



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Six, Mag. Michael Schiller und Friedrich Hagl über die Berufung der KÖR-A, Adresse, vertreten durch B-Treuhand, vom 20. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. Mai 2006 (berichtigt gemäß § 293 BAO mit Bescheid vom 16. Juni 2006) betreffend Ersatz von ausbezahlter Familienbeihilfe für die Jahre 1999 bis 2005 nach der am 14. April 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Ersatz von ausbezahlter Familienbeihilfe für das Jahr 1999 wird Folge gegeben. Der Bescheid betreffend Ersatz von ausbezahlter Familienbeihilfe für das Jahr 1999 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Ersatz von ausbezahlter Familienbeihilfe für die Jahre 2000 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide betreffend Ersatz von ausbezahlter Familienbeihilfe für die Jahre 2000 bis 2005 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben bei der KÖR-A durch Prüfer des Finanzamtes Wien 1/23 wurde von diesen festgestellt, dass Dienstnehmern der KÖR-A, die nicht in den von der KÖR-A verwalteten Betrieben, Anstalten, Stiftungen oder Fonds beschäftigt waren in den Jahren 1998 bis 2005 die Familienbeihilfe von den Wohnsitzfinanzämtern ausbezahlt wurde, obwohl die KÖR-A gemäß § 46 Abs. 2 FLAG die

Familienbeihilfe für diese Dienstnehmer aus eigenen Mitteln zu tragen gehabt hätte. Dies betraf die Familienbeihilfen von jährlich ca. n bis n+x Dienstnehmern der KÖR-A .

Die Ermittlung der Höhe dieser von den Wohnsitzfinanzämtern ohne Auszahlungsverpflichtung geleisteten Zahlungen an Familienbeihilfe erfolgte durch Abgleich der Datenbestände der KÖR-A bezüglich ihrer nicht in Betrieben, Anstalten, Stiftungen oder Fonds beschäftigten Dienstnehmer mit den vom Bundesrechenzentrum zur Verfügung gestellten Daten über die Auszahlungen an Familienbeihilfe durch die Finanzämter.

Bezüglich der Jahre 1998 und 1999 wurden die Ersatzansprüche geschätzt.

Die Auswertung der Datenbestände wurde der KÖR-A auf Datenträgern übergeben.

Mit Bescheiden vom 18. Mai 2006 betreffend den Ersatz von ausbezahlter Familienbeihilfe setzte das Finanzamt Wien 1/23 unter Bezugnahme auf Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 für die Jahre 1998 bis 2005 folgende Beträge (in Euro) fest:

1998	Betrag-1
1999	Betrag-2
2000	Betrag-3
2001	Betrag-4
2002	Betrag-5
2003	Betrag-6
2004	Betrag-7
2005	Betrag-8

In der Begründung wurde hinsichtlich der sachlichen Zuständigkeit des Finanzamtes Wien 1/23 auf die Bestimmung des § 43 FLAG (Überprüfung des Dienstgeberbeitrages), hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit auf § 57 Abs. 3 BAO, sowie bezüglich der Berechnung und der Höhe der festgesetzten Ersatzansprüche auf die übergebenen Datenträger verwiesen.

Mit Bescheiden vom 16. Juni 2006 wurden die Bescheide vom 18. Mai 2006 gemäß 293 BAO unter Hinweis auf von der KÖR-A übermittelte Berichtigungen wie folgt berichtigt:

1998	Betrag-1a
1999	Betrag-2a
2000	Betrag-3a
2001	Betrag-4a
2002	Betrag-5a
2003	Betrag-6a

2004	Betrag-7a
2005	Betrag-8a

Mit Schreiben vom 20. Juni 2006 erhob die KÖR-A Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung der Bescheide. Zur Begründung ihres Begehrens auf Aufhebung der Bescheide wurden folgende Gründe angeführt:

1. Unzuständigkeit des Finanzamtes Wien 1/23 zur Vorschreibung von Ersatzansprüchen nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG gegenüber der KÖR-A . Zuständig seien dafür ausschließlich die jeweiligen Wohnsitzfinanzämter der betroffenen Bediensteten.
2. Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Ersatzansprüche für die Jahre 1998 bis 2000. In einer Besprechung am 19. Juli 2005 sei erstmals von den Prüforanen den Vertretern der KÖR-A mitgeteilt worden, dass eine Überprüfung der Auszahlung der Familienbeihilfen bei den Finanzämtern ergeben habe, dass diese Familienbeihilfe trotz Selbstträgerschaft der KÖR-A irrtümlich ausbezahlt hätten und deshalb Refundierungsforderungen zu erwarten wären.
3. Unzulässigkeit der Festsetzung von Ersatzansprüchen überhaupt, weil die Wohnsitzfinanzämter den betroffenen Bediensteten der KÖR-A keine Bescheinigungen gemäß Art II § 5 FLAG zur Vorlage an die KÖR-A ausgestellt hätten, obwohl sie gemäß Art II § 4 Abs. 2 FLAG über die Auszahlungsverpflichtung der Selbstträger zu entscheiden hätten. Eine Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO sei daher wegen Verstoßes gegen das Neuerungsverbot nicht mehr zulässig.
4. Unzulässigkeit der Schätzung der Familienbeihilfe
5. Formelle Mängel der Bescheide bezüglich Spruch und Bescheidbegründung (mangelhafte Anführung der gesetzlichen Bestimmungen auf die sich die Bescheide stützen, Unzulässigkeit des Verweises auf Daten auf einem Datenträger, weil Bescheide gemäß § 92 Abs. 2 BAO grundsätzlich der Schriftform unterliegen würden).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2007 gab das Finanzamt der Berufung hinsichtlich des Jahres 1998 zur Gänze statt, bezüglich des Jahres 1999 wurde der festgesetzte Ersatzanspruch von

Euro Betrag-2a	auf	Euro Betrag-2b
----------------	-----	----------------

herabgesetzt.

Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde hinsichtlich des Jahres 1998 angeführt, dass der Geltendmachung eines Ersatzanspruches nunmehr auch nach Ansicht des Finanzamtes der Eintritt der Verjährung entgegenstehe. Bei der Schätzung des Jahres 1999 seien nunmehr nur für jene Personen Ersatzansprüche geltend gemacht worden, denen auch im Jahr 2000 die Familienbeihilfe zu Unrecht von den Wohnsitzfinanzämtern ausbezahlt worden sei.

Zur Zuständigkeit des Finanzamtes Wien 1/23 wurde auf § 70 Z 3 BAO verwiesen.

Weiters wurden der Berufungsvorentscheidung umfangreiche Listen angeschlossen, aus denen jahrweise jeweils der Name der von der Rückforderung betroffenen Bediensteten, deren Sozialversicherungsnummer sowie der jeweilige Ersatzanspruch an Familienbeihilfe ersichtlich ist.

