

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Gernot Palensky, den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Harald Zeller und Mag. Martin Saringer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ARNOLD Rechtsanwälte GmbH, Stoß im Himmel 1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 3. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Februar 2023 betreffend Rückzahlung eines Guthabens, Steuernummer ***StNr-Verl***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. Juni 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Tanja Zinkl zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit einem undatiert am 26.1.2023 bei der belangten Behörde eingelangten Schreiben beantragte der Beschwerdeführer die Auszahlung eines aus Pensionsansprüchen der verstorbenen ***A*** resultierenden Einkommensteuerguthabens. Die Verstorbene habe stationäre Leistungen unter Förderung des Beschwerdeführers erhalten, weshalb gemäß § 324 Abs. 3 ASVG 80 % der Pension der Verstorbenen auf den Beschwerdeführer übergegangen seien. Von diesem Forderungsübergang sei auch das Steuerguthaben i.H.v. € 1.706,00 betroffen, sodass 80 % hiervon, d.s. € 1.364,80 an den Beschwerdeführer zu bezahlen seien.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 9.2.2023 wies die belangte Behörde diese Eingabe als unzulässig zurück, da Einkommen aufgrund von Abgabenerklärungen, die ein Guthaben nach dem Todestag beinhalten, nach gängiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als laufende Einkünfte zu betrachten seien.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 3.3.2023. Darin wird auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes verwiesen, wonach der im Wege der Legalzession gemäß § 324 Abs. 3 ASVG übergegangene Teil des die Pensionsansprüche betreffenden Steuerguthabens nicht in den Nachlass fällt. Demgemäß habe auch das Bezirksgericht Fünfhaus mit Beschluss vom 12.8.2022, ***GZ-Verl***, entschieden, dass hinsichtlich des nachträglich hervorgekommenen Einkommensteuerguthabens i.H.v. € 1.706,00 lediglich der nachlasszugehörige Teil i.H.v. € 341,20 der erbl. Großnichte an Zahlungs statt überlassen wird. Der Beschwerdeführer sei Träger der Sozialhilfe im Hinblick auf die Gewährung von Pflege. Die Verstorbene habe sich zur stationären Pflege und Betreuung in einer Pflegeeinrichtung unter Förderung des Beschwerdeführers befunden, weshalb 80 % des Einkommens der Verstorbenen (einschließlich des Einkommensteuerguthabens) auf den Beschwerdeführer übergegangen seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.2.2024 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass Gegenstand der Legalzession nach § 324 Abs. 3 ASVG nur laufende Entgeltleistungsansprüche auf eine Pension oder Rente der Sozialversicherung oder eine im Zusammenhang stehende Verringerung der Steuerbelastung daraus sein könne. Bei der gegenständlichen Einkommenssteuergutschrift handle es sich nicht um ein Arbeitseinkommen, sondern um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch gegenüber dem Bund, der zum Großteil aus der Berücksichtigung von Außergewöhnlichen Belastungen resultiere. Außergewöhnliche Belastungen seien grundsätzlich erst im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung im Rahmen der Lohnverrechnung sei nur sehr eingeschränkt möglich. Der von der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes geforderte Zusammenhang zwischen dem Guthaben und den Pensionseinkünften sei nicht gegeben, da die außergewöhnliche Belastung unabhängig von der Einkunftsart sei und aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips gewährt werde. Zudem seien Rückzahlungsanträge von Sozialhilfeträgern auf Grundlage des § 324 Abs. 3 ASVG wegen mangelnder Legitimation zur Einbringung eines Rückzahlungsantrages als unzulässig zurückzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 12.3.2024 stellte der Beschwerdeführer Vorlageantrag gemäß § 264 BAO, in dem auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt wurde. Den Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung wird darin entgegengehalten, dass nach der Rechtsprechung des OGH ein aus der Arbeitnehmerveranlagung resultierendes Guthaben auch dann, wenn es aus der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen resultiert, gemäß § 324 Abs. 3 ASVG auf den Sozialhilfeträger übergehe. Im Übrigen habe mittlerweile auch der Verwaltungsgerichtshof in einer jüngeren Entscheidung ausgesprochen, dass von der Legalzession nach dieser Bestimmung auch ein die laufenden Bezüge (Pensionsansprüche) betreffendes Steuerguthaben umfasst sei. Entgegen der Rechtsauffassung der belangten Behörde sei der Beschwerdeführer auch zur Geltendmachung des Guthabens legitimiert, da dieses im Ausmaß von 80 % auf ihn übergegangen sei und insoweit nicht in den Nachlass falle. Aus diesem Grunde sei es auch

