

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 18.05.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 21.04.2015 zu St.Nr. 000/0000 betreffend Rückzahlung ausbezahilter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Für das am 13.12.2003 geborene Kind K wurden an die Kindesmutter KM Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld ausbezahlt. Der Beschwerdeführer ist mit der Kindesmutter seit 23.4.1996 verheiratet.

Am 27.11.2014 wurde an den Beschwerdeführer eine mit "Rückzahlung des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld" überschriebene und vorausgefüllte Erklärung des Einkommens für das Jahr 2009 gemäß § 23 KBGG (Formblatt KBG 2) zugesendet. Aufgrund der Einkommensdaten (der Kindeseltern) sei für das Jahr 2009 ein voraussichtlich zurückzuzahlender Betrag in Höhe von 1.810,43 € ermittelt worden. Diesem Formblatt waren eingehende Erläuterungen zu dieser Erklärung angeschlossen (Formblatt KBG 3). Beide Formblätter wurden gemeinsam mit einem Begleitschreiben laut vorliegendem RSb-Rückschein am 2.12.2014 zugestellt.

Mit **Bescheid** über die Rückzahlung ausbezahilter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2009 **vom 21.4.2015** forderte das Finanzamt vom Beschwerdeführer einen Betrag von 1.810,44 € zurück. Das Einkommen des Beschwerdeführers gemäß § 2 Abs. 2 EStG wurde mit 35.519,99 € angeführt, das Einkommen der Kindesmutter mit 688,79 €. Das Gesamteinkommen betrug damit 36.208,78 €. Daraus errechnet sich die Abgabe gemäß § 19 Abs. 1 KBGG mit 1.810,44 € (5 % vom 36.208,78 €). Ausgehend von den insgesamt ausbezahlten Zuschüssen in Höhe von 4.199,58 € verbleibe unter Abzug der festgesetzten Rückzahlung ein Rückzahlungsbetrag für die Folgejahre in Höhe von 2.389,14 €. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass für das Kind

K Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld gewährt worden seien. Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 KBGG seien im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses beide (Ehe)Partner zur Rückzahlung des Zuschusses verpflichtet. Bei einer Gesamtschuld liege es im Ermessen der Behörde, wem und in welchem Ausmaß die Abgabe vorgeschrieben werde. Im Jahr 2009 seien die für die Rückzahlung des Zuschusses maßgeblichen Einkommensgrenzen gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 KBGG überschritten worden. Die Behörde habe nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände den Beschwerdeführer auf Grund seiner Einkommensverhältnisse und der Tragung der mit der Haushaltsgerechtigkeit des Kindes verbundenen Lasten durch den anderen Elternteil zur Rückzahlung herangezogen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die **Beschwerde vom 18.5.2015**. Der Beschwerdeführer beantragte die Aufhebung des Bescheides und führte begründend aus, dass sich die Entscheidung auf § 19 Abs 1 Z 2 KBGG stütze, diese Bestimmung im KBGG aber nicht zu finden und offensichtlich aufgehoben worden sei. Es sei ihm somit nicht möglich inhaltlich diesen Bescheid zu bekämpfen und es werde ausdrücklich ein Begründungsmangel eingewendet. Ausdrücklich werde ferner die Verfassungswidrigkeit eingewendet. Der Rückforderungsanspruch gründe (offensichtlich) lediglich auf (im Gesetz normierten?) Einkommensgrenzen. Auf weitere Umstände für die Rückforderung (mehrere Kinder, soziale Erwägungen, ...) werde nicht Bedacht genommen. Dieser Bescheid stütze sich somit auf eine gleichheitswidrige Bestimmung. Der § 18 KBGG sei verfassungswidrig. Der Bescheid sei ihm am 27.4.2015 (ohne Zustellnachweis) zugestellt worden und betreffe die Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld für das Jahr 2009. Die Abgabepflicht sei mit Ablauf dieses Jahres entstanden. Die Rückzahlung sei als Abgabe im Sinne der BAO zu qualifizieren und sei daher die 5-jährige Verjährungsfrist der BAO heranzuziehen. Aus diesem Grund werde ausdrücklich die Verjährung eingewendet.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 28.8.2015** wies das Finanzamt diese Beschwerde ab. In der Begründung wurde zunächst die Bestimmung des § 19 Abs. 1 Z 2 KBGG zitiert und dem vom Beschwerdeführer eingewendeten Begründungsmangel entgegen gehalten, es gehe aus dem Bescheid ganz klar hervor, dass sich die Rückzahlung auf das Jahr 2009 beziehe und demgemäß selbstverständlich die im Jahr 2009 geltende Fassung des Kinderbetreuungsgeldgesetzes, die unter www.ris.bka.gv.at/bundesrecht für jeden abrufbar wäre, zu berücksichtigen sei. Gemäß § 49 Abs. 23 KBGG idF BGBI I 116/2009 (unverändert in der aktuellen Fassung) trete unter anderem der vierte Abschnitt (§§ 18-23) in der Fassung BGBI. I Nr. 24/2009 mit Ablauf des 31. Dezember 2009 außer Kraft, sei jedoch auf Geburten bis 31. Dezember 2009 weiter anzuwenden. Die Aufstellung der Einkommensgrenzen und anzuwendenden Prozentsätze sei im Übrigen auch den am 27.11.2014 an den Beschwerdeführer versendeten Erläuterungen (KBG 3) zu entnehmen. Zur monierten Verfassungswidrigkeit werde auf das Erkenntnis VfGH 4.3.2011, G184/10 u.a. verwiesen. Dort werde unter Pkt. 3.3. bezüglich der Nichtberücksichtigung von Unterhaltpflichten gegenüber (weiteren) Kindern *[Anmerkung: in der Stellungnahme der Bundesregierung]* ausgeführt: "Für die Berechnung der

