

93. Jahrgang / 5. Jänner 2018 / Nr. 1/2

SW ^{D3S}_{Tät 17} 2800

WU
WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

Steuer- und Wirtschaftskartei

SV-Werte für 2018
zum Herausnehmen!

Tagesfragen

Das Regierungsprogramm 2017–2022

Checkliste zum Register wirtschaftlicher Eigentümer

Identifikationsnummern für juristische/natürliche Personen

Lohnverrechnung

Alle Neuerungen 2018

Forschungsprämie

Merkmale begünstigter Forschung und Entwicklung

Körperschaftsteuer

KöSt-Update: Aktuelles auf einen Blick

Versicherungssteuer

Zivilrechtliche Grundlagen und aktuelle VwGH-Judikatur

Umsatzsteuer

Highlights des UStR-Wartungserlasses 2017

Dreiecksgeschäfte: österreichischer Fall vor dem EuGH

Linde
www.lindeverlag.at

Steuerabsetzbetrag

Unionsrechtliche Überlegungen zur länderweisen Indexierung des „Familienbonus Plus“

Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit der geplanten Regelung

MICHAEL LANG / ANDREAS LANGER*)



Bräumann hat sich jüngst mit dem geplanten „Familienbonus Plus“ auseinandergesetzt und diese Form des Absetzbetrags ua aus unionsrechtlicher Sicht analysiert.¹⁾ Die Höhe dieses Absetzbetrags soll für in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige, deren Kinder sich in einem anderen EU- oder EWR-Staat oder der Schweiz aufhalten, nach dem Preisniveau des jeweiligen Staates entsprechend den von Eurostat veröffentlichten Indizes angepasst werden. Nach *Bräumann* ist für die Unionsrechtskonformität dieser Regelung entscheidend, ob sie der VO (EG) 883/2004 unterliegt. Im Ergebnis hält er es für wahrscheinlich, dass die länderweise Indexierung des „Familienbonus Plus“ mit dem Unionsrecht nicht in Einklang zu bringen ist. Diese These soll hier kritisch hinterfragt werden.



1. Zum „Familienbonus Plus“

Nach § 33 Abs 3a EStG idF des Ministerialentwurfs soll für jedes Kind, für das Familienbeihilfe nach dem FLAG gewährt wird und das sich ständig innerhalb eines Mitgliedstaates der EU, des EWR oder der Schweiz aufhält, auf Antrag ein Familienbonus Plus ausgezahlt werden.²⁾ Der neue Absetzbetrag soll für Kinder bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres 1.500 Euro, für volljährige Kinder 500 Euro betragen.³⁾ Kommt die Anwendung mehrerer Absetzbeträge in Frage, soll der Familienbonus Plus als Erster zum Abzug gebracht werden.⁴⁾ Nach der vorgeschlagenen Regelung des § 33 Abs 2 Z 1 EStG idF des Ministerialentwurfs ist der Familienbonus Plus jedoch insoweit nicht von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen, als er jene Steuer übersteigt, die auf das zu versteuernde Einkommen entfällt. Der Anspruch auf den Familienbonus Plus wird damit mit der Höhe der nach dem Tarif des § 33 Abs 1 EStG ermittelten Einkommensteuerschuld beschränkt. Folglich kann der Familienbonus Plus zu keinem Negativsteueranspruch führen.⁵⁾

Zudem soll die Höhe des Familienbonus Plus – sowie die der übrigen Absetzbeträge des § 33 Abs 4 EStG – für Kinder, die im EU-Ausland leben, anhand der tatsächlichen Lebenshaltungskosten des Kindes bestimmt werden.⁶⁾ In § 33 Abs 3a Z 2 EStG idF des Ministerialentwurfs soll damit eine Indexierung des Familienbonus Plus verankert werden. Aufgrund dieser Indexierung wird in vielen Fällen, in denen Kinder nicht in Öster-

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law und Sprecher des vom FWF geförderten Doktorandenkollegs „Doctoral Program in Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. Mag. Andreas Langer ist wissenschaftlicher Mitarbeiter im Christian Doppler Labor für „Transparenz im Internationalen Steuerrecht“ am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. – Der Erstautor hat zu unionsrechtlichen Fragen des „Familienbonus Plus“ ein Rechtsgutachten erstattet.

