe dazu etwa Slg. 6410/1971). Dies trifft jedoch nicht zu. Der Gesetzgeber kann von einer der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechenden Durchschnittsbetrachtung ausgehen; auch wenn sich dabei Härtefälle ergeben können und das Ergebnis nicht in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, macht dies das Gesetz noch nicht bedenklich (siehe z. B. Slg. 6401/1971 mit weiteren Rechtsprechungshinweisen). Lediglich dann, wenn sich Härtefälle nicht bloß ausnahmsweise ereignen, sondern nach den Erfahrungen des täglichen Lebens häufig auftreten, läge ein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot vor (Slg. 3012/1973). In Ansehung des nach der Lage des Beschwerdefalles konkret in Betracht zu ziehenden persönlichen Geltungsbereiches des § 99 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972, nämlich beschränkt steuerpflichtiger Vortragender, konnte der Gesetzgeber aber ohne weiteres davon ausgehen, dass nur in seltenen Ausnahmefällen die Spesen des regelmäßig aus dem Ausland zureisenden Vortragenden (wesentlich) höher als sein Honorar sind.“

Diese – bewusst ausführlich wiedergegebenen – Zitate zeigen, dass der VfGH dem Gesetzgeber tatsächlich einen großen Spielraum einräumt, wenn es darum geht, die Unterschiede zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht festzulegen, und die beiden Systeme auszugestalten. Die Grenze sah der VfGH in der offenkundigen Unsachlichkeit, wobei dieser sehr grobe Maßstab aus einer Zeit stammt, in der der VfGH auch sonst in seiner gleichheitsrechtlichen Judikatur noch nicht allzu fein nachgeprüft hat. Im Zentrum der bisherigen VfGH-Rechtsprechung standen jene Fälle der unbeschränkten Steuerpflicht, in denen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gemäß § 26 Abs 2 BAO im Inland bestand. Für den VfGH war entscheidend, dass bei Personen, die „im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben“, die „wesentlichen persönlichen und sachlichen Beziehungen in der Regel dem Einblick der inländischen Behörden entzogen seien“. Umgekehrt ging er somit offenbar davon aus, dass bei Steuerpflichtigen, die die für die

unbeschränkte Steuerpflicht maßgebenden Kriterien erfüllen, die Nahebeziehung zu Österreich stark genug ist, dass die Behörden auch genug Einblick in die persönlichen und sachlichen Beziehungen haben. Denn unbeschränkte Steuerpflicht bedeutet ja nicht nur Welteinkommensbesteuerung in Österreich, sondern beispielsweise auch keine Notwendigkeit zum Quellensteuerabzug bei Einkünften nach § 99 EStG. Der Gesetzgeber vertraut in solchen Fällen, dass Einkünfte in der Steuererklärung auch deklariert werden.

Ob diese Nahebezug zum Inland durch die bloße Existenz einer bezugsanweisenden Stelle im Inland hergestellt wird, könnte fraglich sein. Vor allem ist nicht ohne weiteres einzusehen, warum dies dann nur für Dienstnehmer gilt, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts zum Arbeitgeber haben, während Dienstnehmer mit anderen Arbeitgebern nur nach Maßgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Umgekehrt muss auch die Nahebeziehung beim inländischen Wohnsitz nicht sehr ausgeprägt sein, wenn man bloß an den inländischen Zweitwohnsitz denkt. Schließlich ist es im Falle des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO auch nicht die bezugsanweisende Stelle im Inland alleine, sondern es muss sich zusätzlich um inländische Staatsbürger handeln. Vor diesem Hintergrund könnte bei starker Betonung des rechtspolitischen Spielraums des Gesetzgebers die Anknüpfung an die Körperschaft des öffentlichen Rechts als Dienstgeber zusammen mit der österreichischen Staatsbürgerschaft nicht als „offenkundig“ unsachlich betrachtet werden. Legt man hier allerdings bei der Gleichheitsprüfung einen strengeren Maßstab an, könnte insbesondere die Differenzierung zwischen Dienstnehmern mit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts als Arbeitgeber und Dienstnehmern mit anderen Arbeitgebern verfassungsrechtliche Bedenken wecken.