Rückzahlungsverpflichtung wird das Einkommen im Sinne des § 2 EStG herangezogen. Beim Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld handelt es sich um eine Geldleistung für einkommensschwache Eltern, dem, wie der Verfassungsgerichtshof bereits im Erkenntnis VfSlg. 18.705/2009 ausgeführt hat, wirtschaftlich der Charakter eines (potentiellen) Darlehens zukommt. Dem Gesetzgeber sei es verfassungsrechtlich jedenfalls unbenommen, die Gewährung familienfördernder Leistungen, sofern diese nicht zugleich der Abgeltung einkommensteuerlicher Belastungen dienen soll (was hier nicht der Fall ist), von der Einkommenssituation der Eltern abhängig zu machen. Es sei nicht nur gerechtfertigt, sondern sogar nahe liegend, an jenen Einkommensbegriff anzuknüpfen, der für Zwecke der Erhebung der Einkommensteuer geschaffen wurde. Ein Einkommensbegriff, der vom Gesetzgeber als geeignet angesehen werde, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit für die Berechnung der Jahreseinkommensteuer zu messen, dürfe aus verfassungsrechtlicher Sicht jedenfalls auch dazu herangezogen werden, die Einkommenssituation für Zwecke des Sozialrechtes oder familienfördernder Maßnahmen festzustellen. Korrekturen seien diesfalls von der Sache her nur erforderlich und allenfalls verfassungsrechtlich geboten, wenn die steuerliche Einkommensermittlung durch Lenkungsnormen verzerrt sei. Eine Anknüpfung an das Einkommen im Sinne der einkommensteuerlichen Bestimmungen für die Berechnung der Abgabe ist daher grundsätzlich nicht als verfassungsrechtlich bedenklich anzusehen." Ferner wies das Finanzamt darauf hin, dass gemäß § 26 Abs. 1 ZustellG ein Dokument zugestellt werde, indem es in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabeeinrichtung eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen werde, wenn die Zustellung ohne Zustellnachweis angeordnet wurde. Der Bescheid sei somit am 27.4.2015 ordnungsgemäß zugestellt worden. Wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt, sei die Rückzahlung als Abgabe im Sinne der BAO zu qualifizieren, die Abgabepflicht mit Ablauf des Jahres 2009 entstanden und die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO heranzuziehen. Übersehen werde in der Beschwerde allerdings, dass sich gemäß § 209 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert, wenn innerhalb der Verjährungsfrist gemäß § 207 BAO von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen werden. Die reguläre Verjährungsfrist gemäß § 207 BAO wäre somit bis 31.12.2014 gelaufen. Am 27.11.2014 – somit vor Ablauf der Verjährungsfrist – sei an den Beschwerdeführer ein Formular zur Erklärung des Einkommens gemäß § 23 Kinderbetreuungsgeldgesetz betreffend die Rückzahlung des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld (KBG 2) versandt worden. Durch diese nach außen erkennbare Amtshandlung zur Feststellung des Abgabenanspruchs sei die Verjährungsfrist um ein Jahr – somit bis 31.12.2015 – verlängert worden. Der Einwand der Verjährung sei daher nicht berechtigt. Nachdem keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die gemäß § 49 KBGG weiterhin anwendbaren Bestimmungen des § 18 Abs. 1 Z 2 und § 19 KBGG idF vor BGBI I 116/2009 bestünden und die Abgabe innerhalb der Verjährungsfrist festgesetzt worden wäre, sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Vorlageantrag vom 21.9.2015** beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Weiteres Sachvorbringen wurde im Vorlageantrag nicht erstattet.