¹⁾ Vgl. *Bräumann*, Der Ministerialentwurf zum „Familienbonus Plus“, SWK 2018, 470 (472).

²⁾ Ministerialentwurf: Bundesgesetz, mit dem das Einkommenssteuergesetz 1988 geändert wird, 24/ME 26. GP.

³⁾ Vgl. § 33 Abs 3a Z 1 lit a und b EStG idF des Ministerialentwurfs; Erl 24/ME 26. GP, 1.

⁴⁾ Vgl. § 33 Abs 2 EStG idF des Ministerialentwurfs.

⁵⁾ So auch *Bräumann*, SWK 2018, 472.

⁶⁾ Vgl. § 33 Abs 3a Z 2 EStG idF des Ministerialentwurfs; Erl 24/ME 26. GP, 2.

zt auch

leos, Podcasts

iten. SWK.media ist
Büro mag noch auf
denfalls das Gebot
en Sie am Puls der
rei alle Vorteile der

iten, Praxishinweise,
ie selbstverständlich
sche, bequeme Re-

wie Interviews, Vi-
mals täglich für Up-
ist ein wesentlicher

dreifachen Informati-

r SWK-Hefte;
lags (zB SWI, BFG-

s im Volltext.

nt erhältlich und hält
der Job- und Kanz-
-Webinar pro Halb-
uch des SWK-Steu-

er- und Wirtschafts-
n. Ein erheblich er-
stem Standard. Be-
mit allen Sinnen.

Stefan Menhofer
er SWK-Redaktion

Tagesfragen

reich, sondern im EU-Ausland leben, ein vergleichsweise geringerer Familienbonus Plus gewährt werden, wenn das Preisniveau dieser Länder im Vergleich zu Österreich niedriger ist. In anderen Fällen kann diese Orientierung an den tatsächlichen Lebenshaltungskosten des Kindes im Ausland allerdings auch dazu führen, dass ein höherer Absetzbeitrag zu gewähren ist.

2. Familienbonus Plus und sozialrechtliche Koordinierung nach der VO (EG) 883/2004

2.1. Anwendungsbereich der Verordnung

Ziel der VO (EG) 883/2004 ist eine Koordinierung der Systeme sozialer Sicherheit, die zur Absicherung des freien Personenverkehrs beitragen soll.⁷⁾ Auf die Bestimmungen dieser VO berufen können sich gem deren Art 3 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.⁸⁾

Der sachliche Anwendungsbereich der VO (EG) 883/2004 ist abschließend in Art 3 geregelt.⁹⁾ Von der Verordnung umfasst sind alle Leistungen der sozialen Sicherheit, die einen der in Art 3 VO (EG) 883/2004 aufgezählten Zweige der sozialen Sicherheit betreffen. Dabei handelt es sich gem Art 3 Abs 1 lit j VO (EG) 883/2004 auch um „Familienleistungen“.¹⁰⁾ Gemeint sind gem Art 1 lit z VO (EG) 883/2004 alle Sach- oder Geldleistungen zum Ausgleich von Familienlasten, mit Ausnahme von Unterhaltsvorschüssen und besonderen Geburts- und Adoptionsbeihilfen nach Anh I VO (EG) 883/2004.¹¹⁾

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. Zu beachten sind dabei insb 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.¹²⁾ Ob eine Leistung nach nationalem Recht zum Steuerrecht gehört, ist für ihre Beurteilung aus dem Blickwinkel der VO (EG) 883/2004 nicht entscheidend.¹³⁾

2.2. Leistung der sozialen Sicherheit

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei einer Begünstigung um eine Leistung der sozialen Sicherheit iSd VO (EG) 883/2004, wenn diese aufgrund eines gesetzlich umschriebenen Tatbestandes ohne eine im Ermessen liegende individuelle

⁷⁾ Vgl *Spiegel*, Familienleistungen aus der Sicht des europäischen Gemeinschaftsrechts, in *Mazal* (Hrsg), Familie im Sozialrecht (2009) 89 (89).