Erachtet man die verfassungsrechtlichen Bedenken als erheblich, eignen sich jedenfalls die in den Regelungen der WDK und der WKK zum Ausdruck kommenden völkerrechtlichen Prinzipien nicht als Rechtfertigung: Diese Regelungen sehen zahlreiche steuerliche Befreiungen für Diplomaten im Empfangsstaat vor: Nach Art 34 lit d WDK ist der „Diplomat [...] von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personal- und Realsteuern oder - abgaben befreit [ist]; ausgenommen hievon sind [...] Steuern und sonstige Abgaben von privaten Einkünften, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet, sowie Vermögensteuern von Kapitalanlagen in gewerblichen Unternehmen, die im Empfangsstaat gelegen sind“. Art 37 WDK erweitert diese Befreiung auch auf die „zum Haushalt eines Diplomaten gehörenden Familienmitglieder“ sowie auf die „Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals der Mission und die zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder [...], wenn sie weder Angehörige des Empfangsstaats noch in demselben ständig ansässig sind.“ Regelungen wie diese haben den

österreichischen – und zahlreiche andere – Gesetzgeber veranlasst, stattdessen die Welteinkommensbesteuerung des Diplomaten und der anderen genannten Personen im Entsendestaat vorzusehen. Der Empfangsstaat darf nur die privaten Einkünfte, deren Quellen sich dort befinden, ertragsteuerlich erfassen. Nur insoweit kann Doppelbesteuerung eintreten. Diese Doppelbesteuerung wird durch die Doppelbesteuerungsabkommen und unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vermieden, wobei im vorliegenden Zusammenhang auch insbesondere § 3 Abs 1 Z 9 EStG hervorzuheben ist, wonach jene Einkünfte von Auslandsbeamten (§ 92 EStG), die in dem Staat der Besteuerung interliegen, in dessen Gebiet sie ihren Dienort haben, mit Ausnahme der Einkünfte gemäß § 98 EStG von der Einkommensbesteuerung befreit sind. Aus verfassungsrechtlicher Sicht eignen sich die genannten völkerrechtlichen Regelungen aber nicht zur Rechtfertigung der Differenzierung, weil § 26 Abs 3 Satz 1 BAO unter den „Auslandsbeamten“ weit über die Kerngruppe von Diplomaten hinausgeht und eben Dienstnehmer mit inländischer Staatsangehörigkeit und Dienort im Ausland generell dieser Regelung unterwirft, bloß weil der Arbeitgeber eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, wie dies beispielsweise bei Dienstnehmern des ORF, der Universitäten oder der Bundesmuseen der Fall ist..

2. § 26 Abs 3 Satz 2 BAO

§ 26 Abs 3 Satz 2 BAO erstreckt bekanntlich die Rechtsfolgen des § 26 Abs 3 Satz 1 BAO auf die mit dem „Auslandsbeamten“ im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehepartner und minderjährige Kinder. Hier sind die Argumente für die Gleichheitskonformität der Regelung noch schwächer. Denn die unbeschränkte Steuerpflicht wird ausschließlich durch Eheband mit oder Abstammung vom – weit definierten – „Auslandsbeamten“ und gemeinsame Haushaltszugehörigkeit vermittelt. Nicht einmal die inländische Staatsbürgerschaft ist erforderlich. Warum diese Personen einerseits der Welteinkommensbesteuerung unterliegen sollen, andererseits aber beispielsweise mit ihren Einkünften keiner Quellensteuer nach § 99 EStG unterliegen sollen, ist nicht einzusehen.

Zwar gilt auch hier, dass die erwähnten Regelungen der WDK und der WKK die steuerlichen Befreiungen im Empfangsstaat unter bestimmten Voraussetzungen auch auf zum Haushalt gehörende Familienmitglieder erweitern. Der Kreis der von § 26 Abs 3 Satz 2 BAO erfassten Steuerpflichtigen geht aber weit über den unter die Regelungen der WDK und der WKK fallenden Personenkreis hinaus. Eine Rechtfertigung für die Differenzierung durch die in der WDK und WKK verankerten Grundsätze ist nicht ersichtlich.

Von besonderem Interesse für die hier durchzuführende Untersuchung ist nun aber die Bedeutung des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO für Zwecke des Familienbonus Plus. Würde die Anwendung des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO für Zwecke des § 33 Abs 3a BAO nicht ausgeschlossen, so hätte dies – nach der vom Gesetzgeber offenbar verfolgten Absicht – zur Folge, dass die unter diese Vorschrift fallenden „Auslandsbeamten“ für ihre minderjährigen im gemeinsamen Haushalt lebenden Kinder den ungekürzten Familienbonus in Anspruch nehmen können. Während anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, deren Kinder sich ständig im Ausland aufhalten, je nach Staat entweder für ihre Kinder gar keinen oder einen indexierten Familienbonus Plus gewährt bekommen, stünde diesen „Auslandsbeamten“ – jedenfalls im Falle des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Inland – für ihre im gemeinsamen Haushalt im selben ausländischen Staat lebenden minderjährigen Kinder jedenfalls der ungekürzte Familienbonus Plus zu.