nicht möglich, dass das Verlassenschaftsgericht das Guthaben dem Legalzessionar an Zahlungs statt überlasse. Eine derartige Überlassung an Zahlungs statt könne daher (entgegen der im Informationsschreiben des BMF vom 17.1.2024, GZ 2024-0.041.719, geäußerten Rechtsauffassung) nicht als Voraussetzung der Legitimation für die Stellung eines Rückzahlungsantrages gefordert werden, da diesfalls niemand zur Stellung eines Rückzahlungsantrages berechtigt wäre und das auf den Beschwerdeführer übergegangene Guthaben dauerhaft beim Finanzamt verbleiben würde.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgericht des vom 20.12.2024, RV/7101201/2024, wurde die Beschwerde zunächst als unbegründet abgewiesen. Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, dass nur der Abgabepflichtige i.S.d. § 239 Abs. 1 BAO bzw. dessen bevollmächtigter Vertreter oder Gesamtrechtsnachfolger legitimiert ist, einen Rückzahlungsantrag zu stellen. Da all dies auf den Beschwerdeführer nicht zutrefte, fehle es diesem an der Legitimation zur Einbringung eines Rückzahlungsantrages. Die zwischen den Parteien strittige Frage, ob es sich bei einem Abgabenguthaben um einen „Anspruch auf Rente bzw. Pension“ handelt, könne daher ebenso dahingestellt bleiben, wie die Frage, ob angesichts einer fehlerhaften Bezeichnung des Bescheidadressaten (im Einkommensteuerbescheid 2020) und des Abgabekontos überhaupt ein zessionsfähiges Guthaben der Verlassenschaft entstehen konnte.

Über Beschwerde des Beschwerdeführers hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2.3.2026, E 553/2025-10, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20.12.2024, RV/7101201/2024 wegen Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit vor dem Gesetz auf. Der Verfassungsgerichtshof führte darin aus, dass die Legalzession nach § 324 Abs. 3 ASVG auch ein die Pensionsansprüche betreffendes Steuerguthaben umfasst und es daher im Falle einer derartigen Legalzession denkunmöglich ist, die Antragslegitimation des Beschwerdeführers zu verneinen und diesen auf die Antragslegitimation des Abgabepflichtigen zu verweisen. Die Frage, ob sich im gegenständlichen Fall eine Legalzession vollzogen hat, kann daher nicht dahingestellt bleiben.

Im nunmehrigen fortgesetzten Verfahren brachte die belangte Behörde mit Schriftsatz vom 22.5.2026 ergänzend vor, dass die Beschwerde aus ihrer Sicht erneut abzuweisen sei. § 324 Abs. 3 ASVG sei seinem Wortlaut nach klar auf Ansprüche „Rente bzw. Pension“ eingegrenzt. Keine Anwendung finde die Legalzession nach dieser Bestimmung im Bereich des öffentlichen Pensionsrechts. Dies sei nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nicht gleichheitswidrig, da es sich beim öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis und bei der Materie der gesetzlichen Sozialversicherung um tiefgreifend verschiedene Rechtsgebiete handelt. Nichts anderes könne im Verhältnis zwischen Abgabengutschriften bzw. -guthaben und der Legalzession des § 324 Abs. 3 ASVG gelten, zumal auch Abgabengutschriften sowie -guthaben öffentlich-rechtlicher Natur sind. Zudem sei die Legalzession des § 324 Abs. 3 ASVG mit einem Maximum bis zur Höhe der Verpflegungskosten begrenzt und hänge das prozentuelle Ausmaß des (maximalen) Forderungsüberganges (80 % oder 50 %) davon ab, ob unterhaltsberechtigter

