

Rechtsgutachten

zu Fragen der Gewährung von Familienbeihilfe
für im Ausland tätige Dienstnehmer

für

das BM für Finanzen
das BM für Europa, Integration und Äußeres
das BKA, BM für Frauen, Familien und Jugend

verfasst von

Univ.-Prof. Dr. Wolfgang Mazal

Wien 2018

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung.....	2
1.1. Fragestellung	2
1.1. Zum Gang der Untersuchung	3
2. Allgemeines zum Anspruch auf Familienbeihilfe	3
2.1. Gesetzeslage.....	3
2.2. Funktionszusammenhänge.....	5
2.2.1. Familienbeihilfe ist steuerlich eine teilweise Unterhaltsfreistellung	5
2.2.2. Geplante Indexierung der Familienbeihilfe	7
3. Anspruchslage für Auslandsbeamte	8
3.1. Örtliche Tatbestandselemente.....	8
3.1.1. Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt des Anspruchsberechtigten	8
3.1.2. Haushaltszugehörigkeit des Kindes	11
3.2. Konsequenzen.....	13
3.2.1. Allgemeines	13
3.2.2. Klarstellung grundsätzlicher Gleichbehandlung	14
3.2.3. Unterhaltsfreistellung bei fehlendem Anspruch auf Familienbeihilfe	15
4. Sonderregelung für Auslandsbeamte?	17
4.1. Handhabung im status quo und Anspruchsdefizit de lege ferenda.....	17
4.1.1. Wohnsitz im Inland und Kind in einem Haushalt in EWR/Schweiz.....	17
4.1.2. Wohnsitz im Inland und Haushalt in Drittstaaten.....	18
4.2. Zulässigkeit einer Ungleichbehandlung	19
4.2.1. Ungleichbehandlung	19
4.2.2. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung?	20
4.3. Verzicht auf Indexierung?	21
5. Abschließende Erwägungen.....	23
5.1. Fragenbeantwortung 1: wesentliche Ergebnisse	23
5.2. Fragenbeantwortung 2: Gestaltungsfragen	24

1. Einleitung

1.1. Fragestellung

Der Verfasser wurde ersucht, für das BM für Finanzen, das BM für Europa, Integration und Äußeres und das BKA, BM für Frauen, Familien und Jugend ein Rechtsgutachten zu Fragen zu verfassen, die im Zusammenhang mit der geplanten Indexierung der Familienbeihilfe¹ für Personen aufgeworfen wurden, die im Ausland tätig sind. Dabei soll insbesondere auf Personen eingegangen werden, die dem persönlichen Anwendungsbereich von § 26 Abs 3 BAO („Auslandsbeamte“) unterliegen. Nach der Regierungsvorlage 111 BlgNR vom 2.5.2018 ist geplant, die Anwendung von § 23 Abs 3 BAO nach dem 31.12.2018 für Leistungen nach dem FamilienlastenausgleichsG (FLAG) zu beenden, was von Betroffenen bekämpft wird.

Zu prüfen ist,

1. Welche europa- und verfassungsrechtlichen Implikationen wären in Bezug auf die geplante Indexierung der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages für Kinder, die sich ständig in/m EU/EWR bzw. in der Schweiz aufhalten, denkbar, wenn Auslandsbeamte, Entwicklungshelfer und Wirtschaftsdelegierte hinsichtlich der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages einen vollen Anspruch für Kinder, die sich außerhalb der EU, des EWR und der Schweiz aufhalten, haben (dh in der RV 111 d.B. XXVI. GP in Artikel 1 in Ziffer 3 die Neuregelung des § 53 Abs 5 FLAG 1967 sowie Artikel 3 ersatzlos gestrichen werden).
2. Wie ist es aus dem Blickwinkel des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes und der unionsrechtlichen Grundfreiheiten zu beurteilen, wenn zum einen in der RV 111 d.B. XXVI GP in Artikel 1 in Ziffer 3 die Neuregelung des § 53 Abs 5 sowie Artikel 3 ersatzlos gestrichen wird, und zum anderen unter § 26 Abs 3 Satz 1 BAO fallenden Steuerpflichtigen (sowie Entwicklungshelfern)

¹ Der Verfasser geht im Begriff Familienbeihilfe von der Zusammenlegung von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag aus; angesichts der materiellen Vergleichbarkeit der Leistungen sind auch die Ausführungen zur Familienbeihilfe auf den Kinderabsetzbetrag zu beziehen, solange er als eigene Leistung existiert.

die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag auch für sich außerhalb der EU, des EWR und der Schweiz aufhaltende Kinder (die sonst die Voraussetzungen in Hinblick auf die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag erfüllen) gewährt wird und eine länderweise Indexierung erfolgt?

3. Welcher einfach umsetzbare, länderspezifische Indikator könnte hier zur mit Anwendung kommen und könnten sich bei paralleler Anwendung der EURO-STAT-Indizes europa- oder verfassungsrechtliche Problemstellungen ergeben?
4. Sind andere Lösungen denkbar, damit der in Rede stehenden Personengruppe (Auslandsbeamte, Entwicklungshelfer und Wirtschaftsdelegierte) in Bezug auf die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag ein sachgerechter Anspruch erwächst?

1.1. Zum Gang der Untersuchung

In methodischer Hinsicht ist dazu zunächst ein Überblick über die einschlägige geltende Rechtslage zum Kreis der Anspruchsberechtigten für Leistungen nach dem FLAG sowie die Auswirkungen der geplanten Änderung zu geben (Pkt 2 und 3 dieses Rechtsgutachtens). Im Anschluss daran sind die verfassungsrechtlichen und europarechtlichen von Sonderregelungen für Auslandsbeamte zu prüfen (Pkt 4 dieses Rechtsgutachtens), ehe im Rahmen abschließender Überlegungen eine Zusammenfassung der Ergebnisse gegeben und auf Gestaltungsfragen eingegangen werden kann (Pkt 5 dieses Rechtsgutachtens).

2. Allgemeines zum Anspruch auf Familienbeihilfe

2.1. Gesetzeslage

Der Anspruch auf Familienbeihilfe ist an zahlreiche Voraussetzungen geknüpft. Dabei interessieren im vorliegenden Zusammenhang nur jene, die sich auf persönliche sowie örtliche Aspekte beziehen, weil nur diese auf die Exportpflicht und allfällige damit zusammenhängende Fragen eine Auswirkung haben können.

Im status quo haben gem § 2 FLAG Anspruch auf Familienbeihilfe² Personen, die „einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Bundesgebiet haben“. Dieses Erfordernis ist in § 2 Abs 8 FLAG präzisierend eingeschränkt auf „Personen, die den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Bundesgebiet haben. Eine Person hat den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in dem Staat, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.“ Diesen Personen gebührt Familienbeihilfe für Kinder, auf die bestimmte Voraussetzungen zutreffen (§ 2 Abs 1 FLAG).

Der Anspruch auf Familienbeihilfe steht nach dem Gesetzestext grundsätzlich nur österreichischen Staatsbürgern zu. Personen ohne österreichische Staatsbürgerschaft haben gem § 3 FLAG nur dann Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn sie sich nach §§ 8 und 9 des Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetzes (NAG), BGBl. I Nr. 100/2005, oder nach § 54 des Asylgesetzes 2005 (AsylG 2005), BGBl. I Nr. 100/2005 idF BGBl. I Nr. 87/2012, rechtmäßig in Österreich aufhalten, oder wenn ihnen Asyl nach dem Asylgesetz 2005 (AsylG 2005), BGBl. I Nr. 100, gewährt wurde.