Eine Rechtfertigung dafür ist nicht ersichtlich: Der Umstand, dass diese „Auslandsbeamten“ selbst kraft der Fiktion des § 26 Abs 3 Satz 1 EStG der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, reicht nicht aus: Im Gegenteil: Zwar ist damit auch Welteinkommensbesteuerung verbunden, allerdings ist dadurch überhaupt die Grundlage geschaffen, dass dieser Personenkreis in den Genuss des Familienbonus Plus kommt. Sonst würden sie – wenn sie nicht einen anderen maßgebenden Anknüpfungspunkt zum Inland hätten, wie einen noch bestehenden Wohnsitz – bloß beschränkt steuerpflichtig sein und kämen gar nicht für den Familienbonus Plus in Betracht.

Die aufgrund der Fiktion des § 26 Abs 3 Satz 2 BAO herbeigeführte unbeschränkte Steuerpflicht der minderjährigen Kinder selbst rechtfertigt auch nicht, dass der „Auslandsbeamte“ in den Genuss des ungekürzten Familienbonus Plus kommt. Denn die Lebenshaltungskosten und die Kaufkraft im jeweiligen Land des Dienstorts ändern sich dadurch nicht. Ein – möglicher – Nachteil in der Person des minderjährigen Kindes kann nicht rechtfertigen, dass der anspruchsberechtigte Elternteil einen Vorteil erhält. Noch dazu korrelieren Nachteil und Vorteil in keiner Weise. Denn wenn das minderjährige Kind keine eigenen Einkünfte bezieht, wird der Nachteil auch nicht schlagend. Der Familienbonus Plus steht dennoch ungekürzt zu.

Nicht zu rechtfertigen ist auch die Differenzierung zu am ausländischen Dienstort tätigen Dienstnehmern anderer Arbeitgeber als Körperschaften des öffentlichen Rechts. Wenn sie nicht aus anderen Gründen unbeschränkt steuerpflichtig sind, steht ihnen schon deshalb der Familienbonus Plus nicht zu. Sind sie aber unbeschränkt steuerpflichtig, sieht der Gesetzgeber

in solchen Fällen – anders als bei „Auslandsbeamten“ nach § 26 Abs 3 Satz 1 BAO – für sie keineswegs einen ungekürzten Familienbonus in Hinblick auf ihre im Ausland ständig aufhaltenden Kinder vor. Vielmehr ist der Familienbonus entweder – wenn es sich um ein anderes EU- oder EWR-Land oder die Schweiz handelt – indexiert, oder aber er steht gar nicht zu, wenn das Aufenthaltsland des Kindes ein anderer Staat ist.

Um dies anschaulich an einem Beispiel festzumachen. Ein Journalist einer österreichischen Tageszeitung oder eines Privatradios mit Dienstort in Wien, der auch österreichischer Staatsbürger ist, dessen minderjähriges Kind sich ständig in den USA aufhält, hat keinen Anspruch auf den Familienbonus Plus. Wird dieser Journalist unter Beibehaltung seines Mittelpunkts der Lebensinteressen in Österreich in die USA versetzt, hat er ebenso wenig einen Anspruch auf den Familienbonus Plus für sein dort bei ihm wohnendes Kind. Der für den ORF – als Körperschaft des öffentlichen Rechts – tätige Journalist – ebenfalls österreichischer Staatsbürger und ebenfalls weiterhin mit Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich – mit Dienstort USA hätte für sein sich mit ihm in den USA ständig aufhaltendes Kind hingegen Anspruch auf den ungekürzten Familienbonus Plus. Diese Differenzierung ausschließlich nach der Rechtsnatur des Arbeitgebers – Körperschaft des öffentlichen Rechts oder privater Arbeitgeber – lässt sich gleichheitsrechtlich nicht rechtfertigen.

An diesem Ergebnis würde sich auch nichts ändern, wenn für „Auslandsbeamte“ der Familienbonus Plus generell länderweise indexiert wäre. Zwar ergäbe sich dadurch eine Gleichbehandlung für „Auslandsbeamte“ mit Dienstort in der EU, dem EWR und der Schweiz mit anderen Dienstnehmern, die ihren Dienstort in der EU, dem EWR oder Schweiz haben, aber in Hinblick auf andere Staaten würde nach wie vor Ungleichbehandlung vorliegen: Im gerade erwähnten Beispiel würde der für den ORF tätige Journalist dann den nach Lebenshaltungskosten und Kaufkraft in den USA indexierten Familienbonus Plus bekommen, während der für eine Tageszeitung oder ein Privatradio tätige Journalist nach wie vor gar keinen Familienbonus Plus bekommen würde. Nach wie vor läge eine bloß auf der Rechtsnatur des Arbeitgebers basierende Ungleichbehandlung vor.