Personen vorhanden sind oder nicht. All dies sei der Abgabenbehörde nicht bekannt. Weiters treffe die Überlegung, dass auch ein Guthaben aus einer Arbeitnehmerveranlagung der Legalzession des § 324 Abs. 3 ASVG unterliegen müsse, weil bei einer den individuellen Verhältnissen von vornherein angepassten Steuerberechnung insgesamt ein höherer Pensionsbetrag ausbezahlt worden und damit - als Konsequenz aus § 324 Abs. 3 ASVG - der Übergang auf den Sozialhilfeträger betragsmäßig höher ausgefallen wäre (OGH 19.2.2019, 2 Ob 128/19s) nur auf den einfachen Fall zu, dass eine Person ausschließlich eine Pension bezieht. Erzielt sie dagegen weitere Einkünfte (z.B. nicht der Legalzession unterliegende ausländische Pensionen oder Betriebspensionen bzw. überhaupt Einkünfte aus anderen Einkunftsarten), ergebe sich der auf das (gesamte) Einkommen und damit auch auf den Pensions- bzw. Rentenanspruch anzuwendende Tarif erst im Rahmen der Veranlagung als Gesamtbetrachtung. Auch der 13. und 14. Monatsbezug der Pension sei nicht von der Legalzession umfasst, unterliege im Rahmen der Einkommensbesteuerung jedoch der (wenn auch begünstigten) Besteuerung. Sohin greife die Ansicht des Obersten Gerichtshofes, bei einer von vornherein angepassten Steuerberechnung würde es zu einem höheren Übergang auf den Sozialhilfeträger kommen, zu kurz. Zudem sei fraglich, wie die Bejahung der Anwendbarkeit des § 324 Abs. 3 ASVG vor dem Hintergrund zu sehen ist, dass sich insbesondere in Pflichtveranlagungsfällen bzw. bei Erzielung mehrerer Einkunftsarten regelmäßig Nachforderungen aus der Veranlagung ergeben. Eine Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung sei nach der Rechtsprechung öffentlich-rechtlicher Natur; sie stelle weder ein Arbeitseinkommen (und damit auch keine Nachzahlung i.S.d. § 290c Abs. 3 EO) dar noch falle sie im insolvenzrechtlichen Abschöpfungsverfahren in die Abschöpfungsmasse, sondern seien Gutschriften für die Jahre vor Insolvenzeröffnung einer Nachtragsverteilung zu unterziehen. Aus einer Gutschrift könne sich unter Berücksichtigung der Grundsätze des § 214 BAO ein Guthaben ergeben, wenn die Summe der Gutschriften jene der Lastschriften übersteigt. Ein derartiges Guthaben sei zunächst zwingend zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten zu verwenden (§ 215 Abs. 1 und 2 BAO). Erst nach Durchführung dieser Verrechnungen könne ein rückzahlungsfähiges Guthaben i.S.d. § 239 BAO vorliegen. Daraus folge, dass es ein „die Pensionsansprüche betreffendes Steuerguthaben“ nicht gibt, weil ein Guthaben immer das Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabenkonto darstellt - unabhängig davon, aus welchen Abgabenarten sich diese Gebarung speist. Genauso wenig sei es möglich, einen Teil des die Pensionsansprüche betreffenden Steuerguthabens herauszuschälen und isoliert einer Legalzession zugänglich zu machen. Dies werde umso mehr in jenen Fällen verdeutlicht, wo neben einem Pensionsbezug noch weitere Einkünfte erzielt werden. So könne es etwa vorgekommen, dass eine relativ niedrige Pension bezogen wird, die für sich gesehen nicht der Lohnsteuer unterliegt. Werden daneben Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, die insgesamt dazu führen, dass die Veranlagung der Einkommensteuer eine Gutschrift ergibt, so zeige sich, dass in dieser Konstellation kein die Pensionsansprüche betreffendes Steuerguthaben vorliege, selbst wenn die Veranlagung insgesamt eine Gutschrift ergebe. Weiters entstehe der Abgabenanspruch im Falle der zu veranlagenden Einkommensteuer mit

Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO). Somit könne eine Gutschrift aus der Einkommensteuer auch nicht laufend monatlich entstehen, was insbesondere bei nicht ganzjähriger Versorgung in einem Pflegeheim eine Zuordnung einer solchen bzw. deren (teilweisen) Übergang auf den Sozialversicherungsträger im Rahmen der Legalzession unmöglich mache. Insoweit erscheine es auch stimmig, dass Sonderzahlungen aus der Sozialversicherung ebenfalls nicht von der Legalzession nach § 324 Abs. 3 ASVG umfasst sind. Es sei ein gesondertes Verfahren für jedes Kalenderjahr durchzuführen, in dem über die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen abzusprechen ist. Eine Einkommensteuergutschrift stelle daher auch unter diesen Gesichtspunkten weder einen Renten- oder Pensionsanspruch i.S.d. § 324 Abs. 3 ASVG noch einen Anspruch dar, auf den diese Bestimmung analog anzuwenden wäre. Das Abgabenschuldverhältnis sei mit der Person des Abgabepflichtigen unlösbar verbunden und könne - abgesehen vom Fall der Gesamtrechtsnachfolge - nicht auf eine andere Person übertragen werden. Ebenso wenig sei eine aus einer Veranlagung resultierende Abgabengutschrift, die nach den zwingenden Regelungen der BAO zu verrechnen ist, Gegenstand einer zivilrechtlichen Disposition. Zedierbar sei lediglich ein „rückzahlungsfähiges Guthaben“ i.S.d. § 215 Abs. 4 i.V.m. § 239 Abs. 1 BAO. Voraussetzung hierfür sei, dass ein Guthaben auf dem Abgabenkonto tatsächlich zu Recht besteht. Dies sei hier nicht der Fall, da der zugrunde liegende Einkommensteuerbescheid 2020 vom 7.1.2022 aufgrund seiner Adressierung an „***B*** als Erbin nach ***A****“ keine Wirksamkeit erlangen konnte. Zudem sei die zivilrechtliche Verfügungsbefugnis über ein Guthaben auf dem Abgabenkonto immer erst dann gegeben, wenn sämtliche in der BAO zwingend vorgesehenen Verrechnungsschritte gesetzt wurden und ändere sich durch die Zession nichts an der Rechtsnatur des öffentlich-rechtlichen Anspruches. Nachdem Guthaben zwar grundsätzlich durch Abtretung übertragen werden können, abgabenrechtliche Rechte und Pflichten (insbesondere Verfahrensrechte) jedoch nicht auf den Zessionar übergehen, sei dieser im Rahmen seines zivilrechtlichen Verhältnisses zum Zedenten auf dessen Mitwirkung - namentlich durch Stellung eines Rückzahlungsantrages nebst dem Begehren, den Rückzahlungsbetrag dem Zessionar gegenüber zur Anweisung zu bringen - verwiesen. Die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes, wonach ein die Pensionsansprüche betreffendes Steuerguthaben bzw. ein Guthaben aus der Arbeitnehmerveranlagung gemäß § 324 Abs. 3 ASVG auf den Sozialhilfeträger übergeht, seien im Abgabenverfahren nicht i.S.d. § 116 Abs. 2 BAO bindend, da weder Parteiidentität vorliege noch diese Aussagen im Spruch getroffen worden seien. Letztlich würden die Sozialhilfegesetze der Länder jeweils unterschiedliche Arten der Berechnung des (von der zu pflegenden Person für die Finanzierung der Pflege heranzuziehenden) Einkommens vorsehen und habe der VwGH in einer Reihe von Entscheidungen zu Sozialhilfegesetzen der Länder judiziert, dass von einem umfassenden Einkommensbegriff auszugehen sei, der alle Einkünfte der Hilfe suchenden Person (einschließlich etwaiger Abgabenguthaben) umfasse. Die Vorschreibung des Kostenersatzes für die Pflege erfolge mit Bescheid der Bezirksverwaltungsbehörde gegenüber der zu pflegenden