Für Sachverhalte mit Auslandsberührung sind im Gesetz sowohl im Hinblick auf den Anspruchsberechtigten als auch das Kind Sonderregelungen vorgesehen:

- Gem § 4 Abs 1 FLAG haben Personen, die Anspruch auf eine gleichartige ausländische Beihilfe haben, keinen Anspruch auf Familienbeihilfe. Allerdings haben österreichische Staatsbürger, die gemäß Abs. 1 oder gemäß § 5 Abs. 5³ vom Anspruch auf die Familienbeihilfe ausgeschlossen sind, Anspruch auf eine Ausgleichszahlung in Höhe der Differenz einer allfällig niedrigeren ausländischen Beihilfe zur österreichischen Familienbeihilfe.
- Vergleichbares gilt, wenn das Kind, für das Anspruch auf Familienbeihilfe bestehen würde, nicht im Inland wohnt: Gem § 5 Abs 3 besteht kein Anspruch auf Familienbeihilfe für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, oder für die Anspruch auf eine gleichartige ausländische Leistung besteht; auch hier ist allerdings die Möglichkeit einer Ausgleichszahlung für den Fall vorgesehen, dass

² Sowie auf weitere Leistungen aus dem FLAF; auf diese wird im Folgenden nicht eingegangen.

³ Hier liegt ein offensichtliches redaktionelles Versehen vor: Zutreffend müsste sich das Zitat auf § 5 Abs 4 FLAG beziehen.

die ausländische Familienleistung niedriger sein sollte als die österreichische Familienbeihilfe.

2.2. Funktionszusammenhänge

2.2.1. Familienbeihilfe ist steuerlich eine teilweise Unterhaltsfreistellung

In Zusammenschau lassen diese Regelungen interessante Einblicke in Funktionszusammenhänge zwischen Familienbeihilfenrecht, Zivilrecht und Steuerrecht zu:

Die Familienbeihilfe beruhte historisch⁴ in den Versorgungsnoten der Zeit nach dem zweiten Weltkrieg auf einem rein nationalstaatlichen Konzept der Unterstützung von Familien, das in seinem persönlichen Anwendungsbereich moderat weiterentwickelt wurde: Sollten zunächst nur Inländer, deren Kinder im Inland wohnen, bezüglich der Tragung ihrer Unterhaltslast durch einen pauschalen staatlichen Zuschuss zur Tragung der Unterhaltslast entlastet werden, wurde in weiterer Folge der Personenkreis der Anspruchsberechtigten leicht (etwa auf Asylberechtigte) ausgeweitet, blieb der Anspruch jedoch nach wie vor nur auf Fälle beschränkt, in denen das Kind im Inland wohnt. Wenn das Kind im Ausland wohnt oder ein Anspruch auf eine gleichartige ausländische Familienleistung besteht, ist aber immerhin die Möglichkeit der Ausgleichszahlung gegeben. Funktional soll die Familienbeihilfe für alle Kinder aller Personen, deren Lebensmittelpunkt und Aufenthalt im Inland ist, als Unterhaltstützung gewährt werden.

In Konsequenz der Judikate des VfGH zur Familienbesteuerung zu Beginn der 1990er Jahre und des Beitritts zum EWR veränderten sich die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung von Familienbeihilfe entlang zweier Entwicklungslinien: Einerseits wurde der funktionale Charakter der Familienbeihilfe präzisiert und andererseits die europarechtliche Notwendigkeit der Koordinierung der Familienbeihilfe mit Familienleistungen anderer Staaten des EWR erforderlich:

- In *funktionaler* Hinsicht ist seit dem Erk VfGH 12.12.1991, G 188,189/91 klar gestellt, dass die Familienbeihilfe Teil eines Systems der Freistellung des steuerpflichtigen Einkommens von der Steuerlast ist, um zu vermeiden, dass

⁴ Vgl dazu die Ausführungen des Verfassers im Grundlagengutechten zur Indexierung von Familienbeihilfen.

Unterhaltspflichtige gegenüber nicht unterhaltspflichtigen Steuerpflichtigen gleicher Einkommensstufe nicht in verfassungswidriger Weise belastet sind. Dabei stellt der VfGH auf die „tatsächlichen Unterhaltslasten“ ab und verweist auf die zivilrechtliche Judikatur, die den Unterhalt auf Basis von Regelbedarfsätzen⁵ nach der Prozentsatzmethode⁶ bemisst⁷. Steuergerechtigkeit sah der VfGH jedenfalls nur dann gewährleistet, wenn durch die Kombination von Familienbeihilfe und steuerlichen Maßnahmen sichergestellt sei, dass „zumindest die Hälfte der Einkommensteile, die zur Bestreitung des Unterhalts der Kinder erforderlich sind, im Effekt steuerfrei bleiben“.⁸

- In *europarechtlichen* Hinsicht wurde durch die Anwendung der Koordinierungsvorschriften durch Bezugnahme auf § 9 NAG die EWR-Bürger⁹, die den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Österreich haben, in den Kreis der Anspruchsberechtigten einbezogen und wurde – in Konsequenz von E des EuGHs auch Anspruch für Kinder gewährt, die nicht in Österreich wohnen: Damit sollte sichergestellt werden, dass der Bezug immer in einer Weise erfolgt, „als ob die Familienangehörigen in diesem Mitgliedstaat wohnen würden“ (Art 67 VO 883/2004).

⁵ Die Regelbedarfssätze werden vom LGZ Wien berechnet und liegen derzeit zwischen 204 € für 0 bis 3 jährige und 569 € für 19 bis 28 jährige. Vgl dazu http://www.jugendwohlfahrt.at/rs_regelbedarf.php.

⁶ Die Prozentsätze liegen zwischen 16% des Nettoeinkommens für 0-6-jährige und 22% des Nettoeinkommens für über 15-jährige. Zu konkreten Details der Berechnung, bei der seit den E 19.11.2002, 4 Ob 52/02d; 26.11.2002, 1 Ob 79/02b; 28.11.2002, 3 Ob 141/02k die Familienbeihilfe auf den Unterhalt anzurechnen ist, vgl zB *Gitschthaler*, Unterhaltsrecht³.

⁷ Vgl dazu *Kresbach*, Steuerliche Entlastung im Sinn des dualen Familienlastenausgleichs, ÖStZ 2014, 395ff, insb 398.

⁸ VfGH 12.12.1991, G188/91, G189/91 = VfSlg 12.940, VfGH 17.10.1997, G168/96, G285/96 = VfSlg 14.992, VfGH 30.11.2000, B1340/00 = VfSlg 16.026.

⁹ und die Angehörigen bestimmter anderer Staaten wie der Schweiz.

2.2.2. Geplante Indexierung der Familienbeihilfe

Im Zusammenwirken dieser Entwicklungslinien ergab sich allerdings ungewollt ein Effekt, der jahrelang unbeachtet blieb: Indem der Anspruch für Kinder, die nicht in Österreich leben, rein schematisch ausgeweitet wurde, ohne dass die unterhaltersetzende Funktion der Familienbeihilfe – und damit die Höhe der Leistung - thematisiert wurde, traten steuerliche und sozialpolitische Verzerrungen der Funktionalität der Familienbeihilfe ein: weil die Familienleistung ungeachtet des Umstandes, dass die Höhe der Unterhaltslast nach der zivilrechtlichen Judikatur nicht nur von der Höhe des Einkommens, sondern im Sinne eines Mischunterhalts auch von der Höhe der Lebenshaltungskosten (und damit der Kaufkraft) im Aufenthaltsstaat des Kindes abhängt, gewährt wird, sind unterhaltspflichtige Steuerpflichtige in der Tragung ihrer Unterhaltslast ungleich entlastet, je nachdem ob sie ein Kind versorgen, das in Österreich, in einem Land mit höherem Preisniveau oder einem Land mit niedrigerem Preisniveau als dem österreichischen lebt.

Dieser Effekt ist nicht nur unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, sondern auch im Hinblick auf die Freizügigkeit problematisch, weil die fehlende Berücksichtigung der Kaufkraft positive wie negative Auswirkungen auf die Freizügigkeit haben kann, auf die der Verfasser bereits an anderer Stelle hingewiesen hat.

