

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch Midding & Partner Steuerberatungsgesellschaft, Hermann-Ehlers-Straße 3, 49082 Osnabrück, Deutschland, über die Beschwerde vom 10.5.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 28.4.2020 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2018 und Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2020 zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang:

Der in Deutschland wohnhafte Beschwerdeführer (Bf) brachte eine (österreichische) Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 im Postweg beim Finanzamt Graz-Stadt ein, wo sie am 19.11.2019 einlangte.

In einem Vorhalteverfahren klärte das Finanzamt Graz-Stadt ua Fragen im Zusammenhang mit dem Bezug von Rehabilitationsgeld ab.

Mit Bescheid vom 28.4.2020 setzte das Finanzamt Graz-Umgebung die Einkommensteuer für das Jahr 2018 fest. Die darin ausgewiesenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beruhen auf von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse übermittelten Lohnzetteln betreffend den Bezug von Rehabilitationsgeld.

Mit Bescheiden vom selben Tag setzte das Finanzamt Graz-Umgebung Anspruchszinsen für das Jahr 2018 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2020 fest.

Mit Schreiben vom 10.5.2020 erhob der Bf gegen die angeführten Bescheide Beschwerde. Begründend führte er im Wesentlichen wie folgt aus: „Die Bescheide sind falsch. Die

übermittelten Einkünfte der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse sind falsch, da die Gesamteinkünfte von 40.636,83 € nicht Einkünfte aus dem Jahr 2018 sind, sondern Einkünfte aus den Jahren 2015 bis 2018. Hierbei handelt es sich um Nachzahlungen, die bereits versteuert sind.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.5.2020 wies das Finanzamt Graz-Umgebung die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 ab. Begründend führte es im Wesentlichen wie folgt aus: *„Das Rehabilitationsgeld stellt eine Leistung aus der Krankenversicherung dar, welche die Arbeitsunfähigkeit bei gleichzeitiger Maßnahmensetzung zur Herstellung der Erwerbsfähigkeit überbrückt und somit als Aktivbezug einzustufen ist. Gemäß § 19 EStG 1988 gilt diese Leistung daher in dem Jahr als bezogen, in dem sie zugeflossen ist. Die Leistungen sind Ihnen im Jahr 2018 (Schreiben der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vom 20.3.2018) zuerkannt und zugeflossen. Weiters gab es keine steuerfreien Zuschüsse des AMS in den Vorjahren und sind somit für das Veranlagungsjahr 2018 keine Werbungskosten gegeben.“*

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom selben Tag wies das Finanzamt Graz-Umgebung auch die Beschwerden gegen den Anspruchszinsenbescheid 2018 und den Vorauszahlungsbescheid 2020 ab.

Im Vorlageantrag vom 17.6.2020, der nur auf den Einkommensteuerbescheid 2018 und den Vorauszahlungsbescheid 2020, nicht jedoch auf den Anspruchszinsenbescheid 2018 Bezug nimmt, wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Bf sei seit 2007 in Deutschland ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig. Aufgrund einer Krankheit beziehe er in Deutschland eine Erwerbsminderungsrente. Wegen seiner früheren Arbeitnehmertätigkeit in Österreich habe er im Jahr 2018 von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse Rehabilitationsgeld bezogen. Der Bf werde beim zuständigen deutschen Finanzamt eine Steuererklärung abgeben und seine Einkünfte einschließlich des Rehabilitationsgeldes versteuern.

Das Finanzamt Graz-Umgebung legte daraufhin den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Vorhaltsschreiben vom 28.10.2020 forderte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt Graz-Umgebung dazu auf, unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des AVOG 2010 darzulegen, weshalb es sich als zur Erlassung der hier angefochtenen Bescheide zuständig erachtet habe.

In seinem Antwortschreiben vom 19.11.2020 führte das Finanzamt Graz-Umgebung dazu wie folgt aus: *„Dem Finanzamt Graz-Umgebung wurde der Steuerakt vom Finanzamt Graz-Stadt – ohne in der Angelegenheit entschieden zu haben – abgetreten. Prüfungen über die Zulässigkeit der Abtretung haben nicht stattgefunden. Die letzte Meldeadresse des Beschwerdeführers war in ***Graz-Bezirk*** gewesen.“*

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bf war bis etwa Mitte 2007 in Österreich wohnhaft und ging bis dahin einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit in Österreich nach. Sein letzter österreichischer Wohnsitz befand sich an der Adresse ***Straße***, ***Postleitzahl*** Graz. In der Folge verzog er nach Deutschland, wo er nach wie vor wohnhaft ist.