Person. Die Bejahung der Anwendbarkeit der Legalzession gem. § 324 Abs. 3 ASVG auf Abgabenguthaben würde demnach zu einer nicht auflösbaren Normenkonkurrenz zwischen den landesrechtlichen Sozialhilfavorschriften und § 324 Abs. 3 ASVG führen, da ein Abgabenguthaben nicht einerseits als im Rahmen des Kostenersatzes zu berücksichtigendes Einkommen und gleichzeitig im Rahmen der Legalzession nach § 324 Abs. 3 ASVG gewertet werden könne.

Der Beschwerdeführer entgegnete mit Schriftsatz vom 17.6.2026, dass die Ausführungen der belangten Behörde im Schriftsatz vom 22.5.2026 nicht geeignet seien, die Entscheidung des VfGH in Zweifel zu ziehen. Im Falle einer Nachforderung an Einkommensteuer sei der Kostenbeitrag aus dem Einkommen rückwirkend anzupassen, sodass nicht ersichtlich sei, weshalb eine solche Nachforderung zur Nichtanwendbarkeit der Legalzession gemäß § 324 Abs. 3 ASVG führen soll. Die belangte Behörde könne auch nicht schlüssig darlegen, weshalb ein Guthaben, welches durch Berücksichtigung von Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Freibeträgen entstanden ist, nicht der Legalzession unterliegen soll. Auch dass die Verschreibung des Kostenersatzes für die Pflege grundsätzlich mit Bescheid der Verwaltungsbehörde gegenüber der zu pflegenden Person erfolgt, stehe dem nicht entgegen, da der Anspruch des Sozialhilfeträgers gegen den Hilfeempfänger im Umfang der Legalzession erfüllt sei und insoweit kein Raum für eine verwaltungsbehördliche Entscheidung über den Anspruch bestehe. Zudem übersehe die belangte Behörde, dass die Hilfeempfängerin im vorliegenden Fall ausschließlich Pensionsleistungen bezogen habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die am **.9.2020 verstorbene Pensionistin ***A*** befand sich im Jahr 2020 bis zu ihrem Tod in stationärer Pflege und Betreuung in der vom Wiener Gesundheitsverbund (also der Stadt Wien) betriebenen Einrichtung „Pflege Rudolfsheim-Fünfhaus“. Die Kosten dieses Aufenthaltes haben sich im Zeitraum Jänner bis September 2020 auf € 72.541,56 belaufen und wurden mit einem Teilbetrag von € 16.475,54 aus den laufenden Pensionsbezügen der Verstorbenen bestritten. Der Restbetrag von € 56.066,02 wurde durch eine Förderung seitens des Beschwerdeführers abgedeckt.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Fünfhaus als Verlassenschaftsgericht vom 22.2.2021, ***GZ-Verl***, wurden die Nachlassaktiva von € 14.436,30 der erblasserische Großnichte ***B*** gegen vollständige Bezahlung der bevorrechteten Forderungen (Bestattungskosten und Gebühr des Gerichtskommissärs) sowie quotenmäßige Bezahlung der nicht bevorrechteten Forderungen an Zahlungs statt überlassen.