Ziel der Novelle des FLAG, die in der Regierungsvorlage 111 BlgNr 26. GP vorgestellt wurde, ist es, diese Verzerrungen durch eine Indexierung der Familienbeihilfe für alle Bezieher unabhängig von der Staatsbürgerschaft zu beseitigen, indem eine Kaufkraftbereinigung der Leistung erfolgt. Damit wird das unterhalts- und damit kaufkraftbezogene Konzept der Familienbeihilfe an die in den letzten Jahrzehnten eingetretenen Veränderungen der Realität angepasst und sichergestellt, dass ein Anspruchsberechtigter für jedes Kind, unabhängig davon, in welchem Staat es sich aufhält, den gleichen *Wert* an steuerlicher Entlastung von der Unterhaltslast erhält.

Im Zuge der geplanten Novelle soll auch die Anwendung der Regelung für Auslandsbeamte *für Zwecke der Anwendung des Familienbeihilfenrechts*¹⁰ mit 31.12.2018

¹⁰ Eine generelle Aufhebung von § 26 Abs 3 BAO ist entgegen mancher Befürchtungen nicht vorgesehen! Vgl dazu jedoch noch das Positionspapier des BMEIA vom 7.5.2018.

beendet werden. Dies verwundert einerseits, weil – wie zu zeigen sein wird – Unklarheiten hinsichtlich der Anwendung dieser Bestimmung de lege lata bestehen, hat andererseits jedoch Konflikte ausgelöst. Beides rechtfertigt, sich mit dieser Regelung näher auseinanderzusetzen.

3. Anspruchslage für Auslandsbeamte

3.1. Örtliche Tatbestandselemente

3.1.1. Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt des Anspruchsberechtigten

§ 26 Abs 3 BAO¹¹ trifft für eine bestimmte Personengruppe eine abgabenrechtliche Sonderregelung: „In einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes stehende österreichische Staatsbürger, die ihren Dienort 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.“

Damit wird die Fiktion eines Inlandswohnsitz bzw eines gewöhnlichen Aufenthalts im Inland für die von dieser Regelung erfassten Personen begründet, in dessen Konsequenz sie nach der bisherigen Praxis Familienbeihilfe beziehen können, auch wenn sie das Erfordernis des Inlandswohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland tatsächlich nicht erfüllen. Die Regelung bezog sich ursprünglich¹² auf Bedienstete der Gebietskörperschaften (was den Klammerausdruck „Auslandsbeamte“) rechtfertigte, wurde jedoch durch die Novelle zur BAO, BGBl 412/1988 auf alle „Dienstnehmer von Körperschaften öffentlichen Rechts“ ausgeweitet. Durch § 26 Abs 3 BAO wurde die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland - ungeachtet des Umstandes, dass ein Auslandswohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt im Ausland besteht - für die Bediensteten der Gebietskörperschaften normiert und in der Novelle 1988 auf alle

¹¹ Vgl dazu die gängige Kommentarliteratur, insb *Unger*, in *Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO⁵, 62.

¹² Vgl dazu die Stammfassung der BAO, BGBl 194/1961; auf die Vorläuferregelungen im deutschen Reichsrecht muss im gegebenen Zusammenhang nicht eingegangen werden.

Bediensteten von öffentlich-rechtlichen Körperschaften ausgeweitet. In Konsequenz von § 2 lit a Z 1 BAO führt die Regelung aber auch dazu, dass Anspruch auf Familienbeihilfe ungeachtet des Auslandswohnsitzes gewährt wird.

Unter methodischen Gesichtspunkten ist allerdings festzuhalten, dass diese Inlandsfiktion im systematischen Zusammenhang mit § 26 Abs 1¹³ und 2¹⁴ BAO steht, die den Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt definieren. Der fiktive Inlandswohnsitz bzw gewöhnliche Aufenthalt für Auslandsbeamte soll die abgabenrechtliche Gleichbehandlung bestimmter Personen bewirken, kann jedoch dogmatisch gesehen nur dann eine darüberhinausgehende Wirkung in andere Regelungsmaterien entfalten, wenn dies entweder ausdrücklich angeordnet oder per analogiam begründet ist. Beides ist im gegebenen Zusammenhang ungeachtet der Regelung in § 2 lit a Z 1 BAO fraglich:

Eine ausdrückliche Anwendung von § 26 Abs 3 BAO ist bezüglich *leistungsrechtlicher*¹⁵ Bestimmungen im FLAG zwar für andere Leistungen¹⁶ nicht jedoch bei der Familienbeihilfe vorgesehen. Damit könnte auch die Anwendung von § 26 Abs 3 BAO im Umweg über § 2 lit a Z 1 BAO problematisch gesehen werden, nach der die

¹³ § 26 Abs 1 BAO lautet: „Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“.

¹⁴ § 26 Abs 2 BAO lautet: „Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.“ Auf weitere Vorschriften dieser Bestimmung, die der administrativen Handhabung für Personen dienen, die sich weniger als sechs Monate im Inland aufhalten, ist im gegebenen Zusammenhang nicht einzugehen.

¹⁵ Bezüglich der *abgabenrechtlichen* Aspekte (zB Bestimmungen über die Einhebung des Dienstgeberbeitrags) kann eine Anwendung in Kontexte des FLAG unmittelbar auf § 26 BAO gestützt werden.

¹⁶ Anders als etwa bezüglich der Kleinkindbeihilfe (§ 33 Abs 2 FLAG) und des Mutter-Kind-Pass – Bonus (§ 38a Abs 2 FLAG), wo die Anwendung von § 26 Abs 3 BAO im Kontext der Leistungsvoraussetzungen ausdrücklich angeordnet ist.

Bestimmungen der BAO sinngemäß in Angelegenheiten der von den Abgabenbehörden des Bundes zuzuerkennenden oder rückzufordernden bundesrechtlich geregelten Beihilfen aller Art „soweit sie hierauf nicht unmittelbar anwendbar sind und nicht anderes bestimmt ist“. Wenn man nämlich im Gegenschluss zu den expliziten Anwendungsregelungen von § 26 Abs 3 BAO im Kontext der Kleinkindbeihilfe und des Mutter-Kind-Pass Bonus folgert, dass im Familienbeihilfenrecht § 26 Abs 3 BAO keine Anwendung findet, könnte für leistungsrechtliche Aspekte der Familienbeihilfe der Wohnsitzbegriff der BAO einschließlich der Inlandsfiktion für Auslandsbeamte nur per analogiam Anwendung finde könnte. Diese Analogie ist allerdings zum einen aufgrund des Gegenschlusses zu den expliziten Anwendungsanordnungen für die Kleinkindbeihilfe und den Mutter-Kind-Pass – Bonus dogmatisch fragwürdig, und zum anderen auch in Anbetracht der offensichtlich unterschiedlichen Zielsetzungen der Regelungen nach Auffassung des Verfassers nicht möglich, jedenfalls aber fraglich:

Während der Wohnsitzbegriff der BAO auf das *Faktum der Innehabung* einer Wohnung sowie *Umstände* abstellt, die auf eine *Nutzungsintention* schließen lassen, und der Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts auf das *Verweilen* am Ort oder im Land abstellt, definiert das Familienbeihilferecht beide Termini überhaupt nicht, und fokussiert in § 2 Abs 8 unter örtlichen Gesichtspunkten als Anspruchsvoraussetzung auf den *Mittelpunkt der Lebensinteressen*. Dies zeigt, dass das Familienbeihilfenrecht im Hinblick auf die örtliche Anknüpfung der Leistungsvoraussetzungen andere Elemente für relevant erachtet als die BAO: Selbst wenn ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt iSv § 26 Abs 1 und 2 BAO vorliegt, besteht kein Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn im Bundesgebiet nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt.¹⁷

Selbst wenn man aber angesichts dieser gewichtigen dogmatischen Vorbehalte die Anwendung von § 26 BAO per analogiam ins Familienbeihilfenrecht ablehnt, ist es

¹⁷ Dass der Gesetzgeber die örtliche Anknüpfung eines Tatbestandes hinsichtlich der Begründung der Steuerpflicht tendenziell weiter fasst als hinsichtlich leistungsrechtlicher Anspruchsvoraussetzungen, ist nachvollziehbar und kann als weitere teleologische Stützung der Ablehnung einer analogen Anwendung von § 26 BAO ins Familienbeihilfenrecht dienen.

angesichts der Regelung in § 2 lit a Z 1 BAO immerhin möglich¹⁸ und entspricht es der bisherigen Verwaltungspraxis, § 26 Abs 3 BAO unter Bezugnahme auf § 2 lit a Z 1 BAO auch im Familienbeihilferecht anzuwenden. Darüber hinaus kann man § 26 Abs 1 und 2 BAO auch als eine Möglichkeit der Anknüpfung für das Verständnis der Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ nach dem allgemeinen Sprachgebrauch iSv § 6 ABGB zu sehen.