⁸⁾ Vgl *Spiegel* in *Fuchs* (Hrsg), Europäisches Sozialrecht⁷ (2018) Art 2 Rn 7 und 12; *Spiegel* in *Mazal*, Familie, 91. Der persönliche Anwendungsbereich der VO (EG) 883/2004 wurde zudem mit der VO (EU) 1231/2010 erweitert und gilt seit 1. 1. 2011 auch für Drittstaatsangehörige sowie für ihre Familienangehörigen und Hinterbliebenen, wenn sie ihren rechtmäßigen Wohnsitz in der EU und grenzüberschreitende Anknüpfungspunkte haben. Diese Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs gilt allerdings nicht im Verhältnis zu Dänemark sowie zu Großbritannien und Nordirland.

⁹⁾ Vgl *Fuchs* in *Fuchs*, Europäisches Sozialrecht⁷, Art 3 Rn 3.

¹⁰⁾ Als weitere Zweige der sozialen Sicherheit angeführt sind: a) Leistungen bei Krankheit; b) Leistungen bei Mutterschaft und gleichgestellte Leistungen bei Vaterschaft; c) Leistungen bei Invalidität; d) Leistungen bei Alter; e) Leistungen an Hinterbliebene; f) Leistungen bei Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten; g) Sterbegeld; h) Leistungen bei Arbeitslosigkeit; i) Vorruhestandsleistungen.

¹¹⁾ Österreich hat im Zuge der vorgesehenen Notifizierungen den Kinderabsetzbeitrag als eine derartige Familienleistung gemeldet. Diesen Notifizierungen kommt jedoch nach der Rechtsprechung des EuGH nur deklarativer Charakter zu.

¹²⁾ 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.

¹³⁾ 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.

Prüfung der persönlichen Bedürftigkeit gewährt wird und sich auf eine der in Art 4 VO (EG) 883/2004 aufgezählten Risiken bezieht.¹⁴⁾ Ausgenommen sind nach der Rechtsprechung des EuGH Leistungen, die auf die persönliche Bedürftigkeit abstellen.¹⁵⁾

Der geplante 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 Tatbestands zu gewähren. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist diese Voraussetzung immer dann gegeben, wenn Leistungen ohne weiteres Personen gewährt werden, die bestimmte objektive Voraussetzungen erfüllen.¹⁶⁾ Fraglich ist jedoch, inwieweit mit dem geplanten Familienbonus Plus überhaupt eine „Begünstigung“ oder eine „Leistung“ von staatlicher Seite eingeführt werden soll. Zwar werden die in den Genuss des Absetzbetrags kommenden Personen entlastet. Wenn das bereits ausreicht, wäre allerdings nahezu jede familienpolitisch motivierte steuerliche Regelung auch als Leistung iSd VO (EG) 883/2004 zu qualifizieren.

Für ein derart weites Verständnis gibt die bisher ergangene Rechtsprechung des EuGH keine Grundlage. Denn der EuGH hat bisher nur Maßnahmen als Familienleistungen iSd VO (EG) 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 – zB 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 die Entlastungswirkung alleine von der steuerlichen Behandlung von Einkünften und Vermögen abhängig ist.¹⁷⁾ 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.¹⁸⁾ So gesehen

¹⁴⁾ Vgl etwa EuGH 24. 10. 2013, *Lachheb*, C-177/12, ECLI:EU:C:2013:689, Rn 30; 21. 7. 2011, *Stewart*, C-503/09, ECLI:EU:C:2011:500, Rn 32; 21. 2. 2006, *Hosse*, C-286/03, ECLI:EU:C:2006:125, Rn 37; 11. 9. 2008, *Petersen*, C-228/07, ECLI:EU:C:2008:494, Rn 19. Vgl auch *Fuchs* in *Fuchs*, *Europäisches Sozialrecht*⁷, Art 3 Rn 28 und die dort angeführte Rechtsprechung.

¹⁵⁾ Vgl EuGH 15. 3. 2001, *Offermanns*, C-85/99, ECLI:EU:C:2001:166, Rn 28; 16. 7. 1992, *Hughes*, C-78/91, ECLI:EU:C:1992:331, Rn 15.

¹⁶⁾ Vgl EuGH 10. 10. 1996, *Hoever und Zachow*, C-245/94, ECLI:EU:C:1996:379, Rn 20.

