



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 3

GZ. RV/0528-I/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden [Name1] und die weiteren Mitglieder [Name2], [Name3] und [Name4] über die Berufung des Berufungsverberbers, Wohnort, Straße, vom 25. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 19. Mai 2009 betreffend Rückzahlung ausbezahlter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Der Berufung wird betreffend das Jahr 2002 Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Betreffend das Jahr 2003 wird die Berufung als unbegründet abgewiesen und bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2008 übermittelte das Finanzamt dem (potentiell) Rückzahlungsverpflichteten die Vordrucke KBG 1 (Erklärung des Einkommens nach § 23 Kinderbetreuungsgeldgesetz) für die Jahre 2002 und 2003. Mit Schreiben vom 29. Oktober 2008 führte dieser aus, er weise eine Rückzahlung zurück; die übermittelten Vordrucke wurden nicht unterzeichnet.

Mit am 25. Mai 2009 zugestellten, mit 19. Mai 2009 datierten Bescheiden wurde die Rückzahlungsverpflichtung für das Jahr 2002 mit € 1.666,63 und für das Jahr 2003 mit

€ 1.768,74 festgesetzt. Begründet wurden diese Bescheide damit, dass eine alleinige Rückzahlungsverpflichtung gemäß § 18 Abs 1 Kinderbetreuungsgeldgesetz (KBGG) besthe und die Einkommensgrenzen in beiden Jahren überschritten worden seien.

Mit Eingabe vom 25. Mai 2009 wandte sich der Rückzahlungsverpflichtete gegen diese Bescheide und führte aus wie folgt:

- Er wäre niemals über dieses Ansuchen (gemeint wohl das Ansuchen der Kindesmutter auf Auszahlung des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld) informiert worden.
- Er komme seinen Unterhaltsverpflichtungen monatlich nach.
- Es sei unverständlich, warum er für ein Darlehen oder einen Zuschuss zur Rückzahlung verpflichtet werde; dies ohne sein Wissen bzw seine Unterschrift (gemeint wohl bezüglich der Auszahlung).
- Er habe weder in einer Ehe noch in einer Lebensgemeinschaft mit der Kindesmutter gelebt. Zudem habe die Mutter der Kindesmutter „die häufigste Zeit“ die Aufsicht über das Kind ausgeübt.
- Seine Einkommenssituation habe sich zwischenzeitlich erheblich verschlechtert; er habe für vier Kinder Unterhaltszahlungen zu leisten. Auch eine Ratenzahlung wäre daher für ihn nicht tragbar.

Das Finanzamt wertete diese Eingabe als Berufung gegen die Rückzahlungsbescheide und legte die Berufung samt Verwaltungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

#### **1. Sachverhalt und gesetzliche Bestimmungen:**

Sachverhaltsmäßig steht im vorliegenden Fall unbestritten fest, dass der Berufungswerber Vater einer am 15. Jänner 2002 geborenen Tochter ist. Mit der Kindesmutter lebte er weder im Rahmen einer Ehe noch im Rahmen einer Lebensgemeinschaft in einem gemeinsamen Haushalt. Die Kindesmutter beantragte und bezog einen Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld im Jahr 2002 in Höhe von € 1.781,64 und im Jahr 2003 in Höhe von € 2.211,90. Das Einkommen des Berufungswerbers betrug im Jahr 2002 € 23.808,96 (rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid vom 24. März 2003) und im Jahr 2003 € 25.267,69 (rechtskräftiger

Einkommensteuerbescheid vom 1. April 2004 in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 24. Feber 2005). Das in den Einkommensteuerbescheiden ausgewiesene Einkommen deckt sich der Höhe nach mit dem für die Rückzahlungsverpflichtung relevanten Einkommen nach § 19 Abs 2 KBGG.