Am 3.12.2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Beweiswürdigung

Der festgestellte und unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den angeführten Aktenteilen, den Anmerkungen und Eintragungen in der Beihilfendatenbank sowie im Abgabeninformationssystem.

Rechtslage und Erwägungen

Die im vorliegenden Fall gemäß § 49 Abs. 19 bis 24 Kinderbetreuungsgeldgesetz (KBGG) noch anzuwendenden Bestimmungen des KBGG lauten auszugsweise wie folgt:

§ 1. *Als Leistungen werden nach Maßgabe dieses Bundesgesetzes gewährt:*

- 1. das Kinderbetreuungsgeld;*
- 2. der Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld.*

§ 2. *(1) Anspruch auf Kinderbetreuungsgeld hat ein Elternteil (Adoptivelternteil, Pflegeelternteil) für sein Kind (Adoptivkind, Pflegekind), sofern*

- 1. für dieses Kind Anspruch auf Familienbeihilfe nach dem Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBI. Nr. 376, besteht und Familienbeihilfe für dieses Kind tatsächlich bezogen wird,*
- 2. der Elternteil mit diesem Kind im gemeinsamen Haushalt lebt,*
- 3. der maßgebliche Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 8) des Elternteiles im Kalenderjahr den Grenzbetrag von 16 200 € nicht übersteigt,*

...

(2) Für ein Kind ist ein gleichzeitiger Bezug von Kinderbetreuungsgeld durch beide Elternteile ausgeschlossen.

(3) In Zweifelsfällen hat das Vorrecht auf Kinderbetreuungsgeld derjenige Elternteil, der die Betreuung des Kindes, für das Kinderbetreuungsgeld bezogen wird, überwiegend durchführt.

§ 4. *(1) Das Kinderbetreuungsgeld gebührt auf Antrag, frühestens ab dem Tag der Geburt des Kindes, ...*

(2) Wird der Antrag erst später gestellt, so gebührt das Kinderbetreuungsgeld rückwirkend bis zum Höchstausmaß von sechs Monaten.

§ 5. (1) Das Kinderbetreuungsgeld gebührt längstens bis zur Vollendung des 36. Lebensmonates des Kindes, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist. ...

§ 8. (1) Der maßgebliche Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Z 3) ist wie folgt zu ermitteln: ...

