



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA, vom 15. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 19. Oktober 2010 betreffend Rückzahlung eines Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 19.10.2010 die Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2004 in Höhe von € 1759,64 festgesetzt. Begründet wurde dies damit, dass gem. § 18 Abs. 1 Z 1 oder 3 KBGG der Berufungswerber alleine zur Rückzahlung verpflichtet sei. Im Jahr 2004 seien die für die Rückzahlung des Zuschusses maßgeblichen Einkommensgrenzen gem. § 19 Abs. 1 Z 1 KBGG überschritten worden.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 15.11.2010 wird im Wesentlichen Verfassungswidrigkeit der Rückforderung des Zuschusses sowie Verjährung des Abgabenanspruches geltend gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 10.5.2010, Zl. 2009/17/0277, Folgendes zur Verjährungsproblematik bezüglich des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld ausgeführt:

"Das Kinderbetreuungsgeldgesetz (KBGG), BGBl. I Nr. 103/2001, hier in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 116/2009, regelt in seinem vierten Abschnitt die Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld. Nach § 18 Abs. 1 Z 1 leg. cit. hat der Elternteil des Kindes eine Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld zu leisten, wenn an den anderen Elternteil ein Zuschuss gemäß § 9 Abs. 1 Z 1 leg. cit. ausbezahlt wurde. Nach § 9 Abs. 1 Z 1 KBGG haben alleinstehende Elternteile Anspruch auf einen Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld. Die Rückzahlung ist nach § 18 Abs. 3 leg. cit. eine Abgabe im Sinne des § 1 BAO. Gemäß § 21 KBGG entsteht der Abgabenanspruch mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Einkommensgrenze gemäß § 19 KBGG erreicht wurde, frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres der Geburt des Kindes, letztmals mit Ablauf des auf die Geburt des Kindes folgenden siebenten Kalenderjahres.

Unstrittig ist im Beschwerdefall, dass der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren Mitbeteiligte im Jahr 2002 die maßgebliche Einkommensgrenze überschritten hat. Der Mitbeteiligte hat im verwaltungsgerichtlichen Verfahren auch keinen Grund genannt, warum er - außer im Falle der von der belangten Behörde aufgegriffenen Verjährung - nicht für das Jahr 2002 mit der hier gegenständlichen Abgabe belastet werden sollte. Insoweit kann daher auf die nicht als unzutreffend erkennbaren Ausführungen im angefochtenen Bescheid, von denen auch die beschwerdeführende Partei ausgeht, verwiesen werden.

Strittig ist zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens allein die Frage der Verjährung des Abgabenanspruches für das Jahr 2002.

Eine Regelung der Verjährung enthält das KBGG (nur) in § 49 Abs. 17. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

"(17) Das Recht, die Abgabe gemäß Abschnitt 4 festzusetzen, verjährt für die Jahre 2002 und 2003 frühestens Ende 2008."

Diese Regelung wurde mit Art. 1 des Bundesgesetzes mit dem das Kinderbetreuungsgeldgesetz, das Karenzgeldgesetz und das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz geändert werden, BGBl. I Nr. 76/2007, in das KBGG eingefügt. Die Regierungsvorlage (229 Blg. XXIII. GP) enthielt keine nähere Erläuterung der erst auf Grund eines Abänderungsantrages in zweiter Lesung eingefügten Regelung (vgl. StenProt. NR. XXIII.

GP 35. Sitzung, 215). Aus der dazu vorgebrachten Antragsbegründung (StenProt. a.a.O. 103 f) ergibt sich (nur), dass dadurch eine Vereinfachung der Administration des Kinderbetreuungsgeldzuschusses eingeleitet werden sollte.

Der oben zitierten Bestimmung des § 49 Abs. 17 KBGG ist zunächst einmal zu entnehmen, dass die Bestimmungen über die Verjährung (genauer: die Festsetzungsverjährung) voraussetzt. Diese können infolge des systematischen Zusammenhanges (vgl. § 18 Abs. 3 KBGG) nur die der BAO sein. Nach § 207 Abs. 2 erster Satz BAO beträgt - abgesehen von hier nicht im Betracht kommenden Ausnahmen - die diesbezügliche Verjährungsfrist fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach dem zweiten Satz der eben zitierten Bestimmung sieben Jahre. Auch nach § 207 Abs. 4 leg. cit. verjährt das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben in fünf Jahren, wobei Abs. 2 zweiter Satz leg. cit. sinngemäß anzuwenden ist.

Eine weitere, hier in Betracht zu ziehende Regelung trifft § 209 Abs. 1 BAO:

"(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77), von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist."

Der Verwaltungsgerichtshof teilt mit der belangten Behörde und der beschwerdeführenden Partei die Ansicht, dass nach der Lage des Falles die siebenjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben nicht in Betracht kommt. Diesen Fall dürfte auch der Gesetzgeber bei der Bestimmung des § 49 Abs. 17 KBGG nicht als Regelungsinhalt beabsichtigt haben, wäre doch im Jahr 2008 auch für das Jahr 2002 die siebenjährige Verjährungsfrist nicht abgelaufen gewesen, sodass die Bestimmung sinnlos gewesen wäre; eine beabsichtigte Verkürzung der Verjährungsfrist scheidet infolge der Verwendung des Wortes "frühestens" aus.