Mit Vorlageantrag vom 30. März 2007 beantragte die KÖR-A die Entscheidung über die Berufung vom 20. Juni 2001 durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Zusammengefasst begründet die KÖR-A ihre Anträge auf Aufhebung der gegenständlichen Bescheide wie folgt:

1. Unzuständigkeit des Finanzamtes Wien 1/23 zur Vorschreibung von Ersatzansprüchen nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG gegenüber der KÖR-A

In den Festsetzungsbescheiden vom 18. Mai 2006 habe das Finanzamt Wien 1/23 seine Zuständigkeit noch auf § 43 FLAG 1967 gestützt. Nach Ansicht der KÖR-A betreffe diese Bestimmung aber ausschließlich die Entrichtung des Dienstgeberbeitrages gemäß §§ 41 ff FLAG 1967. Nur hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und nicht auch hinsichtlich der Familienbeihilfe richte sich die sachliche Zuständigkeit „nach den für die Abfuhr der Lohnsteuer maßgeblichen Vorschriften“ bzw. gelte für die örtliche Zuständigkeit § 57 Abs. 2 BAO. Schon aus diesem Grund erweise sich die vom Finanzamt Wien 1/23 vertretene Rechtsansicht als denkunmöglich.

In der Berufungsvorentscheidung stütze das Finanzamt Wien 1/23 seine Zuständigkeit nunmehr auf § 70 Z 3 BAO und zwar ohne nähere Begründung sondern nur durch Zitierung des Wortlautes dieser Bestimmung. Diese Rechtsansicht sei aber aus folgenden Gründen unzutreffend:

§ 70 BAO enthalte lediglich Subsidiarregelungen für den Fall, dass sich aus Zuständigkeitsregelungen keine örtliche Zuständigkeit für eine bestimmte Angelegenheit ergebe. Gegenständig bestche aber eine eindeutige sachliche und örtliche Zuständigkeit der Wohnsitz-

finanzämter. Eine Zuständigkeit des Finanzamtes Wien 1/23 komme daher allenfalls als Wohnsitzfinanzamt für einige Beihilfenempfänger in Betracht.

Eine Zuständigkeit eines nachweislich unzuständigen Finanzamtes könne durch § 70 Z 3 BAO nicht begründet werden. Eine andere Sichtweise hätte nämlich zur Folge, dass sich jedes unzuständige Finanzamt durch einen Verweis auf § 70 Z 3 BAO einseitig zuständig machen könnte. Dies würde dem Grundrecht auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter gemäß Art 83 Abs. 2 B-VG widersprechen. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des VfGH sei der Gesetzgeber nämlich verpflichtet, die Behördenzuständigkeit nach objektiven Kriterien exakt, klar und eindeutig festzulegen; die Zuständigkeit dürfe nicht von Umständen abhängen, die vom Rechtsunterworfenen nicht vorhersehbar seien und eine willkürliche Änderung der Zuständigkeiten ermöglichen (vgl. VfSlg 14.192 uva.)

Das Finanzamt Wien 1/23 begründe seine neue Rechtsansicht mit keinem Wort; es sei somit nicht nachvollziehbar, auf welchen der nur subsidiär geltenden Ausnahmetatbestände sich das Finanzamt tatsächlich stütze.

Es bestehe im konkreten Fall eine ausschließliche Zuständigkeit der Wohnsitzfinanzämter. Die Familienbeihilfe werde gemäß § 10 Abs. 1 FLAG 1967 nur über Antrag gewährt. Über diese Anträge hätten gemäß § 13 FLAG 1967 ausschließlich die Wohnsitzfinanzämter zu entscheiden. Insoweit dem Antrag nicht oder nicht vollinhaltlich stattzugeben sei, habe das Finanzamt gemäß § 13 FLAG 1967 einen Bescheid zu erlassen.

Gemäß Art II § 4 Abs. 2 FLAG 1967 entscheide das Wohnsitzfinanzamt auch über die Auszahlungsverpflichtung eines Selbstträgers. Das zuständige Wohnsitzfinanzamt anerkenne also entweder das Vorliegen eines Anspruches auf Gewährung von Familienbeihilfe und zahle die Familienbeihilfe aus oder händige dem Antragsteller im Fall der Selbstträgerschaft gemäß § 46 FLAG 1967- wie in Art II § 4 Abs. 1 FLAG vorgesehen – eine „Bescheinigung zur Vorlage an den bezugs(pensions)auszahlenden Selbstträger“ aus. Ohne Vorlage einer solchen Bescheinigung dürfe für einen der KÖR-A zuzurechnenden Bediensteten von der Abteilung (Personalservice) die Familienbeihilfe nicht ausbezahlt werden. Es würden also einzig die Wohnsitzfinanzämter über die Gewährung der Familienbeihilfe bzw. über die Auszahlungsverpflichtung eines Selbstträgers gemäß § 46 FLAG 1967 entscheiden.

Jene Behörden, die zur Entscheidung über die Gewährung der Familienbeihilfe zuständig seien, also die Wohnsitzfinanzämter seien auch zur Entscheidung über die Rückforderung von zu Unrecht ausbezahlten Beihilfen zuständig; die Rückforderung von zu Unrecht ausbezahlten Beihilfen sei nichts anderes als ein nachträglicher negativer Abspruch über die Gewährung der beantragten Beihilfe (vgl. auch §§ 25 und 26 FLAG 1967 für den Fall zu Unrecht bezogener

Familienbeihilfe). Nichts anderes gelte für den Ersatz irrtümlich ausbezahlter Familienbeihilfen gegenüber der gemäß § 46 FLAG 1967 eigentlich auszahlungspflichtigen Stelle; der Ersatz gegenüber dem Selbstträger sei nicht anders zu sehen als eine Rückforderung zu Unrecht bezogener Familienbeihilfe, weil damit lediglich eine unrichtige Entscheidung über die Auszahlungsverpflichtung des Selbstträgers revidiert werde.

Eine sachliche oder örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes Wien 1/23 („Betriebsfinanzamt“) liege jedenfalls nicht vor.

2. Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Ersatzansprüche für die Jahre 1998 bis 2000

Gemäß § 2 lit a Z 1 BAO würden die Bestimmungen der BAO nur subsidiär und sinngemäß in Angelegenheiten der von den Abgabenbehörden des Bundes zuzuerkennenden oder rückzufordernden bundesrechtlich geregelten Beihilfen aller Art, worunter auch die Familienbeihilfe falle, gelten. Die Bestimmungen der BAO seien auf das Verfahren zur Zuerkennung und Rückforderung aber nur subsidiär und sinngemäß anwendbar (vgl. VwGH 8.6.1982, 82/14/0047). Existiere aber eine Sonderbestimmung (lex specialis) wie hier im FLAG die Bestimmung des Art II § 4 Abs. 4 FLAG 1967, so komme eine (auch nur sinngemäße) Anwendbarkeit der BAO erst gar nicht in Betracht.

§ 207 Abs. 4 BAO enthalte nur eine allgemeine Verjährungsregel für Beihilfen. Demnach verjähre 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.