Mit Eingabe an die belangte Behörde vom 6.4.2021 beantragte ***B*** die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2020 für die Verstorbene, wobei sie im hierfür verwendeten Formular L1 unter Punkt 1. (Angaben zur Person) den Namen der Verstorbenen (***A***) einsetzte. Dieser Antrag wurde mit (an die Verlassenschaft nach ***A*** z.Hd. ***B*** ergangenen) Bescheid der belangten Behörde vom 17.6.2021 zurückgewiesen, da es mangels Einantwortung keinen Gesamtrechtsnachfolger nach der Verstorbenen gebe und demnach der Antrag wegen fehlender Aktivlegitimation unzulässig sei. In diesem Bescheid wurde informativ darauf hingewiesen, dass eine Person als Einzelrechtsnachfolger des/der Verstorbenen mit Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes ermächtigt werden kann, nach dem/der verstorbenen Steuerpflichtigen die Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung zu beantragen. Mit Eingabe vom 19.8.2021 ersuchte ***B*** daher, das Anbringen nicht ihr, sondern „der ANV ihrer verstorbenen Tante ***A***“ zuzurechnen und beantragte am selben Tag beim Verlassenschaftsgericht, sie zur Vertretung der Verlassenschaft im Arbeitnehmerveranlagungsverfahren beim zuständigen Finanzamt zu ermächtigen, was mit Beschluss des Bezirksgerichtes Fünfhaus vom 26.8.2021, ***GZ-Verl***, bewilligt wurde. Die belangte Behörde wertete die Eingabe vom 19.8.2021 als neuerlichen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung und führte diese mit an „***B*** als Erbe nach ***A*** z.H. ***B***“ gerichtetem Bescheid vom 7.1.2022 durch. Die Veranlagung ergab eine Gutschrift i.H.v. € 1.706,00, die noch am selben Tag auf dem Abgabenkonto ***StNr-Verl*** der Verstorbenen verbucht wurde und dort zu einem Guthaben in eben dieser Höhe führte. Der Verkehr zwischen ***B*** und der Abgabenbehörde wurde teilweise über den FinanzOnline Account der ***B*** abgewickelt.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Fünfhaus vom 25.5.2022, ***GZ-Verl***, wurde zunächst auch dieses Guthaben als nachträglich hervorgekommenes Nachlassaktivum (zur Gänze) der erblasserische Großnichte ***B*** gegen vollständige Bezahlung der bevorrechteten Forderungen (weitere Gebühr des Gerichtskommissärs) sowie quotenmäßige Bezahlung der nicht bevorrechteten Forderungen an Zahlungs statt überlassen. Über Rekurs des Beschwerdeführers hob das Landesgericht für ZRS Wien diesen Beschluss auf und trug dem Erstgericht eine neuerliche Entscheidung nach Verfahrensergänzung auf. Maßgeblich hierfür war, dass nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes ein nachträglich hervorgekommenes (aus Pensions- oder Rentenzahlungen resultierendes) Einkommensteuerguthaben grundsätzlich nicht als Vermögen i.S.d. § 330a ASVG, sondern als Einkommen zu qualifizieren ist und damit der in § 324 Abs. 3 ASVG statuierten Legalzession zugunsten jenes Trägers, auf dessen Kosten die betreffende pensions- oder rentenberechtigte Person in einem Heim oder einer ähnlichen Einrichtung „verpflegt“ wurde, unterliegen kann. Im Ausmaß dieser Legalzession falle das Steuerguthaben nicht in den Nachlass und könne daher bei der Überlassung an Zahlungs statt nicht als Aktivum an die Gläubiger verteilt werden. Da sich die Verstorbene in einer vom Beschwerdeführer geförderten Einrichtung aufgehalten und dieser eine Forderung für Wohnen und Pflege zur Verlassenschaft angemeldet hat, ohne

diese nach Art, Zeiträumen und Stichtag aufzugliedern, könne nicht beurteilt werden, ob und in welcher Höhe ein dem Beschwerdeführer zuzurechnender Anteil am Steuerguthaben besteht, weshalb weitere Ermittlungen erforderlich seien (Beschluss des LG f. ZRS Wien vom 10.5.2022, ***RM-GZ-Verl***). Im zweiten Rechtsgang überließ das Bezirksgericht Fünfhaus mit Beschluss vom 12.8.2022, ***GZ-Verl***, der erblasserischen Großnichte ***B*** lediglich 20 % des Abgabenguthabens, sohin den Betrag von € 341,20 an Zahlungs statt (wiederum gegen vollständige Bezahlung der bevorrechteten Forderungen und quotenmäßige Bezahlung der nicht bevorrechteten Forderungen).