All dies erklärt einerseits, warum die Anwendung des Einleitungssatzes von § 2 Abs 1 FLAG in der administrativen Handhabung unproblematisch war, weil das weite Begriffsverständnis von § 26 Abs 1 und 2 BAO sich mit dem allgemeinen Sprachgebrauch weitgehend decken; andererseits wird aber klar, dass eine spezifische Abgrenzung der örtlichen Bezugselemente des Anwendungsbereichs über den „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ und damit über § 2 Abs 8 FLAG notwendig ist.

3.1.2. Haushaltszugehörigkeit des Kindes

Von der Frage der örtlichen Tatbestandselemente der Anspruchsberechtigung ist die Frage nach den örtlichen Aspekten der Verbindung dieser Person zum Kind zu trennen. Hier stellen weder Gesetzgeber noch EuGH¹⁹ darauf ab, welchen *Wohnsitz* das Kind hat, sondern ist die Zugehörigkeit zu einem bestimmten Haushalt maßgeblich (§ 2 Abs 2 FLAG)²⁰. Damit werden unter örtlichen Gesichtspunkten für den Bezug der Familienbeihilfe zusätzlich zu den die Kriterien, die die *Person des Anspruchsberechtigten* betreffen, auch Kriterien maßgeblich, die aus dem *Aufenthaltort des Kindes* resultieren: Im Hinblick auf das Kind ist entscheidend, in wessen Haushalt es

¹⁸ Wenn man den Gegenschluss zur Kleinkindbeihilfe und dem Mutter-Kind-Pass – Bonus nicht zieht, sondern die in jenen Kontexten geregelten direkten Anwendungsanordnungen von § 26 Abs 3 BAO als Verdeutlichungen qualifiziert.

¹⁹ Vgl dazu insb das Urteil vom 26. November 2009 in der Rechtssache C-363/08 (*Slanina*).

²⁰ Auf die Haushaltszugehörigkeit nehmen auch andere Regelungen Bezug, etwa die Ausdehnung der Rückforderbarkeit auf Personen, die während der Zeit des unrechtmäßigen Bezugs im Haushalt gelebt haben - § 26 Abs 3 FLAG.

tatsächlich lebt; und zwar unabhängig davon, wo der Wohnsitz bzw gewöhnliche Aufenthalt und der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Anspruchsberechtigten sind.

Die Notwendigkeit einer getrennten Beurteilung örtlicher Tatbestandselemente - einerseits im Hinblick auf den Anspruchsberechtigten, andererseits im Hinblick auf das Kind war historisch gesehen nicht gegeben, weil auf den Wohnsitz österreichischer Staatsbürger im Inland abgestellt wurde und damit die ebenfalls anspruchrelevante Haushaltszugehörigkeit des Kindes immer im Inland gegeben war. Sie wurde erst im Zuge der Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Familienbeihilferegelung durch den Beitritt Österreichs zum EWR relevant und bereitete jahrelange Anwendungsprobleme bis hin zur Entscheidung in der Rs *Slanina*.

Die Notwendigkeit einer getrennten Betrachtung wird im geltenden Gesetz in § 5 Abs 3 FLAG sowie insbesondere in der Regelung zur Exportpflicht (§ 53 FLAG) manifest:

- Durch § 5 Abs 3 FLAG wird normiert, dass für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht;
- § 53 FLAG stellt klar, dass Staatsbürger von Vertragsparteien des Übereinkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR), soweit es sich aus dem genannten Übereinkommen ergibt, im FLAG österreichischen Staatsbürgern gleichgestellt sind, und normiert weiters explizit, dass der ständige Aufenthalt eines Kindes in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums nach Maßgabe der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen dem ständigen Aufenthalt eines Kindes in Österreich gleichzuhalten ist.

Die getrennte Beurteilung der örtlicher Tatbestandselemente - einerseits im Hinblick auf den Anspruchsberechtigten, andererseits im Hinblick auf das Kind – ist auch und gerade im Hinblick auf die geplante Indexierung zwingend, weil gem § 8a FLAG idF der RV durch die Bezugnahme auf den Aufenthalt des Kindes die örtliche Lage des Haushalts, dem das Kind zugerechnet wird, auf die Lebenshaltungskosten am Aufenthaltsort des Kindes abgestellt wird. Nur damit wird auch sichergestellt, dass die Kosten der Lebenshaltung am Aufenthaltsort des Kindes als materieller Bezugspunkt für die Indexierung Berücksichtigung finden, ja überhaupt erst finden können.

Letztlich kommt in all diesen Bestimmungen auch der Grundsatz zum Ausdruck, dass Österreich Familienbeihilfe nur für Kinder, die sich innerhalb des Bundesgebiets

aufhalten gewährt und nur innerhalb des EWR sowie die Schweiz exportiert, dass jedoch ein Export in Drittstaaten nicht vorgesehen ist.

Im Hinblick auf die Haushaltszugehörigkeit des Kindes entsteht jedoch in der Anwendung von § 26 Abs 3 BAO – wie auch immer man dessen Anwendung begründet – ein neues Problem, weil die Regelung unterschiedliche Effekte haben kann: § 26 Abs 3 BAO sieht nämlich zwar die Fiktion dahingehend vor, dass Auslandsbeamte wie Personen behandelt werden, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle haben, und erstreckt diese Fiktion auch auf deren Ehegatten und minderjährige Kinder, dies allerdings nur, sofern die Eheleute in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben, und die Kinder zu ihrem Haushalt gehören.

Diese Regelung hätte somit die Konsequenz, einen Familienbeihilfenanspruch für Auslandsbeamte zu begründen, wenn die Kinder im Ausland zu ihrem Haushalt gehören, bewirkt diesen Effekt jedoch nicht, wenn das Kind nicht haushaltszugehörig ist. Dies widerspricht der Unterhaltslogik, die der Familienbeihilfe innewohnt, die nicht auf die Haushaltszugehörigkeit zum Steuerpflichtigen abstellt.

Dies ist bei Aufenthalt des Kindes innerhalb des EWR und der Schweiz unerheblich, weil es hier gem § 53 FLAG auch dann zur Familienbeihilfengewährung kommt, wenn das Kind innerhalb des EWR und der Schweiz einem anderen Haushalt als jenem des Anspruchsberechtigten zugehörig ist (vgl dazu etwa die bereits erwähnte *Causa Slanina*), doch kann dieses Ergebnis für Kinder, die in *Drittstaaten* aufhältig sind, aus § 26 Abs3 Satz 2 BAO nicht abgeleitet werden, sodass es in diesen Fällen zu einer Versagung des Anspruchs auf Familienbeihilfe auch bei Auslandsbeamten – und damit zu einer unterschiedlichen Behandlung innerhalb der Gruppe der Auslandsbeamten - kommt.