Nach § 9 Abs 1 Z 1 KBGG haben alleinstehende Elternteile Anspruch auf einen Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld. Gemäß § 18 Abs 1 Z 1 KBGG hat der Elternteil des Kindes eine Rückzahlung ausbezahilter Zuschüsse zum Kinderbetreuungsgeld zu leisten, wenn an den anderen Elternteil ein Zuschuss gemäß § 9 Abs 1 Z 1 KBGG ausbezahlt wurde. Die Rückzahlung ist nach § 18 Abs 3 KBGG eine Abgabe im Sinne des § 1 BAO. Die Höhe der Abgabe beträgt bei einem jährlichen Einkommen von mehr als € 22.000,00 (aber weniger als € 27.000,00) 7% des Einkommens (§ 19 Abs 1 Z 1 KBGG) und ist im Ausmaß des Zuschusses, der für den jeweiligen Anspruchsfall ausbezahlt wurde, zu erheben (§ 20 KBGG).

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

Das Finanzamt errechnete nach diesen Bestimmungen Rückzahlungsverpflichtungen für den Berufungswerber in Höhe von € 1.666,63 (für das Jahr 2002) und € 1.768,74 (für das Jahr 2003).

Weder das in den bekämpften Bescheiden ermittelte Einkommen noch die daraus errechnete Rückzahlungsverpflichtung für die Jahre 2002 und 2003 werden vom Berufungswerber bestritten. Sie sind daher dieser Entscheidung zu Grunde zu legen.

## **2. Berufungseinwendungen:**

Die Einwendungen des Berufungswerbers beziehen sich zusammengefasst auf die Nichtverständigung vom Bezug des Zuschusses durch die Kindesmutter und das Unverständnis über eine – zusätzlich zur Unterhaltsleistung – von ihm zu erbringende Zahlung.

Die weiteren Einwendungen hinsichtlich der finanziell angespannten Lage des Berufungswerbers zeigen gegebenenfalls eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung auf, können in der gegenständlichen Entscheidung jedoch nicht berücksichtigt werden, da die (nur) zu § 31 Abs 4 KBGG erlassene KBGG-Härtefälle-Verordnung, BGBI II 405/2001, auf den

vorliegenden Fall keine Anwendung findet. Derartige Einwendungen wären gegebenenfalls in einem – beim Finanzamt gesondert zu führenden - Verfahren vorzubringen.

### **3. Rückzahlung für das Jahr 2002:**

#### ***a) Rückzahlungsverpflichtung dem Grunde nach:***

Aus dem unstrittig feststehenden Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei, dass der Berufungswerber im Jahr 2002 die für das Entstehen einer Rückzahlungsverpflichtung maßgebliche Einkommensgrenze (§ 19 Abs 1 KBGG) überschritten hat. Weder die Höhe des Einkommens (§ 19 Abs 2 KBGG) noch die Höhe der festgesetzten Abgabe werden vom Berufungswerber angezweifelt.

Der Berufungswerber rügt, dass er von der Gewährung des Zuschusses nicht verständigt worden ist. Dazu hält das Finanzamt im Vorlagebericht fest, dass es von der zuständigen Krankenkasse darüber informiert worden sei, dass in Entsprechung der Bestimmung des § 16 KBGG am 14. Oktober 2002 eine Mitteilung über den Bezug des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld durch die Kindesmutter an die Wohnadresse des Berufungswerbers versendet worden wäre. Die Versendung dieser Mitteilung erfolgte jedoch – nach weiteren Auskünften des Finanzamtes – ohne Zustellnachweis, sodass ein Nachweis der tatsächlichen Zustellung nicht möglich ist. Somit kann dem Berufungswerber nicht erfolgreich entgegengetreten werden, wenn er festhält, eine entsprechende Mitteilung niemals erhalten zu haben und somit nicht in Kenntnis der Auszahlung des Zuschusses und der damit verbundenen, ihn treffenden Rückzahlungsverpflichtung gewesen zu sein.

Dieser Umstand alleine würde der Festsetzung der Abgabe jedoch nicht entgegenstehen, da den gesetzlichen Bestimmungen des 4. Abschnittes des KBGG nicht zu entnehmen ist, dass eine Rückzahlungsverpflichtung nur dann entsteht, wenn der Rückzahlungsverpflichtete vorab über die Auszahlung informiert worden ist. Vielmehr entsteht der Abgabenanspruch – ohne dass weitere Voraussetzungen erfüllt sein müssten – mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem von diesem die Einkommensgrenze gemäß § 19 KBGG erreicht wird.