Es ist demnach davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 49 Abs. 17 KBGG eine Sonderregelung vor dem Hintergrunde des § 207 BAO für die Jahre 2002 (bzw. 2003) schaffen wollte. Ob dies im Hinblick auf die fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 BAO für das Jahr 2003 gelungen ist, kann hier mangels Relevanz für den Sachverhalt dahinstehen.

Die belangte Behörde vertritt denn auch - ebenso wie die beschwerdeführende Partei - die nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zutreffende Meinung, dass im Hinblick auf § 49

Abs. 17 KBGG eine Festsetzung der Abgabe des Jahres 2002 auch noch im Jahr 2008 (und somit außerhalb der Frist des § 207 BAO auch ohne Verlängerungshandlung innerhalb der ersten fünf Jahre) möglich gemacht werden sollte.

Die belangte Behörde hat jedoch weiter im angefochtenen Bescheid die Ansicht vertreten, dass die Bestimmung des § 49 Abs. 17 KBGG nur zu den allgemeinen Verjährungsbestimmungen der BAO ergänzend hinzutritt, die Fristen des § 207 BAO aber nicht verändert; dies sei insbesondere deshalb anzunehmen, weil in § 49 Abs. 17 KBGG weder ein Hinweis auf § 207 BAO noch ein Hinweis auf eine Verlängerung der sich aus § 207 BAO ergebenden fünfjährigen Verjährungsfrist auf eine sechsjährige Verjährungsfrist enthalten sei, sondern (hinsichtlich der Abgabe des Jahres 2002) nur die Verjährung um ein Jahr aufgeschoben und damit die Abgabefestsetzung noch im Jahre 2008 für zulässig erklärt werde. Diese Ansicht vermag der Verwaltungsgerichtshof jedoch so nicht zu teilen:

§ 49 Abs. 17 KBGG ist jedenfalls (für das Jahr 2002) eine Regelung, die das Recht, die hier gegenständliche Abgabe festzusetzen, frühestens Ende des Jahres 2008 verjähren lässt. Eine derartige Regelung hätte aber nur dann einen Sinn, wenn ansonsten bereits Verjährung eingetreten wäre. Dies könnte - vor dem Hintergrund der Regelungen des § 207 BAO in Verbindung mit § 209 Abs. 1 BAO - nur dann der Fall sein, wenn nicht innerhalb des fünfjährigen Verjährungszeitraumes eine Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurde. Bei Vorliegen einer Verlängerungshandlung würde nämlich ohnedies die Festsetzungsverjährung erst mit Ende des Jahres 2008 eintreten. In diesem Fall wäre die Bestimmung des § 49 Abs. 17 KBGG sinnentleert. Die belangte Behörde ist demnach zutreffend zunächst - wie dargestellt - auch davon ausgegangen, dass eine Festsetzung der Abgabe des Jahres 2002 durch § 49 Abs. 17 KBGG auch noch im Jahr 2008 und somit außerhalb der Frist des § 207 BAO auch ohne Verlängerungshandlung innerhalb der ersten fünf Jahre ermöglicht werden sollte.

Zu prüfen ist jedoch noch die weitere Ansicht der belangten Behörde, dass eine Festsetzung der Abgabe im Jahr 2009 nicht nur eine Verlängerungshandlung im Jahr 2008 (wie im Beschwerdefall unbestritten), sondern auch noch eine weitere innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 BAO voraussetzt. Die belangte Behörde leitet dies aus der Erwähnung des § 207 BAO in § 209 Abs. 1 BAO ab; hieraus ergebe sich, dass nur die Fristen des § 207 BAO, nicht aber die zu diesen hinzutretende Regelung des § 49 Abs. 17 KBGG durch die in § 209 Abs. 1 BAO geregelten Handlungen verlängert werden könnten.

Wie bereits dargelegt, kann § 49 Abs. 17 KBGG im hier gegebenen Zusammenhang sinnvoll nur dahin verstanden werden, dass damit für das Jahr 2002 eine Abgabefestsetzung auch noch im Jahr 2008 ermöglicht werden sollte, ohne dass es einer Verlängerungshandlung

innerhalb des Fünfjahreszeitraumes des § 207 BAO bedurft hätte. Wollte man nun - so wie die belangte Behörde - für eine im Jahr 2009 erfolgte Festsetzung zwei Verlängerungshandlungen, davon eine innerhalb der Fünfjahresfrist des § 207 BAO, verlangen, würde dies eine weitere Reduktion des Anwendungsbereiches des § 49 Abs. 17 KBGG bedeuten, beruhte doch dieses - von der belangten Behörde geforderte - Ergebnis auf einer reinen Anwendung des § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO. § 49 Abs. 17 KBGG würde demnach in seinem Anwendungsbereich nur auf Fälle beschränkt sein, in denen - ohne vorherige Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO innerhalb der Fünfjahresfrist - es zu einer Abgabefestsetzung unmittelbar im Jahre 2008 gekommen wäre. Eine danach erfolgende Abgabefestsetzung, die sich auf diese Bestimmung stützen wollte, wäre daher ausgeschlossen. Damit im Widerspruch steht aber die Verwendung des Wortes "frühestens" in § 49 Abs. 17 KBGG, die sinnvollerweise nur dahin verstanden werden kann, dass eine Abgabe auch nach dem Jahre 2008, gestützt auf die Verlängerungswirkung des § 49 Abs. 17 KBGG, erfolgen können soll.