3.2. Konsequenzen

3.2.1. Allgemeines

Für Zwecke der vorliegenden Untersuchung bedeutet dies zunächst, dass der Streit um die Anwendung von § 26 Abs 3 FLAG relativiert werden muss:

- Zunächst zeigt sich, dass es bei Auslandsbeamten, die im Inland eine Wohnung innehaben und bei denen die Umstände darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen werden (was für die meisten wohl

zutreffen wird), in Auslegung der familienbeihilferechtlichen Bestimmungen jedenfalls vertretbar ist anzunehmen, dass sie einen Wohnsitz iSv § 2 Abs 1 Einleitungssatz FLAG haben; und dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen auch weiterhin im Inland gelegen ist, kann für Zwecke des Familienbeihilfenrechts unschwer auf interpretativem Weg bejaht werden. Insofern bedarf es einer Anwendung von § 26 Abs 3 BAO für nicht und erklärt sich auch, warum bislang eine explizite Anordnung, dass § 26 Abs 3 BAO für Zwecke der Familienbeihilfe anzuwenden ist, nicht erfolgte.

- In weiterer Folge zeigt sich, dass die Anwendung der Wohnsitzfiktion von § 26 Abs 3 BAO lediglich für Auslandsbeamte, die keine Wohnung für ihre Rückkehr oder Heimaturlaube (mehr) in Österreich haben und bei denen (naturgemäß) kein ständiger Aufenthalt im Inland argumentierbar ist, notwendig ist, um eine örtliche Anspruchsdimension der Familienbeihilfe sicherzustellen.

3.2.2. Klarstellung grundsätzlicher Gleichbehandlung

Diese Ausführungen zeigen, dass die geplante Regelung in Art I Z 3 der Novelle als legistische Klarstellung des Umstandes dient, dass auch für Auslandsbeamte für Zwecke der Familienbeihilfe dieselben wohnsitz- bzw aufenthaltsbezogenen Regelungen anzuwenden sind wie für andere Familienbeihilfenbezieher.

Die bisherige Rechtslage unterscheidet sich von der geplanten Rechtslage allerdings bei Auslandsbeamten, deren Kinder Haushalten in Drittstaaten zugehörig sind, es sei denn, man bezieht die Regelung in § 26 Abs 3 BAO mit der bisherigen Verwaltungspraxis auch auf jene Fälle, in denen das Kind im Drittstaat dem Haushalt des Auslandsbeamten zugehörig ist.

Selbst wenn man jedoch die Beurteilung des Anspruchs auf Familienbeihilfe in Anwendung von § 26 Abs 3 BAO stützt, ist damit für die im Zuge der geplanten Indexierung überdeutlich gewordene Beurteilung der örtlichen Tatbestandselemente im Hinblick auf den Aufenthaltsort des Kindes nur teilweise gelöst: Soweit sich das Kind in Drittstaaten aufhält und nicht dem Haushalt des Auslandsbeamten zugehörig ist, kann § 26 Abs 3 BAO nicht herangezogen werden.

Dies hat zur Folge, dass auf Basis des hier dargelegten Normverständnisses *de lege lata* Auslandsbeamte

- dann einen Anspruch auf Familienbeihilfe haben,

- wenn das Kind einem Haushalt auf dem Territorium des EWR oder der Schweiz zugehörig ist und
 - wenn das Kind des Auslandsbeamten im Drittstaat in dessen Haushalt lebt,
- keinen Anspruch auf Familienbeihilfe haben, wenn das Kind des Auslandsbeamten im Drittstaat in einem anderen Haushalt als jenem des Auslandsbeamten zugehörig ist. In diesen Fällen sind die für andere inländische Steuerpflichtige geltenden Regelungen anzuwenden, die in Drittstaaten leben.

Diese sind im Folgenden darzustellen.

3.2.3. *Unterhaltsfreistellung bei fehlendem Anspruch auf Familienbeihilfe*

Der oben dargelegte Grundsatz, dass Österreich Familienbeihilfe nur für Kinder, die sich innerhalb des Bundesgebiets aufhalten, *gewährt* und nur innerhalb des EWR sowie die Schweiz *exportiert*, dass jedoch ein Export in Drittstaaten (sieht man eben von Auslandsbeamten iSv § 26 Abs 3 BAO ab) nicht vorgesehen ist, führt bei allen Personen, die keinen Anspruch auf Familienbeihilfe haben, die jedoch unterhaltspflichtig sind, zur Frage, wie die nach der Judikatur des VfGH zur Familienbeihilfe notwendige Steuerfreistellung für Personen bewirkt wird,.

Diese Frage betrifft alle Personen, die zwar in Österreich einkommenssteuerpflichtig sind, Österreicher oder Angehörige eines anderen Mitgliedsstaates des EWR oder der Schweiz sind, die jedoch wegen der Haushaltszugehörigkeit des Kindes in einem EWR-Staat oder der Schweiz keinen Anspruch auf Familienbeihilfe haben. Sie betrifft aber auf Basis des hier entwickelten Normverständnisses auch Auslandsbeamte, wenn sie keinen Anspruch auf Familienbeihilfe haben, weil das Kind außerhalb des EWR und der Schweiz lebt und einem anderen Haushalt als jenem des Auslandsbeamten zugehörig ist.

Dazu führen die LStR 2002 (Rz 866) aus:

„Unterhaltsleistungen für Kinder werden grundsätzlich - je nach Voraussetzungen (§ 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988) - durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag sowie den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Die Unterhaltsleistungen für ein nicht haushaltszugehöriges in einem EU-Staat, EWR-Staat bzw. der Schweiz lebendes Kind sind ebenfalls mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.“

Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder in einem Staat außerhalb des EU-Raumes, EWR-Raumes oder der Schweiz, bei denen der Anspruch auf Familienbeihilfe nach § 2 Abs. 5 FLAG 1967 ausgeschlossen ist, sind hingegen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VfGH 04.12.2001, B 2366/00). Unterhaltsleistungen von in Österreich beschäftigten Steuerpflichtigen für deren nicht haushaltszugehörige Kinder, die sich ständig in einem Staat außerhalb des EU-Raumes, EWR-Raumes oder der Schweiz aufhalten, sind ebenfalls als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (vgl. VfGH 20.06.2009, G 13/09; VfGH 20.06.2009, B 963/08). In beiden Fällen kann der halbe Unterhalt (VfGH 17.10.1997, G 168/96, G 285/96; VfGH 30.11.2000, B 1340/00) ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

Das individuelle Ausmaß der zu berücksichtigenden Unterhaltungspflicht des Steuerpflichtigen orientiert sich unter anderem am jeweiligen angemessenen Unterhalt im Ausland und den eventuellen ausländischen Familienleistungen. Es bestehen keine Bedenken, diese außergewöhnliche Belastung mit 50 Euro pro Monat und Kind - ohne Abzug eines Selbstbehaltes - zu schätzen.

Die Existenz des Kindes (der Kinder) ist anhand der Geburtsurkunde und einer amtlichen Bescheinigung der jeweiligen Heimatbehörde des Kindes (der Kinder) nachzuweisen. Für diese Urkunden bzw. Bescheinigungen sind auf Verlangen deutsche Übersetzungen beizubringen.

Die Unterhaltsleistungen sind bis zum vollendeten 15. Lebensjahr des Kindes zu berücksichtigen, darüber hinaus ist ein entsprechender Nachweis über die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit zu erbringen. Die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit ist durch eine entsprechende amtliche Bescheinigung nachzuweisen (zB Schulbesuchsbestätigung, Bescheinigung über die Arbeitslosigkeit oder das vergebliche Bemühen um Arbeit).