Dabei spielt es nach dem Gesetzestext auch keine Rolle, dass der Berufungswerber seinen Unterhaltpflichten – wie er ausführt – stets nachgekommen ist und er mit der Kindesmutter in keiner Ehe oder Lebensgemeinschaft gelebt hat, da letzterer Umstand ja gerade die Voraussetzung für die Auszahlung des Zuschusses nach § 9 Abs 1 Z 1 KBGG ist.

Der Berufungswerber hat im Jahr 2002 die Einkommensgrenze des § 19 KBGG überschritten. Damit war der Berufungswerber nach § 18 Abs 1 Z 1 KBGG zur Rückzahlung des an die Kindesmutter ausbezahlten Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld verpflichtet und entstand der Abgabenanspruch mit Ablauf dieses Jahres. Da § 18 Abs 3 KBGG die „Rückzahlung“ als Abgabe im Sinne des § 1 BAO normiert, gelten für diese auch die Verjährungsfristen der Bundesabgabenordnung.

***b) Verjährung:***

*ba) allgemein:*

§ 207 Abs 1 BAO bestimmt, dass das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung unterliegt. Abs 2 dieser Bestimmung legt fest, dass die Verjährungsfrist – von hier nicht vorliegenden Ausnahmefällen abgesehen - fünf Jahre beträgt. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

Nach § 208 Abs 1 BAO beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Die Verjährungsfrist begann daher mit Ablauf des Jahres 2002 und endete mit Ablauf des Jahres 2007. Eine – wie im gegenständlichen Fall erfolgte – Abgabenfestsetzung im Jahr 2009 könnte somit nur erfolgen, wenn hinterzogene Abgaben vorliegen würden oder die Verjährungsfrist entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen verlängert worden wäre.

*bb) Hinterziehung:*

Von einer Abgabenhinterziehung ist im vorliegenden Fall nicht auszugehen.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Auszahlung des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld in den Fällen des § 9 Abs 1 Z 1 KBGG völlig ohne Zutun des anderen Elternteiles erfolgt. Der antragstellende Elternteil ist nämlich im Rahmen der Antragstellung lediglich verpflichtet, den Namen des anderen Elternteiles bekannt zu geben. Um den (in der Folge allenfalls rückzahlungsverpflichteten) anderen Elternteil über diesen Antrag und die folgende Auszahlung des Zuschusses in Kenntnis zu setzen, ist in § 16 KBGG lediglich eine Informationspflicht der zuständigen Krankenkasse gegenüber dem anderen Elternteil normiert.

Nach § 33 Abs 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Nun steht zwar fest, dass der Berufungswerber seiner in § 23

KBGG normierten Verpflichtung zur Abgabe einer Abgabenerklärung nicht nachgekommen ist. Der Berufungswerber führt aber aus, er habe keinerlei Information über die Auszahlung des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld an die Kindesmutter erhalten und daher keine Kenntnis davon (und damit auch von seiner Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung) gehabt. Dieser Aussage steht die Auskunft der Krankenkasse, dass eine entsprechende Mitteilung am 14. Oktober 2002 an die Wohnadresse des Berufungswerbers versendet worden wäre, entgegen. Um die Ausführungen des Berufungswerbers entkräften zu können, müsste die Zustellung dieser Mitteilung jedoch beweisbar sein, was mangels Zustellnachweises nicht möglich ist. Wenn bei Zustellungen ohne Zustellnachweis der Behauptung einer nicht erfolgten Zustellung nicht wirksam entgegengetreten werden kann, müssen die Angaben des Berufungswerbers über die nicht erfolgte Zustellung der Mitteilung als richtig angenommen werden (vgl zB VwGH 16.11.2006, 2006/14/0026; VwGH 26.3.2003, 2001/13/0302; VwGH 16.12.1999, 99/16/0113). Mangels Kenntnis der Verpflichtungen ist eine vorsätzliche Tatbegehung somit ausgeschlossen.

*bc) Verlängerung:*

Liegt kein Hinterziehungstatbestand vor, würde eine Abgabenfestsetzung im Jahr 2009 voraussetzen, dass es zu einer Verlängerung der (fünfjährigen) Verjährungsfrist gekommen ist.