¹⁷⁾ Vgl *Becker*, Die Koordinierung von Familienleistungen – Praktische und rechtliche Fragen zur Anwendung der VO 1408/71, in *Schulte/Barwig* (Hrsg.), *Freizügigkeit und soziale Gerechtigkeit* (1999) 191 (225). Kommt etwa im Rahmen eines Absetzbetrags ein eventueller Saldo zugunsten Steuerpflichtiger zur Auszahlung, spricht auch in Übereinstimmung mit der Judikatur des EuGH einges für die Annahme einer Geldleistung.

¹⁸⁾ So auch in EuGH 24. 10. 2013, *Lachheb*, C-177/12, ECLI:EU:C:2013:689. Siehe dazu *Kerschen*, *Luxembourg's Welfare State in the Crisis: A Semi Success Story*, in *Schubert/Villota/Kuhlmann* (Hrsg.), *Challenges to European Welfare Systems* (2016) 443 (462). Außerdem EuGH 16. 7. 1992, *Hughes*, C-78/91, ECLI:EU:C:1992:331 (zum britischen „Family Credit“); 5. 10. 1995, *Imbernon Martinez*, C-321/93, ECLI:EU:C:1995:306 (zum deutschen Kindergeldzuschlag, bei dem es sich um eine Art Negativsteuererziehungsgeld); 10. 10. 1996, *Hoever und Zachow*, C-245/94, ECLI:EU:C:1996:379 (zum deutschen Kindererhaltungsvorschuss; siehe dazu *Spiegel* in *Mazal*, *Familie*, 95 f); 7. 11. 2002, *Maahimo*, C-333/00, ECLI:EU:C:2002:641 (betreffend finnische Beihilfe zur häuslichen Kinderbetreuung); 7. 6. 2005, *Dođl 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).

nilienbonus Plus
sterreich niedri-
ebenshaltungs-
herer Absetzbe-

1/2004

Sicherheit, die
Bestimmungen
se und Flücht-
lienangehörige
und Schweizer

nd in Art 3 ge-
Sicherheit, die
icherheit betref-
„Familienleis-
er Geldleistun-
schüssen und
34.¹¹⁾

n Leistungen,
ichen, die von
der jeweiligen
ie Vorausset-
len nationalen
rd.¹²⁾ Ob eine
urteilung aus

ünstigung um
aufgrund eines
e individuelle

in Mazal (Hrsg),

gel in Mazal, Fa-
mit der VO (EU)
familienangehö-
überschreitende
s gilt allerdings

b) Leistungen
idität; d) Leis-
Berufskrank-

ine derartige
ng des EuGH

hes, C-78/91,

2001, Offer-
C:2013:689,

Mai 2018

Tagesfragen

handelt es sich beim geplanten Absetzbetrag um keinen direkten Beitrag des Staates zu den Unterhaltskosten gegenüber Kindern und damit auch um keine (Familien-)Leistung iSd VO (EG) 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.¹⁹⁾ Denn der vorgeschlagene Familienbonus Plus ist nicht negativsteuerfähig.

2.3. Sozialer Charakter des Familienbonus Plus?

Nach der EuGH-Judikatur zum Umfang der Familienleistung schadet die Einkommensabhängigkeit staatlicher Maßnahmen für die Qualifikation als Familienleistung iSd VO (EG) 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 zB 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.²⁰⁾ 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 hohen Einkommen zum Tragen. Lediglich in den Fällen niedriger Einkommen, bei denen 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 eine Familienleistung iSd VO (EG) 883/2004 subsumiert werden sollen.

Im Ergebnis sprechen die besseren Gründe dafür, dass es sich bei dem geplanten Familienbonus Plus um keine Familienleistungen iSd VO (EG) 883/2004 handelt. Vielmehr ist es eine rein steuerliche Maßnahme, die nicht in den Anwendungsbereich der VO (EG) 883/2004 fällt. Eine weitere Prüfung der Koordinierungsbestimmungen der VO (EG) 883/2004, einschließlich jener der Art 67, Art 7 und Art 4, erübrigt sich vor dem Hintergrund dieser Überlegungen.