Im Jahr 2018 wurde dem Bf von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse krankheitsbedingt (und aufgrund seiner früheren nichtselbständigen Erwerbstätigkeit in Österreich) Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG in Form einer einmaligen Nachzahlung für den Zeitraum 1.4.2015 bis 28.2.2018 und im Anschluss daran in Form monatlicher Zahlungen gewährt.

Der Bf brachte eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 im Postweg beim Finanzamt Graz-Stadt ein, wo sie am 19.11.2019 einlangte. Er verwendete dabei die Steuernummer ***68-xxx/xxxx***, unter welcher er beim Finanzamt Graz-Stadt registriert war. Das Finanzamt Graz-Stadt führte ein Vorhalteverfahren durch (Vorhaltsschreiben vom 5.12.2019 und 30.1.2020). Mit Bescheiden vom 28.4.2020 wurden ua die Einkommensteuer für das Jahr 2018 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2020 festgesetzt. Diese Bescheide wurden nicht vom Finanzamt Graz-Stadt, sondern vom Finanzamt Graz-Umgebung erlassen. Das Finanzamt Graz-Stadt hatte den Akt am 23.4.2020 an das Finanzamt Graz-Umgebung abgetreten.

In den Jahren davor wurden weder den Bf betreffende Lohnzettel übermittelt noch den Bf betreffende Veranlagungen durch ein österreichisches Finanzamt durchgeführt.

Der Bf hatte weder eine Betriebsstätte noch unbewegliches Vermögen in Österreich.

2. Beweiswürdigung:

Dass der Bf bis etwa Mitte 2007 in Österreich wohnhaft war und danach nach Deutschland verzog, stützt sich auf die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag, die sich insoweit mit einer aktenkundigen ZMR-Abfrage decken. Dem aktenkundigen Auszug aus dem ZMR ist zu entnehmen, dass der Bf vor seinem Wegzug nach Deutschland an der Adresse ***Straße***, ***Postleitzahl*** Graz gemeldet war. Dies stimmt mit den im Finanzamtsakt hinterlegten Daten überein. Auch das Finanzamt Graz-Umgebung hat in einer Vorhaltsbeantwortung vom 19.11.2020 ausdrücklich darauf hingewiesen. Das Bundesfinanzgericht nimmt es daher als erwiesen an, dass sich der letzte österreichische Wohnsitz des Bf an besagter Adresse befand.

Dass der Bf bis zu seinem Wegzug nach Deutschland einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit in Österreich nachging, ergibt sich zunächst aus den Ausführungen im Vorlageantrag. Diese decken sich mit den Ausführungen des (nunmehrigen) Finanzamts Österreich im E-Mail vom 19.1.2021, wonach der Bf letztmals im Jahr 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich bezogen habe.

Die Feststellungen zum Rehabilitationsgeld stützen sich auf die aktenkundigen Schreiben der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vom 20.3.2018 sowie auf die dem hier angefochtenen Einkommensteuerbescheid zugrundeliegenden Lohnzettel.

Die Feststellung, dass am 23.4.2020 eine Aktenabtretung vom Finanzamt Graz-Stadt an das Finanzamt Graz-Umgebung erfolgte, gründet sich auf die diesbezüglichen Daten im Finanzamtsakt, in welchen das Bundesfinanzgericht Einsicht genommen hat. Dem Finanzamtsakt ist weiters zu entnehmen, dass in den Jahren davor weder den Bf betreffende Lohnzettel übermittelt noch den Bf betreffende Veranlagungen durch ein österreichisches Finanzamt durchgeführt wurden.

In den aktenkundigen Unterlagen finden sich keinerlei Hinweise dahingehend, dass der Bf über eine Betriebsstätte oder unbewegliches Vermögen in Österreich verfügt hätte. Auch eine Grundbuchsabfrage lieferte keine diesbezüglichen Anhaltspunkte. Auf Rückfrage des Bundesfinanzgerichtes bestätigte auch der steuerliche Vertreter des Bf, dass der Bf in Österreich weder über eine Betriebsstätte noch über unbewegliches Vermögen verfügt habe. Gegenteiliges wurde auch vom Finanzamt nicht ins Treffen geführt, weshalb es das Bundesfinanzgericht als erwiesen annimmt, dass der Bf in Österreich weder über eine Betriebsstätte noch über unbewegliches Vermögen verfügt habe.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung):

Zur beschränkten Steuerpflicht des Bf in Österreich:

Gemäß [§ 25 Abs 1 Z 1 lit c EStG 1988](#) zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, wenn sie, wie sich aus § 25 Abs 1 Z 1 letzter Satz EStG 1988 ergibt, auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen.