IV. Zusammenfassung der Ergebnisse

Hiermit fasse ich meine Ergebnisse in Hinblick auf die beiden eingangs gestellten Fragen wie folgt zusammen:

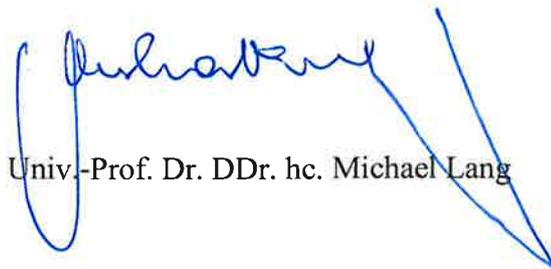
1. Der Begriff des „Auslandsbeamten“ in § 26 Abs 3 Satz 1 BAO ist sehr weit gefasst. Als „Auslandsbeamte“ qualifizieren keineswegs bloß Diplomaten oder ähnlicher Berufsgruppen, sondern alle inländischen Staatsbürger, die Dienstnehmer von Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Dienstort im Ausland sind. Journalisten des ORF, Mitarbeiter österreichischer Universitäten und Ärzte von Spitälern der Sozialversicherungsträger können daher auch „Auslandsbeamte“ sein. Für deren im gemeinsamen Haushalt lebende minderjährige Kinder fingiert § 26 Abs 3 Satz 2 BAO selbst ohne österreichische Staatsangehörige einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Wenn daher die Anwendung dieser Regelungen bei der weit gefassten Gruppe der „Auslandsbeamten“ dazu führt, dass „Auslandsbeamte“ für ihre mit ihnen im Ausland lebenden minderjährigen Kinder den ungekürzten Familienbonus Plus erhalten, ist dies vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten bedenklich: Die Dienstnehmer anderer Arbeitgeber mit Dienstort im Inland oder in einem anderen EU- oder EWR-Staat oder der Schweiz erhalten in Hinblick auf das im selben anderen Staat lebende minderjährige Kind maximal einen indexierten Familienbonus Plus und können daher – je nach Land – schlechter behandelt werden. Für diese Ungleichbehandlung, die ausschließlich auf der Rechtsnatur des Arbeitgebers – Körperschaft des öffentlichen Rechts oder privater Arbeitgeber – beruht, lässt sich keine Rechtfertigung finden.

Eine derartige Sonderbehandlung von „Auslandsbeamten“ ist nicht nur an sich grundfreiheitenrechtlich problematisch, sondern könnte auch die Tragfähigkeit der unionsrechtlichen Rechtfertigungsgründe für die Unterscheidung zwischen ungekürztem Familienbonus Plus für in Österreich lebende Kinder und indexiertem Familienbonus Plus für in anderen EU- oder EWR-Staaten oder der Schweiz lebende Kinder beeinträchtigen: Wenn der Gesetzgeber bei einer potentiell nicht unbedeutenden Gruppe von Personen mit Dienstort im Ausland für ihre bei ihnen im Ausland wohnenden Kinder den ungekürzten Familienbonus Plus gewährt, stellt sich die Frage, wie kohärent der Gesetzgeber ist, wenn er anderen Personen mit Kindern im EU- oder EWR-Ausland oder der Schweiz diesen Vorteil nicht gewährt.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist die oben angesprochene Differenzierung nach der Rechtsnatur des Arbeitgebers genauso problematisch. Überzeugende Rechtfertigungsgründe lassen sich nicht finden. Die Gleichheitswidrigkeit ist mit

Händen zu greifen. Während aus unionsrechtlicher Sicht die Gewährung eines ungekürzten Familienbonus Plus bei „Auslandsbeamten“ für ihre mit ihnen in anderen Staaten als den EU- oder EWR-Staaten oder der Schweiz unproblematisch ist, bestehen aus gleichheitsrechtlicher Sicht auch hier die aufgezeigten Bedenken.

2. Entschließt sich der Gesetzgeber dazu, bei „Auslandsbeamten“ generell – also für in der EU und dem EWR sich aufhaltende Kinder genauso wie Kinder in Drittstaaten – eine länderweise Indexierung vorzusehen, würde dies zwar die unionsrechtlichen Bedenken ausräumen, weil im Anwendungsbereich des Unionsrechts dann Gleichbehandlung vorliegt. Die aufgezeigten verfassungsrechtlichen Bedenken bleiben aber aufrecht, weil der Gesetzgeber für in Drittstaaten (mit Ausnahme der Schweiz) wohnhafte Kinder an sich gar keinen Familienbonus Plus gewährt, während „Auslandsbeamte“ mit Kindern in diesen Staaten zumindest den indexierten Familienbonus erhalten würden. Wiederum wäre ausschließlich die Rechtsnatur des Arbeitgebers der Grund der Differenzierung. Dies stellt aus dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes keine taugliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung der Dienstnehmer dar.



Univ.-Prof. Dr. DDr. hc. Michael Lang