Ab der Volljährigkeit des Kindes darf nach § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) keine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wobei die jeweiligen nationalen Volljährigkeitsbestimmungen (siehe Rz 1407) heranzuziehen sind.“

4. Sonderregelung für Auslandsbeamte?

4.1. Handhabung im status quo und Anspruchsdefizit de lege ferenda

4.1.1. Wohnsitz im Inland und Kind in einem Haushalt in EWR/Schweiz

Nach den dem Verfasser erteilten Informationen wird der Anspruch auf Familienbeihilfe für Auslandsbeamte, die einen steuerlichen Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt im Inland haben und deren Kind einem Haushalt im EWR oder der Schweiz zugehörig ist, im status quo auf Basis der VO 883/2004 gehandhabt. Für diesen Personenkreis braucht es die Inlandsfiktion des § 26 Abs 3 BAO für Zwecke der Familienbeihilfe nicht und würde auch durch Inkrafttreten von Art I Z 3 der RV 111 BlgNR 26. GP mit Ablauf des 31.12.2018 keine Änderung eintreten. Dies gilt jedenfalls solange sie einen steuerlichen Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt im Inland haben, was ja durch die grundsätzliche Aufrechterhaltung von § 26 Abs 3 BAO der Fall wäre.²¹ Die Anwendung der VO 883/2004 ergibt sich aus dem Umstand, dass diese Rechtsquelle als Verordnung des Rates unmittelbar anwendbar ist und allfällig abweichende – umso mehr aber mit ihr konforme – innerstaatliche Regelungen überlagert. Selbst wenn man der Auffassung wäre, dass Beamte im engen Sinn (wie dies etwa auf Diplomaten zutrifft) aus dem persönlichen Anwendungsbereich der VO ausgenommen wären, kann dies für den gesamten persönlichen Anwendungsbereich von § 26 Abs 3 BAO nicht argumentiert werden, weil dieser unbestreitbar auch Personen erfasst, die im Anwendungsbereich der VO 883/2004 liegen.

Der Anspruch auf Familienbeihilfe würde daher für diesen Personenkreis nicht komplett entfallen; würde dieser für jeden anderen Anspruchsberechtigten der Indexierung unterliegen, wie sie in § 8a FLAG vorgesehen ist.

Damit wären für diesen Personenkreis auch alle dienstrechtlichen Ansprüche für Auslandsbeamte, die einen Anspruch auf Familienbeihilfe voraussetzen, weiterhin gewahrt.²²

²¹ Art I Z 3 der geplanten Novelle bezieht die Nichtanwendung von § 26 Abs 3 BAO explizit nur auf Leistungen nach dem FLAG.

²² Nach dem Positionspapier des BMEIA vom 7.5.2018 betrifft dies das Kinderbetreuungsgeld, den Kinderabsetzbetrag, die Wohnbauförderung und den Kinderzuschuss

4.1.2. Wohnsitz im Inland und Haushalt in Drittstaaten

Was jene Auslandsbeamte betrifft, die zwar einen Inlandswohnsitz haben, bei denen jedoch nach dem oben dargelegten Normverständnis mangels Aufenthalt und Haushaltszugehörigkeit des Kindes im EWR oder der Schweiz sowie das Kind nicht dem Haushalt des Auslandsbeamten im Drittstaat angehört, kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht, würde zwar die Steuerfreistellung der Unterhaltslast gem Rz 866 der LStR 2002 erfolgen, doch würde mit dem Anspruch auf Familienbeihilfe auch die diesen voraussetzenden weiteren Ansprüche entfallen.

Damit würde im Vergleich zur Handhabung im status quo ein Anspruchsdefizit entstehen, soweit die in Drittstaaten exportierte Familienbeihilfe höher sein sollte als die als außergewöhnliche Belastung geltend zu machenden Unterhaltsleistungen, sowie im Hinblick auf die den Anspruch auf Familienbeihilfe voraussetzenden sonstigen Ansprüche.

Zu dessen Beseitigung schlägt das BMEIA vor²³ Art I Z 3 der RV 111 BlgNR dahingehend zu verändern, dass § 53 Abs 5 FLAG lautet:

„(5) § 26 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, findet in Bezug auf Leistungen nach diesem Bundesgesetz Anwendung. Auf Beträge an Familienbeihilfe (§ 8) für Kinder von Auslandsbeamten (§ 26 Abs. 3 BAO), die ihren Dienstort in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz haben, ist § 8a anzuwenden.“

Offensichtlich intendierter Effekt dieser Regelung wäre, dass

- die abgabenrechtliche Wohnsitzfiktion für den Anspruchsberechtigten für Zwecke der Familienbeihilfe unbestreitbar weiterhin aufrecht wäre,
- die Indexierung des Anspruchs auf Familienbeihilfe gem § 8a FLAG für Auslandsbeamte Anwendung fände, wenn die Kinder Haushalten innerhalb des EWR und der Schweiz zugehörig sind.

gemäß § 4 Gehaltsgesetz, der seinerseits wieder Voraussetzung für die Gewährung von Aufwandsentschädigungen iSv § 21 GehaltsG ist, wie ua die Refundierung von Schulkosten im Ausland, die Bemessung des Wohnungskostenzuschusses, und die Tragung von Übersiedlungskosten für Kinder gemäß der Reisegebührenverordnung.

²³ Vgl dazu das Positionspapier vom 27.6.2018.

Allerdings wäre die administrative Handhabung der Gewährung von Familienbeihilfe im status quo für Auslandsbeamte, deren Kinder in Drittstaaten anderen als seinem Haushalt zugehörig sind, dogmatisch weiterhin fragwürdig bzw würde nach der hier dargelegten Rechtslage kein Anspruch auf Familienbeihilfe bestehen. Damit wären auch die weiteren Ansprüche, die den Anspruch auf Familienbeihilfe voraussetzen, für diesen Personenkreis gefährdet.

4.2. Zulässigkeit einer Ungleichbehandlung

4.2.1. Ungleichbehandlung

Sollte man hingegen – wie offensichtlich das BMEIA im Einklang mit der bisherigen administrativen Handhabung - der Auffassung sein, dass durch die angestrebte explizite zeitlich unbeschränkte Wohnsitzfiktion die Leistung auf jeden Fall auch dann gebührt, wenn das Kind einem Haushalt des Auslandsbeamten oder einem anderen Haushalt in einem Drittstaat zugehörig ist²⁴, würden Auslandsbeamte unbestreitbar anders behandelt werden als andere Anspruchsberechtigte, deren Kinder in Drittstaaten haushaltszugehörig sind.

Diese Ungleichbehandlung würde entgegen dem missverständlich formulierten Einleitungssatz im vorletzten Absatz der Erläuterungen zu Art I Z 3 (§ 53 Abs 5 FLAG) der RV 111 BlgNR 26. GP²⁵ nicht im Entfall sämtlicher Ansprüche auf Familienbeihilfe für Auslandsbeamte, sondern – wie dies aus den weiteren Ausführungen dieses Absatzes deutlich wird – in der Ungleichbehandlung von Auslandsbeamten gegenüber jenen „Personen, die in einem Drittstaat arbeiten und in keinem Dienstverhältnis zu einer öffentlich rechtlichen Körperschaft stehen, bestehen, wie etwa Personen die vom Arbeitgeber in einen Drittstaat entsendet werden, mit der Familie in diesem Drittstaat leben und daher keine Familienbeihilfe erhalten.“

²⁴ Wie das bei Auslandsbeamten regelmäßig der Fall ist, selbst wenn ihr abgabenrechtlicher Wohnsitz in Österreich fingiert wird!

²⁵ Dieser lautet: „Die in Rede stehende Gewährung der Familienbeihilfe für Auslandsbeamte soll entfallen.“

4.2.2. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung?

Festzuhalten ist, dass diese Ungleichbehandlung – wie dies das BMEIA im Positionspapier vom 20.6.2018 zutreffend ausführt – europarechtlich insofern unproblematisch ist, als der persönliche Anwendungsbereich einer Ausnahme die Koordinierungsregeln der VO 883/2004 nicht tangiert, die keinen Export in Drittstaaten vorsehen. Allerdings ist erneut darauf hinzuweisen, dass alles zu vermeiden ist, um das unterhalts- und damit kaufkraftbezogene Konzept der Familienbeihilfe in Frage zu stellen.