3. Grundfreiheiten, Freizügigkeit und Diskriminierungsverbote

3.1. Vergleichbarkeitsprüfung

Fällt der Familienbonus Plus nicht unter die VO (EG) 883/2004, so hat diese Regelung dennoch jedenfalls dem unionsrechtlichen Primärrecht zu entsprechen. Neben dem Beihilfenrecht sind es die unionsrechtlichen Grundfreiheiten sowie das allgemeine Freizügigkeitsgebot der Unionsbürger (Art 21 AEUV) und das allgemeine Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit (Art 18 AEUV), an denen Maßnahmen der nationale Gesetzgeber im Bereich der direkten Steuern und damit auch bei der Einführung eines neu einzuführenden Absetzbetrags zu messen sind. In seiner

¹⁹⁾ Vgl § 33 Abs 2 Z 1 EStG idF des Ministerialentwurfs.

²⁰⁾ 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.

ng des Staates zu Familien-)Leistung den dem Kind genüch frei verfügen 1 Fällen, in denen schlagene Famili-

det die Einkom-Familienleistung steuerliche Maß-in Betracht kom-ss die Frage, ob n des Berechtig-

en entwickelt hat, bei denen er ver-fallen:²⁰⁾ Soziale r Einkommen sie nfördernde Maß-1 Fall des Famili-ihen Einkommen 1 eben auch gar 1en. Es lässt sich – eben aus dem ommen nicht zu-2004 subsumiert

m geplanten Fa-14 handelt. Viel-ungsbereich der 1mungen der VO 1gt sich vor dem

diese Regelung en. Neben dem das allgemeine nen Diskriminie- denen Maßnah- damit auch bei sind. In seiner

loever und Zachow, 02:641; 8. 5. 2014,

Rechtsprechung betrachtet der EuGH alle wirtschaftlich relevanten Vorgänge, die einen hinreichenden grenzüberschreitenden Bezug aufweisen, als von den Grundfreiheiten erfasst.²¹⁾ Auch für die Freizügigkeitsbestimmung des Art 21 AEUV und für das allgemeine Diskriminierungsverbot nach Art 18 AEUV ist die vom EuGH entwickelte Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten maßgebend.²²⁾ Bei der Prüfung der Frage, ob der geplante Familienbonus Plus mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten vereinbar ist, ist das traditionelle Prüfungsschema anzuwenden, das der EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern bei seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten anwendet: In einem ersten Schritt fragt der EuGH nach der Vergleichbarkeit der Sachverhalte, in einem zweiten Schritt nach der Rechtfertigung einer Differenzierung. Erweist sich eine Differenzierung als gerechtfertigt, ist noch in einem dritten Schritt eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen.²³⁾

Ist die Gewährung des Familienbonus Plus in voller Höhe neben einem Anspruch auf Familienbeihilfe an einen Wohnort im Inland geknüpft, kann es jedoch in verschiedenen Situationen zu einer Schlechterstellung zwischen Eltern, deren Kinder im Inland leben, und Eltern, deren Kinder im Ausland leben, kommen. Eine unterschiedliche Behandlung bei Gewährung des Familienbonus Plus kann typischerweise Unionsbürger, die nach Österreich (etwa in Ausübung einer wirtschaftlichen Grundfreiheit) zugezogen sind, treffen. Zu vergleichen sind dann im Hinblick auf die Gewährung dieses Absetzbetrags 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.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.

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 EG²⁵⁾ 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.²⁶⁾ Obwohl Herr *Schempp* im zugrunde liegenden 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*

²¹⁾ Vgl *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007) 19.

²²⁾ Vgl *Lang*, Rechtsprechung, 22; siehe auch EuGH 12. 7. 2005, *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446, Rn 19; weiterführend *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Schempp* – Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten? SWI 2005, 411 (411 ff).

²³⁾ Vgl näher *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in *Wagner/Wedl* (Hrsg), Bilanz und Perspektiven zum europäischen Recht – Nachdenkschrift anlässlich 50 Jahre Römische Verträge (2007) 113 (114).

²⁴⁾ Vgl zur Problematik der Wanderarbeiter EuGH 15. 1. 1986, *Pinna*, C-41/84, ECLI:EU:C:1986:1, Rn 24.

²⁵⁾ Vgl die heutigen Art 18 und Art 21 AEUV.

²⁶⁾ EuGH 12. 7. 2005 *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446.