Der Betrag von € 341,20 wurde am 14.11.2022 ausbezahlt. Der Restbetrag der Gutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung 2020 i.H.v. € 1.364,80 erliegt nach wie vor als Guthaben auf dem Steuerkonto ***StNr-Verl*** der Verstorbenen, welches nunmehr auf „Erben n. ***A***“ lautet.

2. Beweiswürdigung

Dass ***A*** sich im Jahr 2020 bis zu ihrem Tod in stationärer Pflege und Betreuung in der Einrichtung „Pflege Rudolfsheim-Fünfhaus“ befand, ergibt sich aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Bestätigung der genannten Pflegeeinrichtung vom 12.9.2024 und wird dies auch durch eine amtswegig eingeholte ZMR-Auskunft bestätigt. Demnach war die Verstorbene zuletzt in 1150 Wien, Kardinal-Rauscher-Platz 2, polizeilich gemeldet. Hierbei handelt es sich um die Adresse der genannten Pflegeeinrichtung, was - ebenso wie der Umstand, dass diese vom Wiener Gesundheitsverbund betrieben wird - der Homepage der Stadt Wien zu entnehmen ist

(https://www.wien.gv.at/sozialinfo/content/de/10/InstitutionDetail.do?it_1=2097670). Dass es sich bei der Verstorbenen um eine Pensionistin gehandelt hat, ergibt sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2020 vom 7.1.2022, in dem ausschließlich Bezüge von der Pensionsversicherungsanstalt ausgewiesen sind. Auf diesen Bescheid und die von der belangten Behörde weiters vorgelegten bzw. amtswegig beige-schafften Urkunden (Antrag auf ANV vom 6.4.2021, Bescheid vom 17.6.2021, Eingabe vom 19.8.2021) gründen sich auch die Feststellungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2020. Dass für die Abwicklung dieses Abgabenverfahrens teilweise der FinanzOnline Account der ***B*** verwendet wurde, ergibt sich aus deren Schreiben an die Abgabenbehörde vom 19.8.2021, wonach sie den Bescheid vom 17.6.2021 in ihrem eigenen Account vorgefunden und offenbar auch eine Beschwerde gegen diesen Bescheid über ihren eigenen Account eingebracht hat. Die Kosten des Aufenthaltes in der Pflegeeinrichtung sowie in welchem Ausmaß diese Kosten aus den Pensionsbezügen der Verstorbenen und durch eine Förderung des Beschwerdeführers bestritten wurden, sind der mit Schriftsatz des Beschwerdeführers vom 18.9.2024 vorgelegten Bestätigung und der mit Schriftsatz des Beschwerdeführers vom 11.11.2024 vorgelegten Aufstellung entnommen.

Die Feststellungen zum Verlassenschaftsverfahren beim Bezirksgericht Fünfhaus (einschließlich Rechtsmittelverfahren) gründen sich auf die Einsichtnahme in den beige-schafften Akt des Bezirksgerichtes Fünfhaus ***GZ-Verl***.

Dass der der erblasserischen Großnichte überlassene Betrag ausbezahlt wurde und die restliche Gutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung 2020 gegenwärtig noch als Guthaben ausgewiesen ist, wurde durch eine amtswegige Abfrage des Steuerkontos St.Nr. ***StNr-Verl*** festgestellt. Auf diese Abfrage gründet sich auch die Feststellung zur Bezeichnung des Kontos.

Der festgestellte Sachverhalt ist im Übrigen zwischen den Parteien unstrittig. Strittig ist die Rechtsfrage, ob das auf dem Abgabenkonto bestehende Guthaben auf den Beschwerdeführer übergehen konnte und dieser legitimiert ist, die Auszahlung des Guthabens zu beantragen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gem. § 324 Abs. 3 ASVG geht dann, wenn ein Pensionsberechtigter auf Kosten eines Trägers der Sozialhilfe in einem Alters(Siechen)heim oder Fürsorgeerziehungsheim, einer Heil- und Pflegeanstalt für Nerven- und Geistesranke, einer Trinkerheilstätte oder einer ähnlichen Einrichtung verpflegt wird, ein zeitlich kongruenter Anspruch auf Pension bis zur Höhe der Verpflegungskosten, höchstens jedoch bis zu 80 % (bzw. bei Vorhandensein von Unterhaltsberechtigten bis zu 50 %) auf den Träger der Sozialhilfe über (Legalzession). ***A*** wurde in einer derartigen Einrichtung (Pflegeheim) verpflegt. Der Beschwerdeführer ist der Träger der Sozialhilfe im Hinblick auf die Gewährung von Pflege (§ 34 Abs. 3 Wiener Sozialhilfegesetz - WSHG, LGBI Nr. 11/1973) und hat im Rahmen einer Förderung zu den Kosten der Verpflegung von ***A*** beigetragen. Deren Pensionsansprüche für den entsprechenden Zeitraum (hier also für den Zeitraum 1.1.2020 bis 29.9.2020) sind daher gemäß § 324 Abs. 3 ASVG - da im vorliegenden Fall die Verpflegungskosten die Pensionsansprüche erheblich übersteigen - im Ausmaß von 80 % auf den Beschwerdeführer übergegangen.