§ 9. (1) Anspruch auf **Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld** haben

1. alleinstehende Elternteile (§ 11),
2. verheiratete Mütter oder verheiratete Väter nach Maßgabe des § 12,
3. nicht alleinstehende Mütter oder Väter nach Maßgabe des § 13 und
4. Frauen oder Männer, die allein oder gemeinsam mit dem anderen Elternteil ein Kind, welches das dritte Lebensjahr noch nicht vollendet hat, an Kindes statt angenommen oder in Pflege genommen haben, nach Maßgabe der §§ 11, 12 oder 13.

(2) Voraussetzung für den Anspruch auf Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld ist, dass ein Anspruch auf Auszahlung des Kinderbetreuungsgeldes besteht. § 4 Abs. 2 gilt sinngemäß auch für den Zuschuss.

(3) Ausgeschlossen vom Zuschuss sind Personen, deren maßgeblicher Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 8) einen Grenzbetrag von 16 200 € übersteigt.

(4) Auf den Anspruch auf Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld kann verzichtet werden, wodurch sich der Anspruchszeitraum (§ 8) um den Zeitraum des Verzichtes verkürzt. Die §§ 2 Abs. 5 und 5 Abs. 6 gelten sinngemäß.

§ 10. Der Zuschuss beträgt 6,06 Euro täglich.

§ 11. (1) Alleinstehende Elternteile im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Mütter oder Väter, die ledig, geschieden oder verwitwet sind und nicht unter § 13 fallen. Ferner gelten Mütter und Väter als alleinstehend, wenn der Ehepartner erwiesenermaßen für den Unterhalt des Kindes nicht sorgt.

(2) Alleinstehende Elternteile haben nur Anspruch auf Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld, wenn sie eine Urkunde vorlegen, aus der der andere Elternteil des Kindes hervorgeht. In Ermangelung einer derartigen Urkunde haben sie eine entsprechende Erklärung abzugeben.

(3) Alleinstehende Elternteile, die die Voraussetzungen gemäß Abs. 2 nicht erfüllen, haben dann Anspruch auf Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld, wenn sie sich selbst zur Rückzahlung des Zuschusses verpflichten.

§ 12. Verheiratete Mütter bzw. Väter erhalten einen Zuschuss, sofern ihr Ehegatte kein Einkommen erzielt oder der maßgebliche Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 8) nicht mehr als 12 200 € (Freigrenze) beträgt. Die Freigrenze erhöht sich für jede weitere Person, für deren Unterhalt der Ehepartner auf Grund einer rechtlichen oder sittlichen Pflicht tatsächlich wesentlich beiträgt, um 4 000 €.

§ 13. *Einen Zuschuss erhalten nicht alleinstehende Mütter bzw. Väter, das sind Mütter bzw. Väter, die ledig, geschieden oder verwitwet sind und mit dem Vater bzw. der Mutter des Kindes nach den Vorschriften des Meldegesetzes 1991 an derselben Adresse angemeldet sind oder anzumelden wären. Hinsichtlich des Einkommens gilt § 12 entsprechend.*

§ 15. *Im Falle des Antrags auf Gewährung eines Zuschusses gemäß den §§ 12 und 13 haben beide Elternteile eine Erklärung zu unterfertigen, mit der sie sich zur Leistung der Abgabe gemäß § 18 verpflichten.*

§ 18. (1) *Eine Rückzahlung ausbezahilter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld haben zu leisten:*

1. Der Elternteil des Kindes, wenn an den anderen Elternteil ein Zuschuss gemäß § 9 Abs. 1 Z 1 ausbezahlt wurde.] (aufgehoben durch VfGH 4.3.2011, G 184-195/10)

2. *Die Eltern des Kindes, wenn an einen der beiden Elternteile ein Zuschuss gemäß § 9 Abs. 1 Z 2, 3 oder 4 ausbezahlt wurde.*

...