Tagesfragen

rein interner Sachverhalt ohne Bezug zum Gemeinschaftsrecht angesehen werden“ kann.²⁷⁾

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. 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 aufhält (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. 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.

3.2. Rechtfertigungsprüfung

Auch bei Annahme einer Schlechterstellung kann die Indexierung des Familienbonus Plus gerechtfertigt sein, soweit die Ungleichbehandlung durch objektive, von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Steuerpflichtigen unabhängige Erwägungen gerechtfertigt ist und in einem angemessenen Verhältnis zu dem Zweck steht, der mit den nationalen Rechtsvorschriften zulässigerweise verfolgt wird.²⁸⁾ Fraglich ist, mit welchen objektiven Erwägungen sich das Anknüpfen an den Wohnort oder gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes rechtfertigen ließe. Die im Bereich des Steuerrechts entwickelten Rechtfertigungsgründe 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.²⁹⁾ Denkbar scheint eine Indexierung des Familienbonus Plus insoweit, als sie aus Gründen der unterschiedlichen Belastung 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.

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

²⁷⁾ EuGH 12. 7. 2005 *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446, Rn 23. Vgl weiterführend *Lang*, SWI 2005, 415 f.

²⁸⁾ Vgl bereits EuGH 23. 5. 1996, *O'Flynn*, C-237/94, ECLI:EU:C:1996:206, Rn 19; 27. 11. 1997, *Meints*, C-57/96 ECLI:EU:C:1997:564, Rn 45. Vgl umfassend *Lang*, Rechtsprechung, 47 ff.

²⁹⁾ 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.

angesehen werden“

ändischen Eltern (teilweise) im Bereich des allgemeinen Solvenzstatus der Eltern, deren Kinder in Deutschland und die eine zivilrechtliche, mit jenen Eltern, falls eine zivilrechtliche Eltern (teile) zivilrechtlich kommt jenen Eltern, die aufhält (aufhalten), Kinder im Inland leben eine Schlechterstellung jenen, deren Kinder Stellung wäre vor dem Konzept, wenn sie überdem als verhält-

g des Familienbonus objektive, von der ge Erwägungen ge- rückt steht, der mit den glich ist, mit welchen r gewöhnlichen Auf- rrechts entwickelten nus Plus übertragen der Entfall der Steu- rH zumindest bisher ine Indexierung des gleich der durch Kin- int eine Indexierung riedlichen Belastung ohnmitgliedstaat der rs, wäre vor diesem

uerrechtliche Maß- sten soll, der für den icht selbst verfügen egenüber Kindern ichtlich lebt. Dies hängt i vielen Fällen – bei

weiterführend Lang, SWI

9; 27. 11. 1997, Meints, 47 ff.

5, Rn 7, wobei das Argu- rteilung Europa, Fach- 6, PE 6 – 3000 – 71/16,

ft 15 20. Mai 2018

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.³⁰⁾ Je nachdem würde – bei gleichem Einkommen – ein unterschiedlich hoher Anteil der Steuerlast befreit werden. Soll der Familienbonus Plus nun einen gleichmäßigen Ausgleich der durch den Kindesunterhalt entstehenden steuerlichen Mehrbelastung erwirken, scheint es gerechtfertigt, bei der Gewährung des Familienbonus Plus Beschränkungen vorzunehmen, wobei diese einer Verhältnismäßigkeitsprüfung standhalten müssen.

Auch der wissenschaftliche Dienst des deutschen Bundestages kommt bei einer grundfreiheitlichen Prüfung zur Frage einer möglichen Indexierung des deutschen Kindergelds (wobei er diese Überlegungen anhand von Reformüberlegungen zur VO [EG] 883/2004 anstellt) zum Ergebnis, dass Beschränkungen unter Verweis auf die verschiedenen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und Lebenshaltungskosten in den einzelnen EU-Wohnsitzstaaten der Kinder zulässig seien. Es sei auch nicht ersichtlich, dass der EuGH eine solche Rechtfertigungserwägung im Lichte eines ausschließlich primärrechtlichen Prüfungsmaßstabs *per se* zurückweisen würde.³¹⁾ Entscheidend für die rechtliche Zulässigkeit einer solchen Rechtfertigung der Beschränkung ist jedenfalls die angemessene Ausgestaltung der Beschränkungen, die im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung zu berücksichtigen ist. Diese ist in einem nächsten Schritt zu prüfen.