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes ist von diesem Forderungsübergang auch ein Steuerguthaben umfasst, wenn und soweit es aus einer Berichtigung der Steuerbelastung von Pensionseinkünften für den Zeitraum der Pflege resultiert, da bei einer den individuellen Verhältnissen von vornherein angepassten Steuerberechnung ein insgesamt höherer Pensionsbetrag ausbezahlt worden wäre und damit der Übergang auf den Sozialhilfeträger betragsmäßig höher ausgefallen wäre. Dass - wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausführt - Einkommen aufgrund von Abgabenerklärungen, die ein Guthaben nach dem Todestag beinhalten, nicht als laufende Einkünfte zu betrachten sind, spielt daher keine Rolle. Als Konsequenz dieses Forderungsüberganges fällt das von der

Legalzession umfasste Steuerguthaben nicht in den Nachlass (OGH 28.5.2019, 2 Ob 161/18t; 19.9.2019, 2 Ob 128/19s). Dies gilt auch dann, wenn das Steuerguthaben (bzw. die aus der Veranlagung der Einkommensteuer resultierende Steuergutschrift, die zu einem entsprechenden Guthaben geführt hat) auf der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen beruht (OGH 28.5.2019, 2 Ob 72/19f). Dass - wie die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung ausführt - außergewöhnliche Belastungen nicht nur bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (wie z.B. Pensionseinkünften), sondern bei allen Einkunftsarten abzuziehen sind und auf dem persönlichen Leistungsfähigkeitsprinzip beruhen, steht dem Forderungsübergang daher ebenso wenig entgegen wie dass sie grundsätzlich erst im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen sind (wobei bestimmte außergewöhnliche Belastungen mittels Freibetragsbescheid auch schon im Rahmen der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt werden können: § 36 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988). Auch dass der Anspruch auf Auszahlung eines Steuerguthabens öffentlich-rechtlicher Natur ist, bedeutet nicht, dass er nicht auf den Sozialhilfeträger übergehen kann. Derartige Ansprüche sind Vermögenswerte, die abgetreten werden können (VwGH 25.9.1973, 1621/72; 13.11.1986, 86/16/0102) und ist nicht ersichtlich, weshalb rechtsgeschäftliche Zessionen und Legalzessionen in dieser Hinsicht unterschiedlich behandelt werden sollten. Der Verwaltungsgerichtshof hat sich (in einem Verfahren betreffend Kostenersatz nach dem NÖ Sozialhilfegesetz 2000) der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes, wonach die Legalzession nach § 324 Abs. 3 ASVG auch ein die Pensionsansprüche betreffendes Steuerguthaben umfasst, angeschlossen (VwGH 7.12.2023, Ra 2022/10/0195). Darauf verweist auch der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 2.3.2026, E 553/2025-10. Da der Anspruchsübergang eine notwendige Voraussetzung für die vom Verfassungsgerichtshof ausdrücklich bejahte Antragslegitimation des Sozialhilfeträgers bildet, ist davon auszugehen, dass sich auch der Verfassungsgerichtshof - mit Bindungswirkung gegenüber dem Bundesfinanzgericht (§ 78 Abs. 2 VfGG; vgl. VwGH 18.2.2015, 2011/12/0180) - dieser Auffassung angeschlossen hat. Das Bundesfinanzgericht hat daher seiner Entscheidung im fortgesetzten Verfahren zugrunde zu legen, dass ein aus der Veranlagung der Pensionsbezüge der verstorbenen ***A*** für den Zeitraum 1.1.2020 bis 29.9.2020 resultierendes und wirksam entstandenes Abgabenguthaben gemäß § 324 Abs. 3 ASVG grundsätzlich auf den Beschwerdeführer übergehen konnte. Zu prüfen ist daher, ob die Bezeichnung des Bescheidadressaten im Einkommensteuerbescheid vom 7.1.2022 (ANV 2020) und des Abgabekontos verhindert hat, dass ein zessionsfähiges Guthaben der Verlassenschaft entstanden ist.