(2) *Leben die Eltern in den Fällen des Abs. 1 Z 2 im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruchs (§ 21) dauernd getrennt, so ist die Rückzahlung bei den Elternteilen insoweit zu erheben, als dies bei dem jeweiligen Elternteil billig ist. Dabei ist insbesondere auf die jeweiligen Einkommensverhältnisse der Elternteile sowie auf die Tragung der mit der Haushaltsgemeinschaft des Kindes verbundenen Lasten Bedacht zu nehmen.*

(3) *Die Rückzahlung ist eine Abgabe im Sinne des § 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 194/1961.*

§ 19. (1) *Die Abgabe beträgt jährlich*

1. *in den Fällen des § 18 Abs. 1 Z 1 und 3 bei einem jährlichen Einkommen von mehr als 14 000 € ... 3%*

mehr als 18 000 € ... 5%

mehr als 22 000 € ... 7%

mehr als 27 000 € ... 9%

des Einkommens,

2. *in den Fällen des § 18 Abs. 1 Z 2 bei einem Gesamteinkommen der beiden Elternteile von*

mehr als 35 000 € ... 5%

mehr als 40 000 € ... 7%

mehr als 45 000 € ... 9%

des Einkommens.

(2) *Als Einkommen für Zwecke der Rückzahlung ausbezahilter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld gilt das Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 zuzüglich steuerfreier Einkünfte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a, c und d EStG 1988 und Beträge nach den §§ 10 und 12 EStG 1988, soweit sie bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen wurden. ...*

§ 21. *Der Abgabenanspruch entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Einkommensgrenze gemäß § 19 erreicht wird, frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres der Geburt des Kindes, letztmals mit Ablauf des auf die Geburt des Kindes folgenden 7. Kalenderjahres.*

§ 23. *Jeder Abgabepflichtige (§ 18) ist verpflichtet, eine Abgabenerklärung über sein im Kalenderjahr erzieltes Einkommen im Sinne des § 19 Abs. 2 bis zum Ende des Monates März des Folgejahres einzureichen. § 134 Abs. 1 zweiter Satz BAO ist anzuwenden.*

1) Abgabenanspruch

Die Kindesmutter bezog für das Kind K Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld. Die Kindesmutter ist seit dem Jahr 1996 mit dem Beschwerdeführer verheiratet. Es stand daher ein Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld gemäß § 9 Abs. 1 Zif. 2 iVm § 12 KBGG (Zuschuss für verheiratete Mütter bzw. Väter) zu.

Die Verpflichtung zur Rückzahlung der ausbezahlten Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld richtet sich damit nach der Bestimmung des § 18 Abs. 1 **Zif. 2** KBGG, die auf die Bestimmung des § 9 Abs. 1 Zif. 2 KBGG Bezug nimmt.

Die Bestimmungen des vierten Abschnittes des KBGG wurden bereits durch BGBI. I 116/2009 mit Wirksamkeit ab 1.1.2010 aufgehoben und standen daher schon im Zeitpunkt der Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens durch den Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 6.10.2010, B 1391/09 u.a., nicht mehr in Geltung, waren und sind jedoch (mit Ausnahme des § 18 Abs. 1 Zif. 1 KBGG) gemäß § 49 Abs. 23 KBGG auf Geburten bis 31.12.2009 weiter anzuwenden.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 4.3.2011, G 184-195/10, nur die Bestimmung des § 18 Abs. 1 **Zif. 1** KBGG aufgehoben und ausgesprochen, dass diese (mit dem schon damals nur mehr auf die Vergangenheit beschränkten zeitlichen Anwendungsbereich noch in Geltung gestandene) Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist.

Die für den vorliegenden Fall maßgebliche Bestimmung des § 18 Abs. 1 Zif. 2 KBGG ist für Geburten bis 31.12.2009 daher weiterhin anzuwenden.