Das FLAG enthalte nun in Art II § 4 FLAG eine „speziellere“ Norm betreffend das Auszahlungsverfahren für Selbstträger. In Art II § 4 Abs. 4 FLAG werde ausdrücklich angeordnet, dass das Recht auf Ersatz in fünf Jahren, gerechnet vom Ende des Kalenderjahres, in dem Familienbeihilfe ausbezahlt wurde, verjährt. Art II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 sei somit ident mit § 207 Abs. 4 BAO. Das Konkurrenzverhältnis lasse sich jedoch sowohl nach der zeitlichen Prioritätsregel (lex posterior derogat legi priori) als auch nach der Spezialitätsregel (lex specialis derogat legi generali) nur auf eine Weise lösen. Die Regelung des Art II § 4 Abs. 4 FLAG sei somit im Vergleich zu § 207 Abs. 4 BAO nicht nur die lex posterior sondern auch die lex specialis für Familienbeihilfen.

Art II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 sei somit eine Spezialnorm für Rückersatzansprüche von zu Unrecht geleisteter Familienbeihilfe; Bescheide über den Ersatz von ausbezahlter Familienbeihilfe könnten somit ausschließlich auf Art II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 gestützt werden. Diese Verjährung sei absolut, d.h. das Recht auf Ersatz verjähre absolut und ausnahmslos in fünf

Jahren, gerechnet vom Ende des Kalenderjahres, in dem die Familienbeihilfe ausbezahlt worden sei.

An sich hätte es für den Ersatz bezahlter Familienbeihilfe nicht notwendigerweise einer sondergesetzlichen Regelung bedurft. Ein entsprechender Rückforderungsanspruch hätte bereits aus § 207 Abs. 4 BAO abgeleitet werden können. Der Gesetzgeber verfolge also – wolle man ihm nicht unterstellen, denselben Sachverhalt mehrfach zu regeln – mit der Sondernorm des Art II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 ein besonderes Ziel, und zwar, die Verjährungsbestimmung der BAO, also die §§ 207 bis 209a BAO, und damit auch die Verjährungsunterbrechungsmöglichkeit sollte zur Gänze außer Kraft gesetzt werden.

Im FLAG existiere keine dem § 209 BAO vergleichbare Bestimmung betreffend die Unterbrechung der Verjährung der Familienbeihilfenrückersatzansprüche; es sei auch nicht, wie dies an anderen Stellen ausdrücklich vorgesehen werde, eine subsidiäre Geltung der BAO angeordnet (vgl § 22 Abs. 4 FLAG 1967). Daher müsse davon ausgegangen werden, dass die Rückforderungsansprüche des Finanzamtes gegenüber einem Selbstträger gemäß Art II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 endgültig nach fünf Jahren, gerechnet vom Ende des Kalenderjahres, in dem die Familienbeihilfe ausbezahlt wurde, verjähren.

Auch der VwGH gehe in seinem Erkenntnis vom 15.11.2005, 2004/14/0106 davon aus, dass die Bestimmungen der BAO über die Unterbrechung der Verjährungsfristen durch die spezielleren Bestimmungen des FLAG verdrängt würden.

Die im gegenständlichen Zusammenhang einzig maßgebliche Bestimmung des Art II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 sehe eine absolute Verjährung von fünf Jahren vor. Nach Ablauf der Verjährung seien Rückforderungen nicht mehr möglich bzw. zulässig. Somit seien die Bescheide betreffend die Ersatzansprüche für die Jahre 1999 und 2000 aufgrund bereits eingetretener Verjährung rechtswidrig.

Selbst wenn man aber – was ausdrücklich bestritten werde – von der Anwendbarkeit der Verjährungsbestimmungen der BAO ausgehen würde, wäre der Anspruch für die Jahre 1999 und 2000 bereits verjährt, weil die vom Finanzamt Wien 1/23 als weder sachlich noch örtlich zuständige Behörde gesetzten Amtshandlungen die Verjährung nicht unterbrochen hätten.

3. Unzulässigkeit der Festsetzung von Ersatzansprüchen

Nach herrschender Meinung seien Ersatzansprüche aus dem Titel ausgezahlter Beihilfen wie Selbstbemessungsabgaben, allerdings mit umgekehrtem Vorzeichen, zu verstehen (vgl. Stoll; Bundesabgabenordnung 1994 zu § 201 S 2122f). Aus diesem Grund würden für sie die Regelungen über Selbstbemessungsabgaben gelten. Bei Selbstbemessungsabgaben erfolge

aber nur ausnahmsweise eine Festsetzung. Im gegenständlichen Zusammenhang komme allenfalls der Ausnahmetatbestand des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in Betracht. Demnach könne eine Festsetzung ausnahmsweise dann erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen und damit auch die Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben würden nur dann vorliegen, wenn die entscheidungserheblichen Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und diese Umstände nachträglich neu hervorkommen. Lediglich nova reperta, also Tatsachen oder Beweismittel, die bereits im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens existiert hätten, jedoch erst später hervorgekommen seien, würden die Durchbrechung der Rechtskraft rechtfertigen.

Über Anträge auf Gewährung der Familienbeihilfe entscheide gemäß § 13 FLAG 1967 ausschließlich das Wohnsitzfinanzamt. Das Wohnsitzfinanzamt stelle fest, ob eine Anspruchsberechtigung bestehe oder ob allenfalls ein Selbstträger gemäß § 46 FLAG 1967 zur Zahlung der Familienbeihilfe verpflichtet sei. Die Wohnsitzfinanzämter würden immer allein und ohne Mitwirkung des Selbstträgers über die Auszahlungsverpflichtung (vgl. Art II § 4 Abs. 2 FLAG 1967) entscheiden; den Selbstträgern komme hinsichtlich der Entscheidung über die Verpflichtung zur Selbsttragung der Familienbeihilfe gar kein Mitspracherecht zu. Sei ein Selbstträger zur Zahlung der Familienbeihilfe verpflichtet, dann stelle das Wohnsitzfinanzamt eine Bescheinigung zur Vorlage an den bezugs(pensions)auszahlenden Selbstträger aus. Dem Wohnsitzfinanzamt und nur dem Wohnsitzfinanzamt würden alle für die Entscheidung maßgeblichen Informationen vorliegen.

Faktum sei, dass im gegenständlichen Zusammenhang die sachlich und örtlich zuständigen Wohnsitzfinanzämter über die Auszahlungsverpflichtung entschieden hätten, jedoch ihre rechtliche Würdigung des Sachverhaltes offenbar falsch gewesen sei, obwohl ihnen der maßgebliche Sachverhalt vollständig bekannt gewesen sei. Eine unzutreffende rechtliche Würdigung von offen gelegten Sachverhalten bilde nach der Rechtsprechung des VwGH keinen Wiederaufnahmsgrund.