Darüber hinaus ist zu prüfen, ob die Ungleichbehandlung nach innerstaatlichem Verfassungsrecht zulässig ist oder gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz verstößt. Diese Frage stellt sich nach Auffassung des Verfassers rechtlich bereits de lege lata soweit die administrative Handhabung dazu führt, dass die Familienbeihilfe bei Auslandsbeamten auch dann gewährt wird, wenn das Kind einem Haushalt in einem Drittstaat zugehörig ist, und würde sich auch pro futuro jedenfalls bei Anpassung der RV 111 BlgNR 26. GP entsprechend den Intentionen des BMEIA stellen.

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofs besteht zwar für den Gesetzgeber ein großer Gestaltungsspielraum, doch sind aufgrund des in der Verfassung verankerten Gleichheitssatzes (§ 7 B-VG) nur sachlich gerechtfertigte Differenzierungen durch den Gesetzgeber zulässig. Demnach sind an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen zu knüpfen; wesentliche Unterschiede im Tatsachenbereich müssen zu entsprechend unterschiedlichen Regelungen führen.²⁶

Greift man zur Beurteilung der Zulässigkeit auf das für Österreich von *Korinek* und *Holoubek*²⁷ dargelegte Argumentationsmuster zurück, das im Einklang mit der Lehre und Literatur von den Höchstgerichten im Kontext der Sachlichkeitsprüfung verwendet wird, ist zu prüfen, ob eine Maßnahme oder Differenzierung einem legitimen Ziel bzw Zweck

²⁶ Vgl dazu etwa E 26.6.2018, G44/2018, E v 9.12.2015, G 433/2015 und passim.

²⁷ Vgl dazu grundlegend *Korinek/Holoubek*, Gleichheitsgrundsatz und Abgabenrecht in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Abgabenrecht (Wien 1991), 73ff; vgl auch den sich mit diesem in vielem überschneidenden Beitrag von *Holoubek*, Die Sachlichkeitsprüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes, *ÖZW* 1991, 72ff sowie die umfassende Untersuchung von *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008), jeweils mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

dient, ob das gewählte Instrument zur Zielerreichung geeignet ist und ob die Differenzierung angemessen in dem Sinn ist, dass das angestrebte Ziel nicht auch durch ein gelinder differenzierendes Mittel erreicht werden kann.

Auch hier kann sich der Verfasser den ausführlich im Gutachten *Lang* dargelegten Argumenten anschließen, die es auch im Kontext des Familienbeihilfenrechts in hohem Maße wahrscheinlich machen, dass eine Gewährung der Familienbeihilfe für Auslandsbeamte unabhängig vom Ort der Haushaltszugehörigkeit des Kindes verfassungswidrig im Vergleich mit anderen im Inland steuerpflichtigen Personen ist, deren Kinder Haushalten in Drittstaaten zugehörig sind. Warum Steuerpflichtige bloß deswegen, weil ihr Dienstgeber eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist, im Hinblick auf die Anspruchsvoraussetzungen der Familienbeihilfe privilegiert werden sollten, ist nicht ersichtlich, zumal wenn der Personenkreis, der von § 26 Abs 3 BAO erfasst ist so heterogen wie beschrieben ist.

4.3. Verzicht auf Indexierung?

Nur kurz ist im gegebenen Zusammenhang auf die theoretische Möglichkeit des Verzichts auf eine Indexierung einzugehen, wie sie in den ursprünglichen Gesprächen zur Debatte stand. Hier kann der Verfasser auf die umfassenden Ausführungen im Gutachten *Lang* verweisen, der für den Familienbonus-Plus überzeugend dargelegt hat, dass es für die Kohärenz der Regelung fatal wäre, wenn der Gesetzgeber für eine nicht unerhebliche Gruppe von Anspruchsberechtigten keine Indexierung von Familienbeihilfen vorsähe²⁸. Diese Ausführungen treffen mutatis mutandis auch auf die Familienbeihilfe zu.

Diese Bedenken bestehen sowohl für die Gewährung von Familienbeihilfe innerhalb des EWR und der Schweiz, aber auch für die Gewährung von Familienbeihilfe für Auslandsbeamte mit Kindern, die ihrem Haushalt im Drittstaat angehören, weil damit die grundsätzliche *wert-* und nicht *betragsbezogene* Sicht der Familienbeihilfe, die dem Konzept der Indexierung zugrunde liegt, nicht mehr konsequent durchgezogen wäre. Damit könnte dem Gesetzgeber zutreffend der Vorwurf gemacht werden, dass er in einer Sonderregelung die kaufkraftbezogene Sicht der Familienbeihilfe verlässt, um Auslandsbeamte zu privilegieren. Dies könnte in Konsequenz dazu führen, dass

²⁸ Vgl dazu das Rechtsgutachten *Lang* S. 28.

die unterhalts- und damit kaufkraftbezogene Sicht der Familienbeihilfe, die dem Konzept der Indexierung zugrunde liegt, grundsätzlich in Frage gestellt wird und ist daher abzulehnen, wenn man das Konzept der Indexierung systematisch geschlossen und in sich plausibel halten will.

Ausdrücklich unterstrichen werden soll, dass eine Sonderregelung für Auslandsbeamte nach Auffassung des Verfassers auch nicht durch die Anwendung der Wiener Diplomatenrechtskonvention (vgl. Art. 33 iVm 37 WDK; BGBl. Nr. 66/1966) und Konsularrechtskonvention (vgl. Art. 48; BGBl. Nr. 318/1969) sachlich gerechtfertigt werden kann, weil sich diese nur auf einen Ausschnitt all jener Dienstnehmer bezieht, die im Anwendungsbereich von § 26 BAO als Auslandsbeamte zusammengefasst werden.²⁹ Ähnliches trifft auf die im Positionspapier des BMEIA vorgetragene Argumentation, dass die VO 883/2004 auf bestimmte Beamte grundsätzlich nicht anwendbar sei³⁰ oder die besondere Fürsorgepflicht eines Staates gegenüber Beamten, die der EuGH akzeptiert,³¹ zu: Eine unveränderte Beibehaltung von § 26 Abs 3 BAO im Vergleich mit anderen Dienstnehmern kann unter beiden Gesichtspunkten nicht gerechtfertigt werden, weil der persönliche Anwendungsbereich dieser Bestimmung nicht nur Personen erfasst, für die diese Fürsorgepflicht des Staates argumentierbar wäre³².

Da der Begriff der Körperschaften öffentlichen Rechts nicht nur Gebietskörperschaften oder juristische Personen vergleichbarer „Staatlichkeit“, sondern alle durch Gesetz errichteten Körperschaften umfasst, bezieht sich § 26 BAO auf zahlreiche auch „staatsferne“ Sachverhalte, bei denen eine Sonderstellung bezüglich der Familienleistungen nicht sachlich begründbar ist. Dies erklärt, warum auch der alternative

²⁹ Vgl dazu die Zusammenstellung des persönlichen Anwendungsbereichs im Rechtsgutachten *Lang*, S. 4f.

³⁰ Diese stützt das BMEIA ua auf Art 11 Abs. 3 lit. b VO 882/2004; vgl dazu das Positionspapier vom 20.6.2018.

³¹ Dies stützt das BMEIA zutreffend auf die E v 28.05.1980, 33 und 75/79 (*Kuhner*) sowie E v 09.12.1981 Rs. 191/81 (*Plug*), vgl dazu das Positionspapier vom 20.6.2018.

³² Warum etwa Dienstnehmer von Kammern oder Ordensgemeinschaften der besonderen Fürsorgepflicht des Staates unterliegen sollten, wäre nicht erklärbar.

Regelungsvorschlag des BMEIA³³ eine Indexierung durch Anwendung des geplanten § 8a auch trotz Beibehaltung der Wohnsitzfiktion bei all jenen Auslandsbeamten vorsieht, „die ihren Dienstort in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz haben“.