Das Bundesfinanzgericht hegt auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Bestimmung des § 18 Abs. 1 Zif. 2 KBGG, hat doch schon der Verfassungsgerichtshof im Einleitungsbeschluss vom 6.10.2010 im Punkt II.2 klar zwischen Zuschüssen an Ehegatten und nicht Alleinstehende (Punkt II.2.1) und Zuschüssen an Alleinstehende (Punkt II.2.2.) unterschieden, und schon dort zu erkennen gegeben, dass er gegen die

Rückzahlungspflicht durch die Erstgenannten keine verfassungsrechtlichen Bedenken hegt.

Die Rückzahlungspflicht gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 2 KBGG ist als Abgabenanspruch konzipiert, der gemäß § 21 KBGG mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht, in dem die Einkommensgrenze des § 19 überschritten wird.

Das Gesamteinkommen der beiden Elternteile betrug im Jahr 2009 nach den unbestritten gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid 36.208,78 € und hat damit den in § 19 Abs. 1 Zif. 2 KBGG normierten Grenzbetrag von 35.000 € überschritten. Die Abgabe im Sinne des § 18 Abs. 1 Zif. 2 KBGG beträgt 5 % des festgestellten Gesamteinkommens in Höhe von 36.208,78 € und wurde im angefochtenen Bescheid zutreffend mit 1.810,44 € ermittelt.

Gemäß § 21 KBGG entstand der gegenständliche Abgabenanspruch mit Ablauf des Kalenderjahres 2009. Das Kind K wurde am 13.12.2003 geboren, der Abgabenanspruch entstand damit vor Ablauf des auf die Geburt des Kindes folgenden 7. Kalenderjahres.

2) Verjährung

§ 207 Abs. 1 BAO bestimmt, dass das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung unterliegt.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre [...].

Gemäß § 208 Abs. 1 lit a. BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

§ 209 Abs. 1 normiert: 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.

Die Fristverlängerung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 209 Tz 3 mit Hinweis auf VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602; VwGH 29.11.2001, 2001/16/0364; VwGH 23.1.2003, 2002/16/0027; VwGH 25.6.2008, 2008/15/0090).

Unstrittig ist, dass im Kalenderjahr 2009 die maßgeblichen Einkommensgrenzen gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 KBGG überschritten wurden. Wie bereits oben ausgeführt, entstand der Abgabenanspruch daher mit Ablauf des Jahres 2009 (31.12.2009). Die fünfjährige Verjährungsfrist begann somit mit Ablauf des Jahres 2009 zu laufen und endete damit grundsätzlich am 31.12.2014. Da jedoch innerhalb der Verjährungsfrist

dem Beschwerdeführer nachweislich am 2.12.2014 eine Erklärung im Sinne des § 23 KBGG für das Jahr 2009 zugegangen ist und somit eine erkennbare Amtshandlung zu Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen wurde (vgl. dazu Ritz, BAO, 5. Auflage, § 209 Tz 6 mit Hinweis auf VwGH 1.12.1987, 86/16/0008 sowie § 209 Tz 20 mit ergänzenden Hinweisen auf VwGH 14.12.2000, 95/15/0171; VwGH 5.4.2001, 98/15/0070), verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum 31.12.2015. Die dem Beschwerdeführer vor Ablauf der Verjährungsfrist zugesendete Erklärung gemäß § 23 KBGG war mit "Rückzahlung des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld" überschrieben und wies bereits den für das Jahr 2009 voraussichtlich zurückzuzahlenden Betrag aus. Es bedarf daher keiner weiteren Erörterung, dass diese Amtshandlung auf die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches gerichtet war. Der Abgabenanspruch wurde daher mit dem angefochtenen Bescheid vom 21.4.2015 innerhalb der Verjährungsfrist geltend gemacht.

3) Ermessen

Gemäß § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Die im gegenständlichen Fall noch anzuwendende Bestimmung des § 18 Abs. 1 Zif. 2 KBGG normiert(e) eine derartige Gesamtschuld (vgl. Ritz, BAO, 3. Auflage, § 6 Tz 3).

Das Wesen der Gesamtschuld besteht darin, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf. Es liegt im Ermessen der Behörde ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will (VwGH 17.10.2002, 2000/17/0009; VwGH 30.1.2007, 2004/17/0096), weiters ob die Inanspruchnahme mit einem Teil oder dem gesamten offenen Betrag erfolgt (VwGH 19.3.1997, 95/16/0142; VwGH 20.3.2002, 99/15/0046; VwGH 23.6.2003, 2002/17/0241-0243; VwGH 30.1.2007, 2004/17/0096; Ritz, RdW 1995, 243) sowie der Zeitpunkt und die Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner (VwGH 29.6.1999, 98/14/0170; VwGH 20.3.2002, 99/15/0046).

Der Abgabengläubiger kann somit die Person bestimmen, die als Mitglied eines Schuldverhältnisses für die Tilgung einzustehen hat. Er kann ferner den Zeitpunkt und die Reihenfolge sowie das Ausmaß der Heranziehung festlegen, allerdings nur innerhalb bestimmter Grenzen. Diese Grenzen sind persönlich durch den gesetzlich umschriebenen Kreis der Schuldner, zeitlich durch die Verjährung (§§ 207 ff BAO) und sachlich durch die Höhe der gesetzlich vorgesehenen Abgabenschuld und durch die Grundsätze des Ermessens (§ 20 BAO) festgelegt (Stoll, BAO, 93 f). Ermessensentscheidungen dieser Art sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen, wobei dem Gesetzesbegriff Billigkeit die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" und dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit "das öffentliche Interesse insbesondere an der

Einbringung der Abgabe" beizumessen ist (Stoll, a.a.O. mit Judikaturnachweisen). Dabei bedeutet Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (vgl. neuerlich Stoll, BAO, 95).

Da im Zuge einer Ermessensentscheidung bei der Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründe stets alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen sind, erweist sich die Normierung solcher Ermessenskriterien in § 18 Abs. 2 KBGG als überflüssig. Die dort erwähnten Einkommensverhältnisse (der Eltern) sind ohnedies ein grundlegendes Entscheidungskriterium jeder Ermessensübung bei der Geltendmachung eines Gesamtschuldverhältnisses (Heranziehung eines oder mehrerer Gesamtschuldner). Die Bedachtnahme auf die Tragung der mit der Haushaltsgeschäftigkeit des Kindes verbundenen Lasten ist auch außerhalb des Anwendungsbereiches des § 18 Abs. 2 KBGG sachgerecht (diese Bestimmung gelangt im vorliegenden Fall schon deswegen nicht zur Anwendung, weil die Kindeseltern im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches nicht getrennt lebten).

Im Jahr 2009 betrug das Einkommen des Beschwerdeführers 35.519,99 €, jenes der Kindesmutter dagegen nur 688,79 €. Im Zeitpunkt der Geltendmachung der Gesamtschuld war das Einkommen des Beschwerdeführers, der als Bundesbeamter vollzeitbeschäftigt ist, ebenfalls wesentlich höher als jenes seiner Ehegattin. Laut vorliegendem Lohnzettel betrugen im Jahr 2015 seine steuerpflichtigen Einkünfte 45.132,87 €. Die steuerpflichtigen Einkünfte der Kindesmutter, die als Vertragsbedienstete beim Land Oberösterreich lediglich teilzeitbeschäftigt ist, betrugen dagegen im Jahr 2015 laut Lohnzettel nur 13.275,62 €.

Bei dieser Sachlage war es nicht rechtswidrig, wenn das Finanzamt die Gesamtschuld allein gegenüber dem Beschwerdeführer als wirtschaftlich wesentlich leistungsfähigeren Gesamtschuldner geltend gemacht hat. Bei diesem erscheint eine Hereinbringung der Gesamtschuld einfacher und sicherer möglich als bei der Kindesmutter.

Da sich somit insgesamt gesehen der angefochtene Bescheid als rechtmäßig erweist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da die gegenständliche Entscheidung nicht von der oben aufgezeigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Linz, am 14. Februar 2017