Der Anspruch auf Rehabilitationsgeld gemäß [§ 143a ASVG](#) ist, wie [§ 117 Z 3 ASVG](#) zu entnehmen ist, systematisch der Krankenversicherung zugeordnet, und zwar als Leistung „aus

dem Versicherungsfall der Arbeitsunfähigkeit infolge Krankheit oder der geminderten Arbeitsfähigkeit“.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 19.12.2018, Ro 2017/15/0025 ausgeführt hat, hat der Steuergesetzgeber das Rehabilitationsgeld dem Krankengeld gleichgestellt, sodass das Rehabilitationsgeld unter [§ 25 Abs 1 Z 1 lit c EStG 1988](#) („Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung“) und nicht unter [§ 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988](#) („Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung“) zu subsumieren ist.

Im vorliegenden Fall ist zu beachten, dass der Bf im Jahr 2018, in welchem er zum einen eine Rehabilitationsgeld-Nachzahlung für den Zeitraum 1.4.2015 bis 28.2.2018, zum anderen monatliche Rehabilitationsgeld-Zahlungen erhielt, weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatte. Er unterlag demnach nicht der unbeschränkten Steuerpflicht ([§ 1 Abs 2 EStG 1988](#)) in Österreich.

Gemäß [§ 1 Abs 3 EStG 1988](#) sind jene natürlichen Personen beschränkt steuerpflichtig, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die in [§ 98 EStG 1988](#) aufgezählten Einkünfte.

[§ 98 Abs 1 Z 4 EStG 1988](#) lautet wie folgt:

„§ 98 (1) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte:

1. bis 3. [...]

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), die

- im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2),

- aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.

Eine Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach dieser Ziffer hat zu unterbleiben, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits nach Z 3 erfaßt wurden.

5. bis 7. [...].“

Im vorliegenden Fall sind die von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse an den Bf geleisteten Rehabilitationsgeld-Zahlungen nicht unter den in [§ 98 Abs 1 Z 4 Teilstrich 2 EStG 1988](#) aufgenommenen Tatbestand der Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen zu subsumieren, weil unter inländischen öffentlichen Kassen nur die Kassen von inländischen Gebietskörperschaften zu verstehen sind (vgl VwGH 19.3.1997, [94/13/0220](#) mwN; siehe etwa

auch *Marschner* in Jakom, EStG¹³ § 98 Rz 83), zu denen die Träger der Sozialversicherung nicht zählen (vgl zB BMF, EAS 2215 vom 3.2.2003).

Die beschränkte Steuerpflicht gründet sich jedoch auf den Tatbestand des [§ 98 Abs 1 Z 4 Teilstrich 1 EStG 1988](#) (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet „worden ist“), zumal der Bf die dem Rehabilitationsgeldbezug zugrundeliegende nichtselbständige Erwerbstätigkeit in Österreich ausgeübt hat (vgl sinngemäß zu Pensionseinkünften VwGH 20.4.2004, [2000/13/0033](#); zum Krankengeld vgl BMF, EAS 2215 vom 3.2.2003; siehe auch *Marschner* in Jakom, EStG¹³ § 98 Rz 79).

Auch Art 18 Abs 2 DBA Österreich-Deutschland belässt das Besteuerungsrecht an Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung dem Kassenstaat, gegenständlich somit Österreich.

Im vorliegenden Fall erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, in welchem genauen Umfang die an den Bf im Jahr 2018 geleisteten Rehabilitationsgeld-Zahlungen in die Besteuerung einzubeziehen sind. Denn die hier angefochtenen Bescheide waren, wie den nachstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, schon deshalb aufzuheben, weil dem Finanzamt Graz-Umgebung, das die Bescheide erlassen hat, eine diesbezügliche Zuständigkeit nicht zukam.

Zur Finanzamtszuständigkeit im Falle beschränkter Steuerpflicht:

Gemäß [§ 50 BAO](#) idF BGBl I 9/2010 haben die Abgabenbehörden ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen.

Gemäß [§ 52 BAO](#) idF BGBl I 14/2013 sind, soweit nicht anderes bestimmt wird, für die Zuständigkeit der Abgabenbehörden des Bundes die Vorschriften des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 – AVOG 2010 maßgeblich.

Das AVOG 2010 ist zwar – als Folge der Neuorganisation der österreichischen Finanzverwaltung – mit 31.12.2020 außer Kraft getreten (vgl [§ 33 AVOG 2010](#) idF BGBl I 23/2020). Maßgeblich für die Zuständigkeit einer Behörde ist jedoch die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides geltende Rechtslage (vgl zB VwGH 16.12.1999, [97/16/0064](#)). Die hier angefochtenen Bescheide wurden dem Bf am 4.5.2020 zugestellt. Zu diesem Zeitpunkt war das AVOG 2010 noch in Geltung, sodass es anzuwenden ist.