5. Abschließende Erwägungen

5.1. Fragenbeantwortung 1: wesentliche Ergebnisse

Die wesentlichen Ergebnisse der vorstehenden Darlegungen lassen sich in Beantwortung der dem Verfasser gestellten Fragen wie folgt zusammenfassen:

Zu Frage 1: Sowohl unter europa- als auch verfassungsrechtlicher Perspektive ist in Bezug auf die geplante Indexierung der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages für Kinder, die sich ständig in/m EU/EWR bzw. in der Schweiz aufhalten, nicht zuzuraten, Auslandsbeamten iSv § 26 Abs 3 BAO hinsichtlich der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages einen vollen Anspruch für Kinder, die sich außerhalb der EU, des EWR und der Schweiz aufhalten, haben. Durch die allfällige ersatzlose Streichung von Artikel 1 in Ziffer 3 und der Neuregelung des § 53 Abs 5 FLAG 1967 sowie Artikel 3 der RV 111 d.B. XXVI. GP würde das unterhaltsbezogene und damit kaufkraftbezogene Konzept, das der Indexierung zugrunde liegt, verwässert werden und für bestimmte Personengruppen nicht mehr eine *wert-* sondern eine *betragsbezogene* Unterhaltsentlastung gewährt werden. Dies würde die Schlüssigkeit des Konzepts der Indexierung an einem zentralen Punkt verwässern, könnte unschwer Angriffspunkt auf Sachlichkeit und Diskriminierungsfreiheit der Indexierung werden, und ist daher aus Sicht des Verfassers abzuraten.

Zu Frage 2: Vergleichbares gilt im Hinblick auf eine allfällige ersatzlose Streichung der erwähnten Bestimmungen der RV 111 BlgNR unter dem Blickwinkel des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes, wenn die Familienbeihilfe auch für sich außerhalb der EU, des EWR und der Schweiz aufhaltende Kinder (die sonst die Voraussetzungen in Hinblick auf die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag erfüllen) gewährt wird: Auch in diesem Fall würde die Schlüssigkeit des unterhalts- und damit

³³ Vgl dazu Positionspapier vom 20.6.2018. Die Formulierung wurde am 4.5.2018 eingefügt.

kaufkraftbezogenen Konzepts der Indexierung in einem zentralen Punkt verwässert und damit die Sachlichkeit und Diskriminierungsfreiheit der Gesamtregelung gefährdet sein.

5.2. Fragenbeantwortung 2: Gestaltungsfragen

Ausgangspunkt der Gestaltungsüberlegungen ist, dass die geplante Indexierung der Familienbeihilfe auf dem unterhaltsbezogenen Verständnis der Familienbeihilfe basiert, welches der Judikatur des VfGH zur Familienbesteuerung entspricht. Dieses zwingt geradezu dazu, die Familienbeihilfe entweder kaufkraftbezogen zu indexieren oder – wie dies bei unterhaltspflichtigen steuerpflichtigen Personen, die keinen Anspruch auf Familienbeihilfe haben, de lege lata der Fall ist - eine Berücksichtigung von konkreten Unterhaltspflichten im Wege der Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen vorzusehen.

Zu Frage 3: Eine alternative Gestaltung für Personen, die durch die geplante Neuregelung nach der RV 111 BlgNR 26. GP den Anspruch auf Familienbeihilfe verlieren würden, könnte die Weitergewährung der Familienbeihilfe vorsehen, die allerdings aus den erwähnten systematischen und damit gleichheitsrechtlichen Gründen auch bei Gewährung für Kinder, die in Haushalten außerhalb des EWR und der Schweiz leben, indexiert werden müsste. Eine solche weltweite Indexierung würde allerdings problematisch sein, wenn sie nur für Auslandsbeamte und nicht auf andere Unterhaltspflichtige bezogen wird, die im Inland steuerpflichtig sind. Gleichheitsrechtlich wäre problematisch, warum Auslandsbeamte unabhängig davon in welchem Land sich der Haushalt befindet, dem das Kind zugehörig ist, einen Anspruch auf indexierte Familienbeihilfe haben, während andere Steuerpflichtige in vergleichbarer Lebenssituation die Unterhaltsfreistellung im Wege der außergewöhnlichen Belastung geltend zu machen haben.

Im Übrigen dürfte aber eine weltweite Indexierung allerdings daran scheitern, dass ein einfach umsetzbarer, länderspezifischer Index nicht ersichtlich ist, der parallel zur Anwendung der EURO-STAT-Indizes existiert: eingehende Recherche sämtlicher verfügbarer nationaler und internationaler Datenbanken sowie Nachfrage bei Institutionen, bei denen die Erstellung derartiger Datenbanken logistisch möglich wäre (IMF, UNO, OECD) haben kein Ergebnis gezeitigt, das eine konsequente und kontinuierliche, alle Staaten der Welt umfassende Indexierung außerhalb des EUROSTAT-Bereichs existiert.

Ausdrücklich sei darauf hingewiesen, dass die zur Anpassung der Kaufkraftzulagen gem § 21 GehaltsG für die Beamten und Vertragsbediensteten des Bundes maßgeblichen Verordnungen³⁴ für eine derartige Indexierung ungeeignet sind, einerseits weil sie nicht länderbezogen sind und andererseits weil sie nur eine Anpassung an höhere, nicht jedoch auch an niedrigere Preisniveaus vorsehen.

Zu Frage 4: Eine andere Lösung bezüglich der Auslandsbeamten ist nach Auffassung des Verfassers im Familienbeihilfenrecht unter gleichheitsrechtlichen Erwägungen nicht erforderlich, weil dieser Personenkreis die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Unterhaltsfreistellung wie alle anderen Personen, die wegen Drittstaatsaufenthalt keinen Anspruch auf Familienbeihilfe haben, im Wege der Geltendmachung von Unterhalt als außergewöhnliche Belastung erfahren können.

Um zu verhindern, dass die auf dem Anspruch auf Familienbeihilfe fußenden weiteren Gehaltsbestandteile und Aufwandsentschädigungen entfallen, könnte durch eine Regelung im Gehaltsrecht sichergestellt werden, dass auf diese Leistungen auch Anspruch besteht, wenn der Anspruch auf Familienbeihilfe nur deswegen nicht besteht, weil § 26 Abs 3 BAO für Zwecke der Familienbeihilfe am 31.12.2018 keine Anwendung mehr findet.

Weitergehende Maßnahmen sind nach Auffassung des Verfassers ausschließlich im Wege dienstrechtlicher Maßnahmen denkbar. Dabei kann die Fürsorgepflicht des Dienstgebers sowie dessen Gestaltungswille legitime Basis für Sonderregelungen sein. Hier steht es dem Bund ihm im Rahmen der allgemeinen Schranken des Antidiskriminierungsrechts und des Europarechts frei, die Abgeltungsregelungen zu gestalten und ist eine Exportpflicht nach der VO 883/2004 nicht gegeben.

Raum für dienstrechtliche Maßnahmen besteht allerdings nur dort, wo der Bund verfassungsrechtliche Dienstrechtskompetenz hat. Andere Auslandsbeamte sind ebenfalls auf die Fürsorgepflicht ihrer Dienstgeber zu verweisen, wenn sie sich durch den Entfall von § 26 Abs 3 BAO für Zwecke der Familienbeihilfe in ihren Erwartungen enttäuscht fühlen. Dies würde nicht nur die Dienstnehmer anderer Körperschaften

³⁴ Die aktuelle VO ist in BGBl II Nr. 203/2018 promulgiert.

öffentlichen Rechts (insb Kammern usw), sondern auch die im Blickfeld der geplanten Novelle (siehe Art. III) stehenden Entwicklungshelfer betreffen. Letztere sind typischerweise Arbeitnehmer von NGOs, die entweder von ihrem Arbeitgeber direkt oder im Wege der Überlassung an eine andere NGO in ihr Einsatzgebiet entsandt werden. Die Fürsorgepflicht würde hier zu Änderungen im Vertragsrecht der betreffenden Personen führen, für deren finanzielle Bedeckung mit dem Dienstgeber Vorsorge zu treffen wäre.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'A. Müller', written in a cursive style.

Wien, am 16. August 2018