Das Finanzamt Wien 1/23 versuche nun eine Verletzung von Meldepflichten der KÖR-A zu konstruieren. Der Arbeitgeber könne sich nicht nur auf das Vorliegen der entsprechenden Bescheinigung des Wohnsitzfinanzamtes verlassen, weil der Arbeitgeber bei Überprüfung, ob die Kinderzulage zustehe, sehr wohl Kenntnis darüber erlange, in welchen Bereichen die entsprechenden Arbeitnehmer eingesetzt werden (gewerbliche oder hoheitliche Bereiche). Die

KÖR-A hätte demnach von sich aus tätig werden müssen und erkennen müssen, dass die Familienbeihilfe vom Finanzamt zu Unrecht ausbezahlt worden sei und von der KÖR-A gleichzeitig kein Dienstgeberbeitrag entrichtet worden sei. Nach Ansicht der KÖR-A gebe es aber keine Meldepflicht im FLAG. Außerdem übersehe das Finanzamt Wien 1/23, dass es sein könne, dass die Kinderzulage dem beim Selbstträger beschäftigten Vater ausbezahlt werde, während die Familienbeihilfe an die Mutter ausbezahlt werde, da aber keine Verknüpfung der Kinderzulage mit der Familienbeihilfe bestehe, habe die KÖR-A im Einzelfall nicht erkennen können, ob das Finanzamt falsch entschieden habe. Doch selbst wenn man eine Prüf- und/oder Meldepflicht annehmen wollte, so wäre eine Verletzung dieser Meldepflicht nicht als Hervorkommen von bereits im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens existierenden Tatsachen oder Beweismittel anzusehen.

4. Formale Mängel

Die Erstbescheide vom 18. Mai 2006 seien weitgehend unbegründet und daher schon aus diesem Grund rechtswidrig. Es sei nicht dargelegt worden, um welche Bedienstete es sich konkret handle, warum in diesen Fällen von einer Selbstträgerschaft iSd § 46 FLAG ausgegangen werde und wie viele Fälle davon betroffen seien. Es sei in den Bescheiden lediglich auf eine Auswertung der Datenbestände verwiesen worden, die der KÖR-A auf Datenträgern übergeben wurden und somit als Teil der Bescheidbegründung anzusehen seien.

Diese rechtswidrige und im Lichte des rechtsstaatlichen Grundprinzips höchst bedenkliche Feststellung versuche das Finanzamt Wien 1/23 nun in der Berufungsvorentscheidung dadurch zu sanieren, dass der Berufungsvorentscheidung sämtliche Nachforderungsbeträge aufgliedert nach Jahren und Dienstnehmern angeschlossen wurden.

Zu diesem Sanierungsversuch sei zu sagen, dass der als Beilage zur BVE bezeichneten und insgesamt 726 Seiten umfassenden Liste kein wie immer gearteter Begründungswert zukomme; es handle sich lediglich um eine Auflistung von verschiedenen und noch dazu unzureichenden Daten. Die Beilage zur BVE bestehe aus vier Spalten: VNR, Name, Betrag_ös und Betrag_Euro. Es sei für die KÖR-A nicht nachvollziehbar wie aus den Daten Versicherungsnummer und Name sowie Höhe der offenbar bezogenen Beträge in Schilling und in Euro auf die vom Finanzamt Wien 1/23 angenommene Selbstträgerschaft iSd FLAG geschlossen werden könne. Zahlen und Daten, Alter, Anzahl der Kinder Satz etc würden ebenfalls fehlen.

Mit Vorhalt vom 19. Februar 2010 wurde das Finanzamt um schriftliche Stellungnahme zur Frage des Vorliegens einer Unterbrechungshandlung betreffend die Verjährung des Ersatz-

anspruches für das Jahr 1999 sowie zur Schätzungsberechtigung und Schätzungsmethode betreffend das Jahr 1999 ersucht.

Es wurde im Vorhalt darauf hingewiesen, dass im Aktenvermerk über eine Besprechung am 23. Oktober 2006 (Seite 97 der Akten) auf eine E-Mail verwiesen werde, aus der hervorgehen solle, dass „bereits im Jahr 2004 Testdaten erstellt und somit angefordert und übermittelt wurden.“ Aus den Seiten 99 und 100 der Verwaltungsakten sei für den UFS aber nicht erkennbar, inwieweit durch den Ausdruck mit dem Datum 9.12.2004 (Seite 100) eine Unterbrechungshandlung betreffend den Ersatzanspruch für das Jahr 1999 dokumentiert sei.

Mit Schreiben vom 1. März 2010 brachte das Finanzamt zu den oben gestellten Fragen folgendes vor:

„Betreffend den Aktenvermerk vom 23.10.2006 wird festgestellt, dass auf Seite 100 des Aktenheftes ersichtlich ist, dass die ersten Testdaten für die elektronische Auswertung am 9.12.2004 erstellt und an Herrn C übergeben wurden.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß der mit Wirkung ab 1. Juni 2008 (Art 7 Z 12 FAG 2008, BGBl I Nr. 103/2007) entfallenen Bestimmung des § 46 Abs. 2 FLAG 1967 hatten im berufsgegenständlichen Zeitraum die Länder und die Gemeinden, mit Ausnahme der von ihnen verwalteten Betriebe, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds, den Aufwand an Familienbeihilfefür ihre Empfänger von Dienstbezügen sowie von Ruhe und Versorgungsgenüssen aus eigenen Mitteln zu tragen; die Gemeinden jedoch nur, wenn ihre Einwohnerzahl 2000 überstieg. Damit korrespondierend waren diese Gebietskörperschaften insoweit gemäß § 42 Abs. 1 lit a FLAG 1967 von der Leistung des Dienstgeberbeitrages befreit.

Gemäß Art II § 4 Abs. 1 FLAG 1967 sind die in § 46 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 genannten Gebietskörperschaften und gemeinnützigen Krankenanstalten verpflichtet, die Familienbeihilfe nach Maßgabe der Bescheinigung über die Auszahlungsverpflichtung gemeinsam mit den Bezügen auszuzahlen.

Gemäß Art II § 4 Abs. 2 FLAG 1967 entscheidet das Wohnsitzfinanzamt über die Auszahlungsverpflichtung gemäß Abs. 1. Besteht über die Auszahlungsverpflichtung kein Einvernehmen, ist hierüber ein Bescheid zu erlassen. Während des Verfahrens zur Feststellung der Auszahlungsverpflichtung wird die Familienbeihilfe durch das Wohnsitzfinanzamt ausgezahlt.

Gemäß Art II § 5 Abs. 1 FLAG 1967 hat das Wohnsitzfinanzamt zur Erfüllung der Auszahlungsverpflichtung der in § 46 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 genannten Gebietskörperschaften und gemeinnützigen Krankenanstalten eine Bescheinigung auszustellen, die die Grundlage für die Auszahlung der Familienbeihilfe bildet. Die Bescheinigung ist nach Maßgabe des Einzelfalles befristet auszustellen.

Nach Abs. 2 ist die Bescheinigung der anspruchsberechtigten Person auszufolgen, die sie der zur Auszahlung verpflichteten Gebietskörperschaft oder gemeinnützigen Krankenanstalt zu übergeben hat.

Nach Abs. 3 hat die Bescheinigung insbesondere zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der ausstellenden Behörde,
- b) den Vornamen und Familiennamen, die Versicherungsnummer und die Wohnsitzanschrift der anspruchsberechtigten Person,
- c) den Vornamen und Familiennamen, die Versicherungsnummer der Kinder, für die Familienbeihilfe gewährt wird;
- d) den Zeitpunkt, ab dem die Familienbeihilfe auszuzahlen ist,
- e) das Datum der Ausstellung

Nach Abs. 4 gilt die Bescheinigung bis zur Ergänzung, Berichtigung oder Widerruf durch das Wohnsitzfinanzamt,

Nach Abs. 5 kommt der Bescheinigung die Wirkung eines rechtskräftigen Bescheides nicht zu.

Gemäß Art II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 besteht für Familienbeihilfen, die vom Wohnsitzfinanzamt oder von einer in § 46 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 genannten Gebietskörperschaft oder gemeinnützigen Krankenanstalt ohne Auszahlungsverpflichtung geleistet wurden Anspruch auf Ersatz gegenüber der in § 46 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 genannten Gebietskörperschaft beziehungsweise gemeinnützigen Krankenanstalt oder dem Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe: Das Recht auf Ersatz verjährt in fünf Jahren, gerechnet vom Ende des Kalenderjahres, in dem die Familienbeihilfe ausgezahlt wurde.

Gemäß § 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) i.d.F vor dem Abgabenverwaltungsreformgesetz BGBl. I Nr. 20/2009) gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in Angelegenheiten

- a) der bundesrechtlich geregelten öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der im § 78 des Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetzes 1991, BGBl. Nr. 51, vorgesehenen Verwaltungsabgaben) sowie der auf Grund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erhebenden öffentlichen Abgaben, in Angelegenheiten der Eingangs-

und Ausgangsabgaben jedoch nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist;

b) der bundesrechtlich geregelten Beiträge an öffentliche Fonds oder an Körperschaften des öffentlichen Rechtes, die nicht Gebietskörperschaften sind,

soweit diese Abgaben und Beiträge durch Abgabenbehörden des Bundes (§ 49 Abs. 1) zu erheben sind.

Nach § 2 BAO gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, soweit sie hierauf nicht unmittelbar anwendbar sind und nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß in Angelegenheiten

a) der von den Abgabenbehörden des Bundes zuzuerkennenden oder rückzufordernden bundesrechtlich geregelten

Z 1. Beihilfen aller Art und

Z 2. Erstattungen, Vergütungen und Abgeltungen von Abgaben und Beiträgen;

b) des Tabak-, Salz- und Alkoholmonopols, soweit die Abgabenbehörden des Bundes nach den diese Monopole regelnden Vorschriften behördliche Aufgaben zu besorgen haben

Nach § 3 Abs. 1 BAO sind Abgaben im Sinn dieses Bundesgesetzes, wenn nicht anderes bestimmt ist, neben den im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträgen auch die im § 2 lit. a angeführten Ansprüche sowie die in Angelegenheiten, auf die dieses Bundesgesetz anzuwenden ist, anfallenden sonstigen Ansprüche auf Geldleistungen einschließlich der Nebenansprüche aller Art.

§ 198 Abs. 1 BAO lautet:

Soweit in Abgabenvorschriften nichts anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

§ 201 Abs. 1 BAO lautet:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Abs. 2: Die Festsetzung kann erfolgen,

Z 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

Z 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

Z 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,

.....

Abs. 4 :Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 52 BAO sind unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen für die sachliche Zuständigkeit und für den Amtsbereich der Abgabenbehörden des Bundes die Vorschriften des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes, BGBl. Nr. 18/1975 und des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) maßgeblich.

Gemäß § 3 Abs. 1 AVOG obliegt die Erhebung von Abgaben unbeschadet der Bestimmungen der §§ 4 bis 14b AVOG, soweit die Erhebung der Abgaben nicht anderen Behörden durch Abgabenvorschriften übertragen ist, den in der Anlage zum AVOG angeführten Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis.

Soweit über die örtliche Zuständigkeit der Abgabenbehörden nichts anders bestimmt wird, richtet sich diese gemäß § 70 BAO

1. in Sachen, die sich auf ein unbewegliches Gut beziehen: nach der Lage des Gutes;
2. in Sachen, die sich auf den Betrieb eines Unternehmens oder einer sonstigen dauernden Tätigkeit beziehen: nach dem Ort, von dem aus das Unternehmen betrieben oder die Tätigkeit ausgeübt wird, worden ist oder werden soll;
3. in sonstigen Sachen: zunächst nach dem Wohnsitz (Sitz) des Abgabepflichtigen, dann nach seinem Aufenthalt, schließlich nach seinem letzten Wohnsitz (Sitz) im Inland, wenn aber keiner dieser Zuständigkeitsgründe in Betracht kommen kann oder Gefahr im Verzug ist, nach dem Anlass zum Einschreiten. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter ist § 55 Abs. 2 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht eine Abgabe festzusetzen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 4 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.

Bei allen übrigen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist, (*soweit sich aus den weiteren Bestimmungen der BAO oder anderer Gesetze nicht anderes ergibt*) gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit a in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, sowie gemäß § 208 Abs. 1 lit c in den Fällen des § 207 Abs. 4 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden.

§ 209 Abs. 1 bestimmt, dass, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden, sich die Verjährungsfrist jeweils um ein Jahr verlängert. 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 Unabhängige Finanzsenat geht bei der Entscheidung von folgendem Sachverhalt aus:

Die in der Beilage zur BVE bezüglich der Jahre 2000 bis 2005 unter Angabe von Sozialversicherungsnummer sowie Vor- und Zunamen jeweils angeführten Personen waren in den betreffenden Jahren Empfänger von Dienstbezügen sowie von Ruhe- und Versorgungsgenüssen der KÖR-A, und nicht den von der KÖR-A verwalteten Betrieben, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds zuzurechnen.

Dies ergibt sich aus den von der KÖR-A am 28. Jänner 2005 übermittelten Unterlagen, deren Übermittlung im Hinblick auf eine Anfrage des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. Jänner 2005 um Bekanntgabe von wann bis wann die Dienstnehmer bei einem „Selbstträger der KÖR beschäftigt waren (für den Zeitraum 1/98-12/04)“ erfolgte sowie aus offenbar ebenfalls dem Finanzamt hinsichtlich des Jahres 2005 übermittelten Unterlagen. Dass es sich bei diesen Personen um Empfänger von Dienstbezügen sowie von Ruhe- und Versorgungsgenüssen der KÖR-A handelt, die nicht den von der KÖR-A verwalteten Betrieben, Unternehmungen, Anstalten, Stiftungen und Fonds zuzurechnen sind, wurde von der KÖR-A in der Berufung und im Vorlageantrag auch nicht bestritten.

Hinsichtlich der Jahre 1998 und 1999 wurden von der KÖR-A keine Daten übermittelt.

Dass an die vorhin genannten, jahresweise aufgelisteten Personen von den Wohnsitzfinanzämtern Familienbeihilfe ausbezahlt wurde, sowie die Höhe dieser Beträge pro Person und Jahr ergibt sich aus den diesbezüglich vom Finanzamt Wien 1/23 ausgewerteten Datenbeständen des Bundesrechenamtes. Diese Nachforderungsbeträge sind ebenfalls den der BVE beigefügten Listen zu entnehmen.

Der Prüfungsauftrag des Finanzamtes vom 3. August 2001 umfasste Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Einkommensteuer/beschr.steuerpfl. und Körperschaftsteuer/beschr. Steuerpfl. für die Zeiträume 1.1.1998 bis 31.7.2001 und wurde am 22.11.2004 auf Lohnsteuerprüfung, Sozialversicherungsprüfung und Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1. 1998 bis 31.12.2003 geändert.

Außer Streit steht, dass jedenfalls in einer Besprechung am 19. Juli 2005 von den Prüfern des Finanzamtes Wien 1/23 die Inanspruchnahme der KÖR-A für von den Finanzämtern an Bedienstete der KÖR-A geleistete Familienbeihilfen bekanntgegeben wurde. Dies ergibt sich aus den Ausführungen auf Seite 3 Pkt. 1.1 der Berufung vom 20. Juni 2006.

Eine Unterbrechungshandlung hinsichtlich der Familienbeihilfe vor diesem Zeitpunkt ist aus den vorgelegten Verwaltungsakten bzw. aus der Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. März 2010 nicht ersichtlich. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist aus der in den Verwaltungsakten enthaltenen Mail vom 9.12.2004 nicht eine Aufforderung zur Übermittlung von Daten für die Überprüfung der Auszahlungsverpflichtung von Familienbeihilfe durch die KÖR-A als Selbstträger erkennbar. Die Mail ist allenfalls ein Indiz für eine erfolgte Unterbrechungshandlung, die Unterbrechungshandlung selbst wurde vom Finanzamt aber nicht konkret dargetan.

Das Finanzamt stützt seinen Anspruch auf die berufsgegenständlichen vorgeschriebenen Beträge auf die Bestimmung des Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967.

Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 sieht einen wechselseitigen Anspruch auf Ersatz für Familienbeihilfen vor, die vom Wohnsitzfinanzamt oder einem Selbstträger ohne Auszahlungsverpflichtung geleistet wurden. Die rechtliche Natur dieses Anspruches, wie er geltend zu machen ist und welche Behörde dafür zuständig ist, können der Bestimmung des Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 selbst nicht unmittelbar entnommen werden. Die Klärung dieser Fragen muss daher durch Auslegung erfolgen.

a) rechtliche Natur der Ersatzansprüche für ohne Auszahlungsverpflichtung geleistete Familienbeihilfen:

Gemäß § 2 Abs. 1 lit a BAO gelten die Bestimmungen der BAO, soweit sie hierauf nicht unmittelbar anwendbar sind und nichts anderes bestimmt ist, sinngemäß in Angelegenheiten der von den Abgabenbehörden der Bundes zuzuerkennenden oder rückzufordernden bundesgesetzlich geregelten Beihilfen aller Art. Das Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) regelt die Beihilfen nach dem FLAG, vornehmlich die Familienbeihilfe. Zuständig für die Gewährung von Familienbeihilfe sind die Finanzämter. Daraus ergibt sich, dass für die Familienbeihilfe die Bestimmungen der BAO soweit sie hierauf nicht unmittelbar anwendbar sind und nichts anderes bestimmt ist, sinngemäß gelten.

Bei den Ersatzansprüchen nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 handelt es sich aber nicht um die Rückforderung von Beihilfen, sondern um den Ersatz von ohne Auszahlungsverpflichtung geleisteten Familienbeihilfen. Diese Ersatzansprüche finden im Wortlaut des § 2 Abs. 1 lit a BAO aber keine Deckung.

Gemäß § 3 Abs. 1 BAO sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung, wenn nichts anderes bestimmt ist, neben den im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträgen aber auch die im § 2 lit. a angeführten Ansprüche sowie die in Angelegenheiten, auf die dieses Bundesgesetz anzuwenden ist, anfallenden sonstige Ansprüche auf Geldleistungen einschließlich der Nebenansprüche aller Art.

Da gemäß § 2 Abs. 1 lit a BAO die Bestimmungen der BAO auf Angelegenheiten der Familienbeihilfen anzuwenden sind, da sie soweit sie hierauf nicht unmittelbar anzuwenden sind und nichts anderes bestimmt ist, sinngemäß gelten, sind die Ansprüche auf Ersatz von ohne Auszahlungsverpflichtung geleisteten Familienbeihilfen als sonstige Ansprüche auf Geldleistungen Abgaben im Sinne der BAO.

b) sachlich und örtlich zuständige Behörde für Ersatzansprüche nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967

Während in Art. II § 4 Abs. 2 FLAG 1967 die Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamtes für die Entscheidung über das Vorliegen einer Auszahlungsverpflichtung der Selbstträger oder des Wohnsitzfinanzamtes bestimmt wird, wird in Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 nicht geregelt, bei welcher Behörde die Ersatzansprüche für ohne Auszahlungsverpflichtung geleistete Familienbeihilfen geltend gemacht werden können bzw. welche Behörde den Ersatzanspruch gegenüber den Selbstträgern festsetzt.

Die Bw. vermeint, dass insbesondere daraus, dass für Anträge auf Gewährung bzw. von Rückforderung von Familienbeihilfen ausschließlich das Wohnsitzfinanzamt zuständig sei und überdies gemäß Art. II § 4 Abs. 2 FLAG 1967 auch das Wohnsitzfinanzamt über die Auszahlungsverpflichtung entscheide, sich auch zwingend die ausschließliche Zuständigkeit

des Wohnsitzfinanzamtes für die Entscheidung über Ersatzansprüche für ohne Auszahlungsverpflichtung geleistete Familienbeihilfen nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 erbe.

Der solcherart von der Bw. vorgenommenen logisch-systematischen Interpretation ist aber zunächst entgegenzuhalten, dass, wie bereits unter a) ausgeführt die Ersatzansprüche für ohne Auszahlungsverpflichtung geleistete Familienbeihilfen nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 selbst keine Familienbeihilfen sind und daher für Zwecke der Auslegung die beiden Begriffe nicht gleichgesetzt werden können.

Auch kann bei einer Gesamtbetrachtung der Bestimmungen des FLAG in ihrem systematischen Zusammenhang nicht außer Acht gelassen werden, dass bei Erlassung der berufsgegenständlichen Bescheide neben der Bestimmung des nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 auch die Bestimmung des § 22 FLAG noch in Geltung war, die für vergleichbare Ersatzansprüche der Dienstgeber eine Zuständigkeit des für die Abfuhr der Lohnsteuer zuständigen Finanzamtes vorsah (§ 22 Abs. 3 iVm § 43 Abs. 1 FLAG).

Der Ansicht der Bw., dass sich für Ersatzansprüche für ohne Auszahlungsverpflichtung geleistete Familienbeihilfen nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 zwingend die ausschließliche Zuständigkeit des Wohnsitzfinanzamtes ergibt, kann daher nicht gefolgt werden.

Da somit das FLAG hinsichtlich der Zuständigkeit für Ersatzansprüche für ohne Auszahlungsverpflichtung geleistete Familienbeihilfen nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 keine eigene Regelung getroffen hat, gelten sinngemäß die Bestimmungen der BAO.

Gemäß § 52 BAO iVm § 3 Abs. 1 AVOG obliegt die Erhebung von Abgaben unbeschadet der Bestimmungen der §§ 4 bis 14b AVOG, soweit die Erhebung der Abgaben nicht anderen Behörden durch Abgabenvorschriften übertragen ist, den in der Anlage zum AVOG angeführten Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis bzw. für Körperschaften gemäß § 8 Abs. 1 Z 1 AVOG den Finanzämtern mit erweitertem Aufgabenbereich.

Da auch hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit bezüglich der Ersatzansprüche für ohne Auszahlungsverpflichtung geleistete Familienbeihilfen nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 weder im FLAG noch in der BAO nichts anderes bestimmt ist, richtet sich die örtliche Zuständigkeit nach § 70 Z 3 BAO, wonach in sonstigen Sachen sich die örtliche Zuständigkeit nach dem Sitz des Abgabepflichtigen richtet.

Da der Sitz der KÖR-A im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Wien 1/23 liegt, ist dieses sachlich und örtlich für die Festsetzung von Ersatzansprüche für ohne Auszahlungsverpflichtung geleistete Familienbeihilfen nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 zuständig.

c) Geltendmachung der Ersatzansprüche nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967

Gemäß § 198 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen, soweit in Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist.

Da kein besonderes Verfahren zur Geltendmachung der Ersatzansprüche in Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 vorgesehen ist, es sich aber bei den Ersatzansprüchen wie bereits dargelegt um Abgaben handelt, ist aber auch noch zu prüfen, ob die Geltendmachung durch Selbstberechnung nach einem der Tatbestände des § 201 Abs. 1 BAO erfolgen kann.

§ 201 Abs. 1 BAO sieht die Selbstberechnung von Abgaben durch den Abgabepflichtigen vor, soweit dies die Abgabenvorschriften anordnen oder gestatten. Im Hinblick auf den Begriff „gestatten“ (der Selbstberechnung) sowie aus der aus Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 deutlich hervorkommenden Absicht des Gesetzgebers, den Ersatzanspruch geltend machen zu können, ist davon auszugehen, dass eine Selbstberechnung vom Gesetzgeber gewollt ist, und daher die Ersatzansprüche nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 gemäß § 201 Abs. 1 BAO durch Selbstberechnung geltend gemacht werden können.

Aus der Zulässigkeit der Selbstberechnung der Ersatzansprüche nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 nach § 201 Abs. 1 BAO ergibt sich aber auch, dass eine Festsetzung der Ersatzansprüche nach Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 durch das zuständige Finanzamt gemäß § 201 Abs. 2 und 3 BAO erfolgen kann oder zu erfolgen hat.

Eine Festsetzung durch das Finanzamt kann gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen vorliegen. Die Festsetzung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Gegenständlich hat das Finanzamt Wien 1/23 erst im Zuge der Prüfung von lohnabhängigen Abgaben, insbesondere auch des Dienstgeberbeitrages Kenntnis davon erhalten, dass Bediensteten der KÖR-A entgegen der grundsätzlich gemäß § 46 Abs. 2 BAO bestehenden Auszahlungsverpflichtung der Familienbeihilfen, diese nicht von der KÖR-A, sondern von den jeweiligen Wohnsitzfinanzämtern ausbezahlt wurden.

Da diese berufsgegenständlichen Bediensteten von der KÖR-A in dem dem Finanzamt übergebenen Datenmaterial selbst ausdrücklich dem „Selbstträgerbereich“ und nicht den von der KÖR-A verwalteten Betrieben, Unternehmungen, Anstalten Stiftungen und Fonds zugeordnet waren und überdies für diese Dienstnehmer unbestrittenermaßen keine Dienstgeberbeiträge entrichtet wurden, handelt es sich auch nicht um solche Fälle, wo das Wohnsitzfinanzamt gemäß Art. II § 4 Abs. 2 FLAG 1967 einen Bescheid über die Auszahlungsverpflichtung zu erlassen hätte, da die Zuordnung der Dienstnehmer zum Selbstträgerbereich eindeutig feststeht.

Die Festsetzung der Ersatzansprüche gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 nach § 201 Abs. 2 Z 3 liegt aufgrund der Formulierung „die Festsetzung kann erfolgen“ im Ermessen der Abgabenbehörde. Gemäß § 20 BAO sind dabei innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Im Hinblick darauf, dass die KÖR-A gegenständlich für die betreffenden Dienstnehmer weder die Familienbeihilfen noch die Dienstgeberbeiträge geleistet hat, erscheint die Festsetzung der Ersatzansprüche gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 nicht unbillig, auch wenn man berücksichtigt, dass gegebenenfalls im Einzelfall durch die jeweiligen Wohnsitzfinanzämter durch eine genauere Prüfung der dienstrechtlichen Stellung der Antragsteller deren Zugehörigkeit zum „Selbstträgerbereich“ der KÖR-A schon früher auffallen hätte können.

Die Festsetzung ist aber auch unter dem Aspekt der Zweckmäßigkeit im öffentlichen Interesse gelegen, insbesondere da der Familienlastenausgleichfonds infolge des Ausmaßes der berufsgegenständlichen Ersatzansprüche gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 bei einer Abstandnahme von der Vorschreibung in seiner Leistungsfähigkeit für andere Personen beeinträchtigt würde.

Soweit in der Berufung formale Mängel des erstinstanzlichen Bescheides gerügt werden, so ist darauf hinzuweisen, dass, soweit dies den Vorwurf betrifft, Teile der Bescheidbegründung seien entgegen § 92 Abs. 2 BAO nicht in Schriftform ergangen, dies durch die mit der Berufungsvorentscheidung übermittelten Beilagen (Listen mit der Sozialversicherungsnummer, dem Vor- und Zunamen und des jeweiligen Jahresbetrages des Ersatzanspruches) saniert ist. Diese Beilagen sind auch Bestandteil der Begründung dieses Bescheides.

Im übrigen wird darauf hingewiesen, dass ein zweitinstanzlicher Bescheid auch soweit er die Berufung abweist, an die Stelle dieses Bescheides tritt (vgl. VwGH vom 6. November 1991, 90/13/0282, 0283) und somit die von der KÖR-A beanstandete mangelnde Zuordnung der berufsgegenständlichen Dienstnehmer zum „Selbstträgerbereich“ der KÖR-A in der Sachverhaltsfeststellung dieses Bescheides enthalten ist.

Der Umstand, dass aus Gründen der Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit eine weitere Aufgliederung der Ersatzansprüche nach Anzahl, Alter und Beihilfensatz unterblieben ist – es handelt sich jährlich um 5000 bis 6000 Bedienstete-, ist für die Rechtmäßigkeit des Bescheides nicht von Bedeutung.

Wie die KÖR-A selbst ausführt, ist gemäß Art II § 4 Abs. 1 FLAG der Selbstträger verpflichtet die Auszahlung der Familienbeihilfe anhand der in der Bescheinigung gemäß Art. II § 5 FLAG 1967 enthaltenen Daten durchzuführen. Wenn aber der Selbstträger schon beim Regelfall der

Auszahlung der Familienbeihilfe diese anhand der Daten der Bescheinigung des Wohnsitzfinanzamtes vorzunehmen hat, so ist nicht erkennbar warum durch die jahresweise Zusammenfassung der Ersatzansprüche je Dienstnehmer, die KÖR-A in ihren Rechten beeinträchtigt sein sollte.

d) Verjährung der Ersatzansprüche gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967

Die Bw. ist der Auffassung dass der letzte Satz des Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 „Das Recht auf Ersatz verjährt in fünf Jahren, gerechnet vom Ende des Kalenderjahres, in dem die Familienbeihilfe ausbezahlt wurde“ sowohl als *lex posterior* als auch nach dem Grundsatz „*lex specialis derogat legi generali*“ eine eigene von der BAO unabhängige Verjährungsbestimmung sei, und das Recht auf Ersatz absolut und ausnahmslos in fünf Jahren, gerechnet vom Ende des Kalenderjahres, in dem die Familienbeihilfe ausbezahlt worden sei, verjähre .

Von der Bw. grundsätzlich nicht bestritten wird die subsidiäre und sinngemäße Anwendung der BAO im Bereich der Beihilfen und somit auch auf die im FLAG 1967 geregelte Familienbeihilfe. Wie bereits dargelegt, ist aber der Ersatzanspruch gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 nicht mit dem Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern gleichzuhalten. Letztere Ansprüche fallen als Ansprüche nach § 2 lit a Z 1 BAO unter die Verjährungsbestimmung des § 207 Abs. 4 BAO, die Ersatzansprüche gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 stellen aber sonstige Ansprüche auf Geldleistungen im Sinne des § 3 BAO dar, die, soweit keine besondere Bestimmung getroffen wurde an sich unter den Tatbestand des § 207 Abs. 2 BAO fallen, wonach die Verjährungsfrist 5 Jahre beträgt, wobei gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO die Verjährung mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist.

Der letzte Satz des Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 legt demgegenüber für die Ersatzansprüche gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 einen davon abweichenden Zeitpunkt für den Beginn der Verjährung fest, nämlich fünf Jahre gerechnet vom Ende des Kalenderjahres, in dem die Familienbeihilfe (vom Wohnsitzfinanzamt oder Selbstträger) ausbezahlt wurde. Insofern besteht in Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 eine abweichende Regelung zur BAO.

Dadurch, dass in Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 der Terminus „verjährt“ verwendet wird, wollte der Gesetzgeber zweifellos eine Anspruchsbegrenzung unter Einbeziehung aller sonstigen Bestimmungen bezüglich der BAO bezwecken. Hätte der Gesetzgeber, wie die Bw. meint, das Recht auf Ersatz absolut und ausnahmslos in fünf Jahren, gerechnet vom Ende des Kalenderjahres, in dem die Familienbeihilfe ausbezahlt worden ist, begrenzen wollen, so hätte er, wie in anderen Bestimmungen des FLAG bzw. anderer Gesetze auch, eine Anspruchsbegrenzung durch Verwendung einer Formulierung ausgedrückt, wie etwa, dass der Anspruch innerhalb

einer bestimmten Frist geltend zu machen ist (vgl VwGH 15.11.2005, [2004/14/0106](#) zu § 10 Abs. 3 FLAG aber auch die §§ 176 Abs. 2 und 181 Abs. 2 BAO hinsichtlich der als „sonstige Ansprüche auf Geldleistungen“ auch unter § 3 BAO fallenden Ersatzansprüche von Zeugen und Sachverständigen).

§ 209 Abs.1 BAO bestimmt, dass, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen werden, sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert.

Der Prüfungsauftrag des Finanzamtes vom 3. August 2001 umfasste zunächst Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Einkommensteuer/beschr.steuerpfl. und Körperschaftsteuer/beschr. Steuerpfl. für die Zeiträume 1.1.1998 bis 31.7.2001 und wurde am 22.11.2004 auf Lohnsteuerprüfung, Sozialversicherungsprüfung und Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1. 1998 bis 31.12.2003 geändert.

Soweit Abgaben, wie die hier gegenständlichen Ersatzansprüche gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 nicht vom gegenständlichen Prüfungsauftrag umfasst waren, kann diesbezüglich die Verjährung der vom Prüfungsauftrag nicht umfassten Abgaben durch den Prüfungsauftrag nicht unterbrochen worden sein (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

Soweit im Zeitpunkt der Bescheiderlassung die fünfjährige Verjährungsfrist bereits abgelaufen war, ist daher eine Festsetzung bezüglich der davor liegenden Jahre nur bei Vorliegen von Unterbrechungshandlungen nach Maßgabe des § 209 BAO zulässig.

Die berufungsgegenständlichen Bescheide betreffend Festsetzung von Ersatzansprüchen gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 für die Jahre 2001 bis 2005 sind jedenfalls innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erfolgt.

Für das Jahr 2000 stellt sowohl die Anforderung von Daten am 27. Jänner 2005 als auch die in der Besprechung am 19. Juli 2005 von den Prüfern des Finanzamtes Wien 1/23 bekanntgegebene Inanspruchnahme der KÖR-A für von den Finanzämtern an Bedienstete der KÖR-A geleistete Familienbeihilfen, eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenspruchs dar. Dadurch verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein Jahr und es stand der Festsetzung der Ersatzansprüche gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 für das Jahr 2000 der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Betreffend das Jahr 1999 verweist das Finanzamt darauf, dass im Dezember 2004 eine Probeverarbeitung von Daten durchgeführt worden sei, woraus sich ergebe, dass Daten seitens der KÖR-A übermittelt worden seien . Wie bereits dargestellt, ist aber nach Ansicht

des Unabhängigen Finanzsenates aus der in den Verwaltungsakten enthaltenen Mail vom 9.12.2004 nicht eine Aufforderung zur Übermittlung von Daten für die Überprüfung der Auszahlungsverpflichtung von Familienbeihilfe durch die KÖR-A als Selbstträger für das Jahr 1999 erkennbar. Die Mail ist allenfalls ein Indiz für eine erfolgte Unterbrechungshandlung, eine konkrete Unterbrechungshandlung selbst wurde vom Finanzamt aber nicht dargetan.

Der Festsetzung der Ersatzansprüche gemäß Art. II § 4 Abs. 4 FLAG 1967 für das Jahr 1999 steht daher der Eintritt der Verjährung entgegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. April 2010