3.3. Verhältnismäßigkeitsprüfung

In der Rs *Futura Participations* hat der EuGH den Maßstab seiner Grundfreiheitsprüfung verfeinert, indem er seine außerhalb des Steuerrechts entwickelte Rechtsprechung auch auf die direkten Steuern übertragen hat, und es zur Rechtfertigung einer Differenzierung nicht als ausreichend angesehen hat, „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 [...]“. ³²⁾ 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.

Ein – unabhängig von der Höhe des tatsächlich zu leistenden Unterhalts – beitragsmäßig in der gleichen Höhe gewährter Absetzbetrag könnte sich aus grundfreiheitlicher Sicht allenfalls sogar als rechtfertigungsbedürftig erweisen. Gemeint sind jenen Situationen, in denen der geschuldete Unterhalt gegenüber Kindern im EU-Ausland aufgrund höherer Lebenshaltungskosten in bestimmten Ländern betragsmäßig höher ist, als dies in Österreich bei gleichem Einkommen der Fall ist. Zwar richtet sich die Unterhaltsverpflichtung nach österreichischem Recht. Bei der Bemessung des Unterhalts für im Ausland lebende Kinder sind jedoch die Bedürfnisse des Unterhaltsberechtigten konkret und individuell mit den Lebensverhältnissen der Eltern in Relation zu setzen. Es ist

³⁰⁾ Bei der Bemessung des Unterhalts für im Ausland lebende Kinder sind nach der Judikatur des OGH die Bedürfnisse des Unterhaltsberechtigten konkret und individuell mit den Lebensverhältnissen der Eltern in Relation zu setzen. Demnach ist jener Unterhaltsbetrag festzusetzen, der den Bedarf des Unterhaltsberechtigten im Ausland deckt, ihn aber auch an den ggf. besseren Lebensverhältnissen des Unterhaltspflichtigen teilhaben lässt. Andererseits ist die Bemessung des Unterhalts in einem angemessenen Verhältnis zu den durchschnittlichen Lebensverhältnissen und zur Kaufkraft im jeweiligen Heimatland zu berücksichtigen. Im Ergebnis steht ein „Mischunterhalt“ zu, der sich nach dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten im Ausland und dem Nettoeinkommen des Unterhaltsverpflichteten richtet. Vgl. jüngst OGH 28. 11. 2017, 2 Ob 235/16x; 30. 5. 2017, 8 Ob 30/16v.

³¹⁾ So auch *Deutscher Bundestag, Unterabteilung Europa, Fachbereich Europa*, PE 6 – 3000 – 71/16, 20 f.
³²⁾ Vgl. EuGH 15. 5. 1997, *Futura Participations*, C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Rn 26.

Tagesfragen

jener Unterhaltsbetrag festzusetzen, der den Bedarf des Unterhaltsberechtigten im Ausland deckt, ihn aber auch an den besseren Lebensverhältnissen des Unterhaltspflichtigen teilhaben lässt. Die durchschnittlichen Lebensverhältnisse und die Kaufkraft im jeweiligen Heimatland sind zu berücksichtigen. Wird ein Familienbonus Plus allen Unionsbürgern in betragsmäßig gleicher Höhe gewährt, unabhängig davon, in welchem Land ein Kind lebt, würden an unterschiedliche Sachverhalte gleiche Folgen geknüpft werden.³³⁾

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

Wenn die Höhe des Absetzbetrags für im EU-Ausland wohnende Kinder auch von den Lebenshaltungskosten im jeweiligen Land abhängt,³⁴⁾ spricht angesichts der hier angestellten Überlegungen viel dafür, dass sich eine solche Regelung auch in Hinblick auf die Grundfreiheiten und des allgemeinen Diskriminierungsverbots als verhältnismäßig erweist. Gerade dann, wenn eine solche Regelung dazu führen kann, dass – je nach Lebenshaltungskosten – im Verhältnis zu einzelnen Ländern auch ein höherer Absetzbetrag zum Tragen kommen kann, treten zu den genannten Argumenten noch – die vom EuGH gerade in jüngerer Zeit wieder für relevanter erachteten – Kohärenzargumente hinzu: Eine solche indexbasierte Regelung ist dann auch in sich stimmig, wenn sie nicht bloß zu einer Erhöhung des Absetzbetrags, sondern im Verhältnis zu anderen EU-Staaten mit niedrigeren Lebenshaltungskosten auch zu einer Verminderung des Absetzbetrags führen kann.