Dazu steht fest, dass das KBGG nach dem mit BGBI I 76/2007 eingefügten § 49 Abs 17 leg cit eine Verlängerung der Festsetzungsbefugnis insofern normiert, als ausgeführt wird, dass das Recht, die Abgabe gemäß Abschnitt 4 (Rückzahlung des Zuschusses zum Kinderbetreuungsgeld) festzusetzen, für die Jahre 2002 und 2003 frühestens Ende 2008 verjährt. Demnach wäre eine Festsetzung der Abgabe des Jahres 2002 auch noch im Jahr 2008 (und somit außerhalb der Frist des § 207 BAO auch ohne Verlängerungshandlung innerhalb der ersten fünf Jahre) möglich. Wieso in dieser Bestimmung auch das Jahr 2003 erwähnt wird, bleibt unergründbar, zumal hinsichtlich des Jahres 2003 die (fünfjährige) Verjährungsfrist auch nach § 207 BAO erst mit Ablauf des Jahres 2008 enden würde.

Auf Grund des Gesetzeswortlautes muss davon ausgegangen werden, dass die Bestimmung des § 49 Abs 17 KBGG lediglich zu den allgemeinen Verjährungsbestimmungen der BAO ergänzend hinzutritt, die Fristen des § 207 BAO aber nicht verändert. Dies insbesondere, weil in § 49 Abs 17 KBGG weder ein Hinweis auf § 207 BAO noch ein Hinweis auf eine Verlängerung der sich aus § 207 BAO ergebenden fünfjährigen Verjährungsfrist auf eine sechsjährige Verjährungsfrist enthalten ist, sondern (bezogen auf die Abgabe des Jahres

2002) lediglich die Verjährung um ein Jahr aufgeschoben und damit die Abgabenfestsetzung noch im Jahr 2008 für zulässig erklärt wird. Weiters scheint eine derartige Auslegung auch deshalb geboten, weil die Bestimmung des § 49 Abs 17 KBGG erst Ende des Jahres 2007 und somit knapp vor Ablauf der Verjährungsfrist des § 207 BAO ins Gesetz aufgenommen wurde, was hinsichtlich der generellen Rückwirkung von verfahrens-(verjährungs-)rechtlichen Bestimmungen durchaus zu verfassungsrechtlichen Bedenken Anlass geben könnte (vgl in diesem Sinne VfGH 22.6.2009, G5/09), da für den Unabhängigen Finanzsenat keinerlei erkennbarer objektiver Grund vorliegt, wieso die Abgabenbehörden ihrer Verpflichtung zur Rückforderung ausbezahlter Zuschüsse nicht innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 BAO nachkommen konnten. Derartige verfassungsrechtliche Bedenken aufzugreifen ist dem Unabhängigen Finanzsenat gesetzlich verwehrt. Im Rahmen der Interpretation einer auslegungsbedürftigen Gesetzesbestimmung sind aber enge Grenzen zu ziehen. Die Verjährungsbestimmungen im Zusammenhang mit der Abgabe (Rückzahlung des Zuschusses) sind daher wie folgt zusammenzufassen:

*„Die Verjährungsfrist beträgt ... fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. ... Das Recht, die Abgabe gemäß Abschnitt 4 festzusetzen, verjährt für die Jahre 2002 und 2003 frühestens Ende 2008.“*

Im gegenständlichen Fall wurde die Abgabe des Jahres 2002 aber auch nicht im Jahr 2008 festgesetzt. Vielmehr wurde der Berufungswerber (erstmals im Oktober 2008) unter Übermittlung der Erklärungen nach § 23 KBGG aufgefordert, sein Einkommen nach den Bestimmungen des KBGG der Jahre 2002 (und 2003) bekannt zu geben.

Nun stellt sich die Frage, ob durch diese Erklärungszusendung die durch § 49 Abs 17 KBGG noch im Jahr 2008 bestehende Festsetzungsbefugnis bis ins Jahr 2009 verlängert wurde. Dazu ist festzuhalten, dass § 49 Abs 17 KBGG das Wort „frühestens“ enthält und somit die Verjährung frühestens Ende 2008 eintritt. Daraus ist zwangsläufig zu schließen, dass eine Abgabenfestsetzung betreffend die Abgabe 2002 auch noch nach Ablauf des Jahres 2008 möglich sein muss. Darüber, wann ein solcher Fall vorliegt, gibt das KBGG aber keine Auskunft, weshalb diesbezüglich auf die allgemeinen Verlängerungsmöglichkeiten der BAO zurückzugreifen ist. Nach § 209 Abs 1 erster Satz BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen werden. § 209 Abs 1 BAO verweist somit durch die erst mit BGBI I 180/2004 erfolgte Einfügung des Klammerausdruckes „(207 BAO)“ ausdrücklich auf die Verjährungsfrist

des § 207 BAO und wird in den erläuternden Bemerkungen (NR: GP XXII RV 686 AB 734 S. 89.) auch ebenso unzweideutig ausgeführt, dass es sich bei den durch Amtshandlungen um ein Jahr verlängerbaren Verjährungsfristen (nur) um „*die im § 207 BAO genannten Fristen (ein, drei, fünf und sieben Jahre)*“ und nicht etwa um eine durch materiengesetzliche Bestimmungen bereits um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist handelt.

Eine erstmalige Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 209 Abs 1 zweiter Satz BAO setzt voraus, dass zuvor eine Verlängerung nach dem ersten Satz eingetreten ist (arg: „*Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, ...*“; siehe dazu auch Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 209 Tz 1: „*Die Verlängerung gem § 209 Abs 1 zweiter Satz jeweils um ein weiteres Jahr setzt voraus, dass in jenem Jahr, in dem die nach dem ersten Satz um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist endet, eine Amtshandlung (iSd § 209 Abs 1) erfolgt.*“). Da – wie oben dargestellt – durch die durch § 49 Abs 17 KBGG verlängerte Festsetzungsbefugnis die Fristen des § 207 BAO aber nicht verändert werden, wäre eine Festsetzung der Abgabe des Jahres 2002 nach Ablauf des Jahres 2008 nur möglich, wenn es durch eine Amtshandlung spätestens im Jahr 2007 zu einer (erstmaligen) Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 209 Abs 1 erster Satz BAO und im Jahr 2008 zu einer weiteren Verlängerung nach § 209 Abs 1 zweiter Satz BAO gekommen wäre. Wäre eine solche Amtshandlung sowohl im Jahr 2007 als auch im Jahr 2008 erfolgt, würde § 49 Abs 17 KBGG einer Abgabenfestsetzung auch im Jahr 2009 (arg: „... *verjährt ...frühestens Ende 2008.*“) nicht entgegenstehen.

Hätte der Gesetzgeber eine Verlängerung der durch § 49 Abs 17 KBGG bereits verlängerten Frist nach § 209 BAO möglich machen wollen, hätte er – in Kenntnis des ab dem BGBl I 180/2004 hinzugefügten und ausdrücklichen Verweises auf § 207 BAO – im § 49 Abs 17 KBGG hinsichtlich der verlängerten Frist auf die analoge Anwendbarkeit des § 209 Abs 1 (erster und/oder zweiter Satz) BAO verweisen müssen.

Dass es gegenständlich an einer Amtshandlung bis spätestens Ende 2007 mangelt, ergibt sich aus dem Akteninhalt. Einer Abgabenfestsetzung für das Jahr 2002 steht somit im vorliegenden Fall die bereits eingetretene Verjährung entgegen, was von Amts wegen aufzugreifen war.

#### 4. Rückzahlung für das Jahr 2003:

Hinsichtlich des Jahres 2003 steht der Abgabenfestsetzung im Jahr 2009 die Verjährung nicht entgegen, zumal aktenkundig im Jahr 2008 (dem letzten Jahr der Verjährungsfrist nach § 207 BAO) durch die Zusendung der Abgabenerklärung für das Jahr 2003 eine

Verlängerungshandlung gesetzt und die Verjährungsfrist somit nach § 209 Abs 1 erster Satz BAO bis Ende des Jahres 2009 verlängert wurde.

Da wie bereits unter Pkt 3. ausgeführt, die Einwendungen des Berufungswerbers keine (einfachgesetzliche) Rechtswidrigkeit des Bescheides betreffend das Jahr 2003 aufzuzeigen vermögen, war die Berufung hinsichtlich des Jahres 2003 als unbegründet abzuweisen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. November 2009