Geht man also davon aus, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 49 Abs. 17 KBGG vor dem Hintergrund der Verjährungsregelungen des § 207 BAO in Verbindung mit § 209 Abs. 1 BAO eine sinnvolle Regelung schaffen wollte, ist diese - im Hinblick auf den Wortlaut dieser Bestimmung - darin zu sehen, dass (für das Jahr 2002) die allgemeine Verjährungsregelung des § 207 BAO bis zum Jahr 2008, sohin um ein Jahr, für den Anwendungsbereich des vierten Abschnittes des KBGG verlängert wird. Der Hinweis auf § 207 BAO in § 209 Abs. 1 leg. cit. schließt dem gegenüber die Anwendung des § 209 Abs. 1 erster Satz BAO innerhalb der durch § 49 Abs. 17 KBGG auf sechs Jahre verlängerten Frist nicht aus.

Für diese Auslegungsvariante des Verhältnisses der Bestimmungen des KBGG und der BAO spricht nicht nur - wie dargelegt - der Wortsinn, sondern auch der Umstand, dass der hier maßgebliche Text der BAO mit der Einfügung des Hinweises auf § 207 BAO in § 209 Abs. 1 BAO aus dem Jahre 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) stammt, während die Einfügung des § 49 Abs. 17 KBGG in dieses im Jahr 2007 erfolgte, somit als *lex posterior* (sowie als *lex specialis*) anzusehen ist."

Entsprechend diesen Ausführungen kann § 49 Abs. 17 KBGG im hier gegebenen Zusammenhang sinnvoll nur dahin verstanden werden, dass damit für das Jahr 2002 und 2003 eine Abgabefestsetzung auch noch nach dem Jahr 2008 ermöglicht werden sollte, ohne dass es einer Verlängerungshandlung innerhalb des Fünfjahreszeitraumes des § 207 BAO bedurft hätte. Dies trifft jedoch nicht mehr auf das Jahr 2004 zu. Für dieses Jahr ist von entscheidender Bedeutung, ob vom Finanzamt eine Verlängerungshandlung gesetzt wurde.

Die Verjährungsfrist begann im gegebenen Fall mit Ablauf des Jahres 2004 und endete mit Ablauf des Jahres 2009, sofern die Abgabenbehörde bis dahin nicht nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen oder der Abgabepflichtige im Zusammenhang mit dieser Steuer eine Abgabenhinterziehung zu verantworten hat.

Als die Verjährungsfrist im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO verlängernde Amtshandlung kommt grundsätzlich jede hinreichend konkrete Maßnahme in Frage, die darauf abzielt, den Abgabenanspruch geltend zu machen oder die Person des Abgabepflichtigen festzustellen. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind dafür (schriftliche oder mündliche) Vorhalte, Ergänzungsersuchen oder Anfragen ebenso geeignet, wie die Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung für die betreffende Abgabe oder das Erlassen eines Bescheides, auch wenn dieser später, etwa im Rechtsmittelverfahren, wieder aufgehoben wird. Voraussetzung für die Unterbrechungswirkung ist bei schriftlichen Erledigungen allerdings die wirksame Zustellung an den Empfänger (vgl. Ritz, BAO Kommentar § 209 Tz 10ff mit zahlreichen Judikaturverweisen). An den Abgabepflichtigen gerichtete Schriftstücke müssen, sollen sie die Verjährung ihm gegenüber unterbrechen, innerhalb der Verjährungsfrist nicht nur zur Post gegeben, sondern auch zugestellt werden (s Stoll, BAO Kommentar, Seite 2197; VwGH 4.10.1973, 898/72, 12.12.1974, 1389/74).

Das Ersuchen des Finanzamtes an den Berufungswerber um Erklärung des Einkommens wurde laut Vermerk am Rsb-Rückschein am 16.12.2009 hinterlegt. Aus einem Aktenvermerk vom 17.12.2009 geht hervor, dass laut Anruf des Vaters des Berufungswerbers sich der Berufungswerber im Ausland aufhalte und voraussichtlich am 8.1.2010 zurückkomme. Somit erfolgte aber die Zustellung des Ersuchens um Erklärung der Einkünfte für das Jahr 2004 erst im Jahr 2010. Folglich trat bereits Verjährung bezüglich des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2004 mit 31.12.2009 ein.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 27. Jänner 2011