Die gegenständliche Angelegenheit fällt – abgesehen von der sich aus [§ 15 Abs 3 AVOG 2010](#) ergebenden, auf beschränkt Steuerpflichtige bezugnehmenden sachlichen Sonderzuständigkeit des Finanzamts Wien 1/23 für den Amtsbereich der Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis mit Sitz in Wien – in die sachliche Zuständigkeit der Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis iSd [§ 13 AVOG 2010](#).

Was die örtliche Zuständigkeit anbelangt, ist [§ 23 AVOG 2010](#) idF BGBl I 117/2016 einschlägig, dem die Überschrift „Beschränkte Steuerpflicht“ vorangestellt ist. Dieser lautet wie folgt: *„Für die Erhebung der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Dienstgeberbeiträge (§§ 41 ff Familienlastenausgleichsgesetz 1967) sowie in Angelegenheiten der Abzugsteuern beschränkt Steuerpflichtiger ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich die Betriebsstätte, bei Fehlen einer solchen das unbewegliche Vermögen des Abgabepflichtigen befindet; trifft dies für mehrere Finanzämter zu, oder hat der Abgabepflichtige im Inland weder Betriebsstätte noch unbewegliches Vermögen, so richtet sich die Zuständigkeit nach dem Anlass zum Einschreiten.“*

[§ 23 AVOG 2010](#) idF BGBl I 117/2016 regelt demnach die örtliche Zuständigkeit für beschränkt Steuerpflichtige. Die beschränkte Steuerpflicht kann sich aus § 1 Abs 3 iVm § 98 EStG 1988 (bzw aus § 1 Abs 3 Z 1 KStG 1988) ergeben (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 23 AVOG 2010 Tz 1). Anträge nach [§ 1 Abs 4 EStG 1988](#) auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig berühren die sich aus § 23 AVOG 2010 ergebende Zuständigkeit nicht (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 23 AVOG 2010 Tz 5).

Im vorliegenden Fall hatte der Bf in Österreich weder eine Betriebsstätte noch unbewegliches Vermögen. Maßgeblich für die örtliche Finanzamtszuständigkeit war demnach der Anlass zum Einschreiten. Den Erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 2016, BGBl I 117/2016 ist zu entnehmen, dass Anlass zum Einschreiten insbesondere die Einreichung einer Abgabenerklärung ist (vgl ErlRV 1352 BlgNR 25. GP 20; siehe auch *Ritz*, BAO⁶ § 23 AVOG 2010 Tz 12). Der Bf brachte eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 im Postweg beim Finanzamt Graz-Stadt ein, wo sie am 19.11.2019 einlangte. Er verwendete dabei die Steuernummer ***68-xxx/xxxx***, unter welcher er beim Finanzamt Graz-Stadt, in dessen Bereich er vor dem Wegzug nach Deutschland seinen letzten österreichischen Wohnsitz hatte (***Straße***, ***Postleitzahl*** Graz), registriert war. Einen Anlass zum Einschreiten iSd [§ 23 AVOG 2010](#) idF BGBl I 117/2016 hatte demnach (nur) das Finanzamt Graz-Stadt, das auch ein Vorhalteverfahren durchführte. Die hier angefochtenen Bescheide wurden jedoch in der Folge nicht vom Finanzamt Graz-Stadt, sondern nach Abtretung des Aktes an das Finanzamt Graz-Umgebung von letzterem erlassen. Einen Grund für die erfolgte Aktenabtretung vermochte das Finanzamt Graz-Umgebung auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes nicht zu nennen. Mit Schreiben vom 19.11.2020 teilte es dem Bundesfinanzgericht lediglich mit, eine Prüfung der Zulässigkeit der Abtretung habe nicht stattgefunden. Mit E-Mail vom 19.1.2021 wurde das Bundesfinanzgericht vom (nunmehrigen) Finanzamt Österreich überdies darüber in Kenntnis gesetzt, dass die Abtretung des Aktes „*formlos und nicht im Wege einer Delegation gem § 3 AVOG*“ erfolgt sei.

Das Finanzamt Graz-Umgebung war demnach zur Erlassung der hier angefochtenen Bescheide nicht zuständig.

Wird ein Bescheid von einer hierfür nicht zuständigen Behörde erlassen, ist dieser gemäß [§ 279 Abs 1 BAO](#) – in Form einer meritorischen Beschwerdeerledigung – aufzuheben (vgl *Ritz*, BAO⁶ §

279 Tz 6 mit Hinweisen auf die Rsp des VwGH; siehe auch *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 279 Anm 3).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes stützt sich auf die oben angeführte Rechtsprechung des VwGH sowie auf den klaren Wortlaut der Bestimmung des § 23 AVOG 2010 idF BGBl I 117/2016. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 26. Jänner 2021