Zu überlegen wäre noch, inwieweit eine noch weiter gehende Differenzierung bei der Indexierung geboten sein könnte. Schließlich können Kaufkraft und Lebenshaltungskosten nicht bloß zwischen Ländern, sondern auch innerhalb eines Landes unterschiedlich sein. Die geplante Regelung sieht jedenfalls für in Österreich lebende Kinder

³³⁾ Vgl. unter vielen vielen EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn 30; siehe weiterführend *Lang*, Rechtsprechung, 37.

³⁴⁾ Vgl. § 3a Abs 1 Z 2 lit b EStG idF des Ministerialentwurfs.

einen Absetzbetrag in einheitlicher Höhe vor und differenziert nicht nach Bundesländern oder gar Gemeinden. Dies ist vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten unangreifbar, weil sich aus diesen unionsrechtlichen Vorschriften Vorgaben bloß für grenzüberschreitende Konstellationen ergeben. Wenn nun der Gesetzgeber im Inland einen bundesweit einheitlichen Standard anlegt, erscheint es sachgerecht, auch außerhalb des Bundesgebiets nach Ländergrenzen zu differenzieren und für jeden anderen EU-Mitgliedsstaat ebenfalls einen einheitlichen Wert festzulegen. Die Rechtsprechung des EuGH erachtet es für zulässig, nach Regionen typisierende Durchschnittswerte anzunehmen, wie dies etwa im Urteil *Sopora* deutlich wird.³⁵⁾

i Auf den Punkt gebracht

Die besseren Argumente sprechen dafür, dass der Familienbonus Plus nicht als Leistung der sozialen Sicherheit iSd VO (EG) 883/2004 zu qualifizieren ist. Demnach ist dieser indexierte Absetzbetrag nicht an der zu dieser VO ergangenen Judikatur des EuGH zu messen. Die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten und den übrigen primärrechtlich geregelten Diskriminierungsverboten ist hingegen für die geplante Einführung des Familienbonus Plus von Bedeutung. Aus dieser Rechtsprechung lassen sich Argumente gewinnen, nach denen sich die geplante länderweise Indexierung des geplanten Absetzbetrags als rechtfertigbar und auch verhältnismäßig erweist.

³⁵⁾ Vgl. EuGH 24. 2. 2015, *Sopora*, C-512/13, ECLI:EU:C:2015:108, Rn 33 ff.

Nachweis des Mietmarktes bei Immobilienvermietung durch Körperschaften

Entscheidung: VwGH 22. 3. 2018, Ra 2017/15/0047 (Zurückweisung einer ao Revision zur Kapitalertragsteuer).

Norm: §§ 15, 93, 95 EStG 1988.

(*E. S.*) – Bei der Vermietung von Immobilien durch eine Privatstiftung an Begünstigte ist eine abstrakte Renditeberechnung dann nicht geboten, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietmarkt gibt, was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist (vgl. VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0256).

Die Aufforderung, diesen Mietmarkt nachzuweisen, stellt keine unzulässige Beweislastumkehr dar und ist weder unerfüllbar noch unzulässig, weil damit „von einem Durchschnittsbürger das Spezialwissen eines Sachverständigen für das Immobilienwesen“ verlangt würde. Ihr steht auch die absolute Verjährung der Streitjahre nicht entgegen, wenn sie – unabhängig von der Wirkung des § 209a BAO – erst im Laufe des Rechtsmittelverfahrens eingetreten wäre.

Wirtschaftlich agierende, (nur) am Mietertrag interessierte Investoren erkunden vor der Errichtung eines Mietobjekts den Mietmarkt (im gegebenen geografischen Einzugsgebiet), um Fehlinvestitionen zu vermeiden. Die Vorlage der den zu erwartenden Mietmarkt betreffenden Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung eines Mietobjekts bewegen haben, ist zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabenverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten.