



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch Rechtsanwälte, gegen den Bescheid des Finanzamtes A. betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO dahingehend abgeändert, dass er ausspricht: „Der Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 28.3.2011, eingebracht am 30.3.2011, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens über die Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2004, wird abgewiesen.“

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid über die Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2004 vom 9.8.2010 wurde der Berufungswerber (Bw.) aufgefordert einen festgesetzten Betrag zurückzuzahlen, da für sein Kind Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld ausbezahlt worden seien und im Jahr 2004, die für die Rückzahlung des Zuschusses maßgeblichen Einkommensgrenzen gemäß § 19 Abs. 1 Z 1 Kinderbetreuungsgeldgesetz (KBGG) überschritten worden seien.

Die vom Bw. gegen den angeführten Bescheid rechtzeitig eingebrachte Berufung vom 8.9.2010 wurde vom Unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 26.1.2011 zur Zahl GZ RV/3840-W/10 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 28.3.2011 brachte der Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld beim Finanzamt ein.

Im Antrag wird darauf verwiesen, dass in der angeführten Berufung ein „Aufschiebungsantrag“ gestellt und dazu vorgebracht worden sei, der Verfassungsgerichtshof sei derzeit mit der Problematik befasst. Der Bw. habe in der Berufung vom 8.9.2010 beziehungsweise im „Aufschiebungsantrag“ vorgebracht und behauptet, dass die Rückzahlungsverpflichtung unsachlich und verfassungswidrig sei.

Am 18.10.2010 sei der Bescheid über die Abweisung des Aussetzungsantrages ergangen und habe der Bw. gegen diesen Bescheid am 3.11.2010 eine weitere Berufung erhoben.

Am 26.1.2011, hinterlegt am 31.1.2011, sei die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates GZ RV/3840-W/10 ergangen und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Das Verfahren sei bereits rechtskräftig beendet.

Mit Erkenntnis vom 4.3.2011 habe der Verfassungsgerichtshof zur Zahl G 184-195/10-7 § 18 Abs. 1 Z 1 des Kinderbetreuungsgeldgesetzes in seiner Stammfassung als verfassungswidrig aufgehoben. Die aufgehobene Bestimmung sei nicht mehr anzuwenden und frühe gesetzliche Bestimmungen würden nicht wieder in Kraft treten.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO sei dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig sei und der Bescheid von Vorfragen abhängig gewesen sei und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden worden sei und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO sei der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von 3 Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt habe, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen habe.

Wie bereits oben erwähnt, stamme das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 4.3. 2011. Unmittelbar nach Kundmachung der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes

habe der Bw. Kenntnis von diesem Erkenntnis erlangt. Die dreimonatige Frist im Sinne des § 303 Abs. 2 BAO sei daher jedenfalls gewahrt.

Bereits in der Berufung vom 8.9.2010 sei ausgeführt und behauptet worden, dass die entsprechende Bestimmung des Kinderbetreuungsgeldgesetzes unsachlich und verfassungswidrig sei.

Der Bescheid der Behörde erster Instanz sei jedoch davon abhängig gewesen, ob die zugrunde liegende Norm (§ 18 KBGG) verfassungskonform oder verfassungswidrig sei.

Über diese Vorfrage sei nachträglich, nämlich nach Beendigung des gegenständlichen Verfahrens, durch den Verfassungsgerichtshof insofern entschieden worden, als § 18 Abs. 1 Z 1 des KBGG als verfassungswidrig aufgehoben worden sei.

In Kenntnis dieses Erkenntnisses des VfGH hätte das Verfahren beim Finanzamt nach Ansicht der Vertreter des Bw. zum einem anderen Ergebnis geführt. Der Bescheid des Finanzamtes vom 9.8.2010 wäre nach Ansicht des Vertreters des Bw. wohl ersatzlos zu beheben gewesen.

Mit Bescheid vom 6.5.2011 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 303 Abs.1 BAO „betreffend der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates GZ RV/3840-W/10 vom 26.1.2011 über die Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2004“ ab.

Im Bescheid wird begründend ausgeführt, dass eine abweichende Vorfragenentscheidung nur dann einen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 BAO darstelle, wenn die Entscheidung der Hauptfragenbehörde bindende Wirkung für die Abgabenbehörde habe. Nach dem Grundsatz der Parteienidentität liege eine derartige Bindung der Abgabenbehörde an ein VfGH-Erkenntnis nur dann vor, wenn die vom Bescheid der Abgabenbehörde betroffene Person Partei des präjudiziellen Verfahrens gewesen sei.

§ 18 Abs. 1 Z 1 Kinderbetreuungsgeldgesetz (KBGG) sei im Zuge des VfGH-Verfahrens vom 4.3.2011, G 184 – 195/10-7 als verfassungswidrig aufgehoben worden. Der Berufungswerber sei nicht Partei dieses Verfahrens (kein Anlassfall) gewesen. Im genannten Verfahren habe der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 1 KBGG in der Stammfassung mit einem auf die Vergangenheit beschränkten Anwendungsbereich weiterhin in Geltung stehe. Die Aufhebung des § 18 Abs. 1 Z 1 KBGG habe daher keine Auswirkungen auf den bereits rechtskräftigen Bescheid, sodass eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen sei.

Mit Schriftsatz vom 24.5.2011 brachte der Bw. Berufung gegen den den Bescheid vom 6.5.2011 ein und führte u.a. begründend wie folgt aus:

Die in der Begründung des Bescheides zum Ausdruck kommende Rechtsansicht der Behörde I. Instanz sei nicht richtig. Für den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. c BAO seien die Prämissen Tatbestandsidentität im Bereich des materiellen Rechts, Gleichheit der Verfahrensgrundsätze und Identität der Sachverhalte (Stoll, BAO, Kommentar, Band III, § 303 Seite 2928).

All diese genannten Kriterien lägen vor und sei es im gegenständlichen Verfahren vor allem um die Frage der Verfassungskonformität der Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 1 Kinderbetreuungsgeldgesetz gegangen. Diese Bestimmung sei im Zuge eines VfGH-Verfahrens letztlich aufgehoben worden. Die Verfahrensgrundsätze im anhängigen Verfahren als auch im VfGH-Verfahren seien gleich, auch sei die Identität der Sachverhalte gegeben. Schließlich ginge es um die Frage, ob die angeführte Bestimmung des KBGG verfassungskonform sei. Zu erwähnen sei noch, dass bereits in der Berufung vom 8.9.2010 behauptet worden sei, die Bestimmung des § 18 KBGG sei verfassungswidrig. Der Unabhängige Finanzsenat habe sich in der Berufungsentscheidung vom 26.1.2011 mit dieser Vorfrage, nämlich der Verfassungskonformität der Bestimmung überhaupt nicht auseinandergesetzt.

§ 116 BAO regle, dass die Abgabenbehörden berechtigt seien, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnen eigenen Anschauung zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zu Grunde zu legen hätten. Eine Beurteilung der Behörden über die Verfassungskonformität des § 18 KBGG sei bis dato überhaupt nicht erfolgt.

Bei der Beurteilung der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung handle es sich jedoch zweifelsfrei um eine Rechtsfrage und somit um eine Vorfrage im Sinne des § 303 BAO.

Dies führe zum Ergebnis, dass sich die Abgabenbehörden – trotz erhobener Einwände und ausdrücklichem Verweis auf die Zweifel hinsichtlich der Verfassungskonformität – mit dieser Thematik überhaupt nicht auseinandergesetzt hätten. Hätten sich die Abgabenhörden nämlich mit dieser Thematik auseinandergesetzt, so hätten sie das Verfahren aussetzen können. Andererseits hätten sie die Frage der Verfassungskonformität der Bestimmung des KBGG auch selbst beurteilen können. Dies hätten die Abgabenhörden jedoch nicht gemacht. Nach Ansicht des Bw. liege bei den bisherigen Entscheidungen der Abgabenbehörden eine grobe Säumnis bezüglich der Frage der Verfassungskonformität vor.

Durch die im Nationalrat beschlossene verfassungswidrige Bestimmung des § 18 KBGG sei der Bw. zur Rückzahlung des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld verpflichtet worden. Im Verfahren über die Verpflichtung zur Rückzahlung der Zuschüsse sei dann seitens des Bw. auf

die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung hingewiesen worden und hätten die Abgabenbehörden diesen Umstand überhaupt nicht aufgegriffen.

Der Bw. komme daher auf Grund der mangelhaften und rechtswidrigen, nämlich verfassungswidrigen Legislative wie der unrichtigen Judikative in die gegenständliche Situation, nämlich die Verpflichtung zur Rückzahlung von Zuschüssen zum Kinderbetreuungsgeld. Dies stelle wohl einen massiven Eingriff in das Eigentumsrecht des Bw. im Sinne des Art 1 des 1. ZP zur EMRK dar.

Die Vertreter des Bw. verweisen schließlich noch darauf, dass der Bw. faktisch noch keine Möglichkeit gehabt habe, die Frage der Verfassungskonformität der Bestimmung des § 18 KBGG an den Verfassungsgerichtshof heranzutragen. Das Argument der Abgabenbehörde, der Bw. sei nicht Partei des VfGH-Verfahrens gewesen, sei somit auch nicht zielführend.

Allein der Umstand, dass der Bw. im Rahmen des Abgabenverfahrens den Einwand der Verfassungswidrigkeit der Bestimmung (§ 18 KBGG) erhoben habe, müsse genügen, damit zugunsten des Bw. ein „Anlassfall“ vorliege.

Der Bw. stellt daher den Antrag, der Berufung Folge zu geben und das Verfahren betreffend die Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2004 wieder aufzunehmen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Voraussetzungen (Wiederaufnahmestatbestände) für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO vorliegen.

Zunächst ist zu den wiederholten Ausführungen des Bw., wonach er u.a. bereits in der Berufung vom 8.9.2010 darauf verwiesen habe, § 18 Abs. 1 Z 1 KBGG sei unsachlich und verfassungswidrig und sich der Unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 26.1.2011 mit dieser „Vorfrage“ der Verfassungskonformität der Bestimmung dennoch nicht auseinandergesetzt habe, festzuhalten, dass die Behörde an geltendes Recht (geltende Gesetze) gebunden ist, solange keine Aufhebung mit entsprechendem Ausspruch des Verfassungsgerichtshofes gemäß Art 140 Abs. 7 B-VG, dass die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist, erfolgte.

Die Vertreter des Bw. begründen den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO damit, dass es sich bei der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des §

18 KBGG um eine Vorfrage handle und der Bescheid der Behörde erster Instanz davon abhängig gewesen sei, ob die zugrunde liegende Norm verfassungskonform oder verfassungswidrig gewesen sei. Über diese nach Ansicht der Vertreter des Bw. eine Vorfrage darstellende Frage der Verfassungswidrigkeit der angeführten Bestimmung des KBGG sei nachträglich, nämlich nach Beendigung des gegenständlichen Verfahrens, durch den VfGH insofern entschieden worden, als § 18 Abs. 1 Z 1 KBGG als verfassungswidrig aufgehoben worden sei.

Eine Vorfrage ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 116, Tz 1).

Eine abweichende Vorfragenentscheidung stellt nur dann einen Wiederaufnahmsgrund dar, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden war. Eine Wiederaufnahme beim Vorfragentatbestand setzt ua voraus, dass die Entscheidung der Hauptfragenbehörde **gegenüber der Partei** des wiederaufzunehmenden Verfahrens wirksam geworden ist (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303, Tz 19).

Nach herrschender Ansicht liegt das Erfordernis einer anders entschiedenen Vorfrage bei späteren höchstrichterlichen Entscheidungen von allgemeiner Bedeutung in anderen Fällen, bei Ergehen von allgemeinen Verwaltungsanweisungen, bei Klärung durch die Verwaltungspraxis oder bei Änderung der Rechtspraxis, kurzum bei einer auf welchem Weg auch immer bewirkten geänderten Rechtslage, nicht vor (Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, § 303, S 2929). Eine Vorfrage ist eben nicht eine präjudizielle Rechtsfrage von allgemeiner Bedeutung und theoretischer Reichweite, die eine generelle Lösung gefunden hat, die für die Abgabenbehörde bindend ist (Stoll, a.a.O.). Eine derartige Bindung der Abgabenbehörde an ein Urteil oder an einen Bescheid in einem vorangehenden Verfahren ist nur anzunehmen, wenn die vom Bescheid der Abgabenbehörde betroffenen Personen, also die Parteien, auch Parteien des präjudiziellen Verfahrens waren (Grundsatz der Parteienidentität) (Stoll, a.a.O., Band 2 § 116, S 1329).

Zur in der Berufung angeführten Rechtsmeinung, wonach für den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. c BAO Tatbestandsidentität im Bereich des materiellen Rechts, Gleichheit der Verfahrensgrundsätze und Identität der Sachverhalt als Prämissen von Bedeutung und gegenständlich gegeben seien, ist festzuhalten, dass diese die für eine Bindungswirkung erforderliche Parteienidentität außer Betracht lässt.

Aus dem Grundsatz der Parteienidentität ergibt sich eine Bindung der Abgabenbehörden an ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nur dann, wenn die vom Bescheid der Abgabenbehörde betroffene Person Partei des präjudiziellen Verfahrens war.

Der Rechtsansicht der Vertreter des Bw., wonach allein der Umstand, dass der Rechtsmittelwerber im Rahmen des Abgabenverfahrens den Einwand der Verfassungswidrigkeit der Bestimmung (§ 18 KBGG) erhoben habe, genügen müsse, damit zugunsten des Rechtsmittelwerbers ein Anlassfall vorliege, steht neben Art 140 Abs. 7 B-VG auch die ständige Rechtsprechung des VfGH entgegen (StRsp seit VfSlg 10.616/1985). Anlassfall ist jedenfalls die konkrete Beschwerde, die Anlass für das Erkenntnis des VfGH war. Nach der angeführten stRsp des VfGH sind all jene Beschwerden, die zum Zeitpunkt des Beratungsbeginns beim Gerichtshof anhängig gewesen sind dem Anlassfall gleichzuhalten und daher von den Wirkungen eines aufhebenden Erkenntnisses erfasst. Es war unstrittig betreffend des mit Berufungsentscheidung abgeschlossenen angeführten Verfahrens keine Beschwerde im Zeitpunkt des Beratungsbeginns beim VfGH anhängig und konnte daher der Bw. nicht von den Anlassfallswirkungen des verwiesenen aufhebenden Erkenntnisses erfasst sein.

§ 18 Abs. 1 Z 1 Kinderbetreuungsgeldgesetz (KBGG) ist mit Erkenntnis des VfGH vom 4.3.2011, G 184 – 195/10-7 als verfassungswidrig aufgehoben worden. Unstrittiges Faktum ist nun, dass der Bw. nicht Partei des unter der angeführten Zahl entschiedenen VfGH-Verfahrens (Anlassfall) war und daher auch nicht die oben dargelegte, erforderliche Bindungswirkung eintreten konnte. Eine Vorfrage iSd § 303 Abs. 1 lit. c BAO liegt sohin im gegenständlichen Fall nicht vor, weshalb der Berufung ein Erfolg zu versagen war. Im genannten Verfahren hat der Verfassungsgerichtshof auch ausgesprochen, dass die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 1 KBGG in der Stammfassung mit einem auf die Vergangenheit beschränkten Anwendungsbereich weiterhin in Geltung steht. Die Aufhebung des § 18 Abs. 1 Z 1 KBGG hat daher keine Auswirkungen auf den bereits rechtskräftigen Bescheid.

Da keine Vorfrage im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. c BAO vorliegt, kommt auch dem Hinweis auf § 303 Abs. 2 BAO, wonach die dreimonatige Frist eingehalten worden sei, keine Bedeutung zu.

Sofern die Vertretung des Bw. darauf verweist, die angebliche Vorfrage der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 1 KBGG sei sowohl von der Behörde erster Instanz als auch vom Unabhängigen Finanzsenat dahingehend ausgelegt, als keine Verfassungswidrigkeit angenommen worden sei, ist erneut entgegenzuhalten, dass sowohl das Finanzamt als auch der Unabhängige Finanzsenat nicht berufen sind, eine mögliche Verfassungswidrigkeit zu beurteilen. Die Beurteilung einer möglichen Verfassungswidrigkeit ist

ausschließlich vom dazu berufenen Verfassungsgerichtshof und nicht vom, an die Anwendung geltenden Rechts gebundenen Unabhängigen Finanzsenat vorzunehmen.

Wenn der Vertreter des Bw. weiters ausführt, der Bescheid der Behörde erster Instanz sei jedoch davon abhängig gewesen, ob die zugrunde liegende Norm (§ 18 KBGG) verfassungskonform oder verfassungswidrig sei, ist festzuhalten, dass es entscheidend darauf ankam, dass die angewendete Norm zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides und der Berufungsentscheidung geltendes Recht darstellte.

Aus dem Hinweis des Bw., wonach in Kenntnis des Erkenntnisses des VfGH das Verfahren beim Finanzamt zu einem anderen Ergebnis geführt hätte und der Bescheid wohl ersatzlos zu beheben gewesen wäre, kann für das gegenständliche Verfahren insofern nichts gewonnen werden, als damit ein fiktiver Sachverhalt vorgetragen wird und sowohl der Bescheid des Finanzamtes als auch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vor der Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof ergangen sind.

Insoweit der Bw. auf die Möglichkeit der Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO durch die Abgabenhörden verweist, ist zunächst darauf zu verweisen, dass dies dem Ergehen einer Berufungsentscheidung entgegengestanden wäre und dem Bw. das Einbringen einer Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof mit der Möglichkeit der Anlassfallwirkung verwehrt hätte. Eine mögliche Anlassfallwirkung gem. Art 140 Abs. 7 Bundes-Verfassungsgesetz hat die Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof zur Voraussetzung; des Weiteren steht eine solche Aussetzung des Berufungsverfahrens im Ermessen der Abgabenbehörde.

Der Bw. ist darauf hinzuweisen, dass er jenes Ergebnis, welches er mittels Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 lit. c herbeizuführen versucht, durch die Erhebung einer Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26.1.2011, GZ RV/3840-W/10 herbeiführen hätte können. Es trifft somit nicht zu, wie der Vertreter des Bw. ausführt, dass der Bw. „faktisch noch keine Möglichkeit hatte, die Frage der Verfassungskonformität der Bestimmung des § 18 Kinderbetreuungsgeldgesetz an den Verfassungsgerichtshof heranzutragen.“

Wien, am 28. Juli 2011