Die Adressierung des Bescheides vom 7.1.2022 an „***B*** als Erbe nach ***A*** z.Hd. ***B***“ ist insofern unzutreffend, als ***B*** nicht Erbin nach ***A*** ist. Mangels Einantwortung gibt es keinerlei Erben, sondern besteht die (ruhende) Verlassenschaft als Rechtsperson fort. An diese (z.Hd. ***B***) hätte der Bescheid daher richtigerweise adressiert werden müssen. Sollte diese fehlerhafte Adressierung zur Folge haben, dass kein

Abgabenguthaben zugunsten der Verlassenschaft nach ***A*** entstanden ist, hätte eine Legalzession nicht stattfinden können, da die Buchung auf dem Abgabenkonto nur deklarativen Charakter hat und zu Unrecht ausgewiesene Beträge nicht Gegenstand von Dispositionen sein können (VwGH 7.8.1992, 89/14/0218).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hindert ein Fehler in der Bezeichnung des Bescheidadressaten das Entstehen eines wirksamen Bescheides dann nicht, wenn es sich um eine gemäß § 293 BAO berichtigungsfähige (wenn auch allenfalls noch nicht bescheidmäßig berichtigte) Unrichtigkeit handelt und für die betroffene Verfahrenspartei erkennbar ist, dass sich die Erledigung an sie richten soll (VwGH 21.6.1990, 89/06/0104; 23.10.1990, 89/14/0179; 3.7.1991, 90/14/0125; 25.5.1992, 91/15/0085; 17.6.1992, 91/13/0105; 22.3.1993, 92/10/0077; 26.11.2002, 99/15/0165; 19.12.2001, 2001/13/0091; 28.9.2006, 2002/17/0027). Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde ***B*** im (noch richtig an die Verlassenschaft nach ***A*** adressierten) Zurückweisungsbescheid vom 17.6.2021 darauf hingewiesen, dass sie sich vom Verlassenschaftsgericht ermächtigen lassen kann, die Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung namens der Verlassenschaft zu beantragen und wurde diese Ermächtigung mit Beschluss des Bezirksgerichtes Fünfhaus vom 26.8.2021 auch erteilt. Es kann also kein Zweifel daran bestehen, dass die belangte Behörde (auch) den Bescheid vom 7.1.2022 nicht gegenüber ***B***, sondern gegenüber der Verlassenschaft nach ***A*** erlassen wollte (worauf auch der Zusatz „z.Hd. ***B***“ hindeutet, was nur dann Sinn ergibt, wenn es sich beim Bescheidadressaten um eine von ***B*** verschiedene Person handelt) und dass dies auch für ***B***, die zuvor die hierfür notwendige Ermächtigung des Verlassenschaftsgerichtes eingeholt hat, klar war. Dass der Bescheid an „***B*** als Erbe nach ***A***“ gerichtet war, ist daher eine andere, offenbar auf einem ähnlichen Versehen wie Schreib- und Rechenfehler beruhende tatsächliche Unrichtigkeit i.S.d. § 293 BAO (möglicherweise dadurch zustandegekommen, dass ***B*** für den Verkehr mit der Abgabenbehörde teilweise ihren eigenen FinanzOnline Account verwendet hat: s. Schreiben der ***B*** an das FA vom 19.8.2021) und daher nach dieser Bestimmung berichtigungsfähig. Es ist daher davon auszugehen, dass der Bescheid - wenngleich er noch nicht berichtigt wurde - im Sinne der o.a. Rechtsprechung nicht an ***B***, sondern an die Verlassenschaft nach ***A*** ergangen ist. Hinzu kommt, dass das Guthaben auf das Abgabenkonto ***StNr-Verl*** gebucht wurde. Hierbei handelt es sich um das Konto der Verstorbenen bzw. nunmehr der Verlassenschaft. Zwar ist auch dieses Konto unrichtig (als „Erbe n. ***A***“) bezeichnet, doch steht diese unrichtige Bezeichnung einer Zurechnung an die Verlassenschaft noch weniger entgegen als der Fehler in der Bezeichnung des Bescheidadressaten, da es sich bei der Bezeichnung eines Abgabenkontos nicht um einen der Rechtskraft fähigen Bescheid handelt und eine unrichtige Bezeichnung daher jederzeit formlos auch ohne Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 293 ff. BAO berichtigt werden kann. Es ist daher davon auszugehen, dass das Guthaben i.H.v. € 1.364,80 nicht zugunsten ***B***,

sondern zugunsten der Verlassenschaft nach ***A*** besteht und demnach im Sinne der obigen Ausführungen auf den Beschwerdeführer übergegangen ist.

Strittig ist weiters die Antragslegitimation des Beschwerdeführers. Die belangte Behörde verneint diese, da zwar ein rückzahlungsfähiges Guthaben zediert werden könne, sonstige abgabenrechtliche Rechte oder Pflichten, daher auch Verfahrensrechte aber nicht übertragbar sind. Ein Zessionar, dem ein Abgabenguthaben abgetreten wurde, sei daher auf die Mitwirkung des Zedenten, also des Abgabepflichtigen angewiesen und habe auch zivilrechtliche Möglichkeiten, diese Mitwirkung durchzusetzen. Wenngleich der belangten Behörde zuzugestehen ist, dass sich im Einzelfall durchaus schwierige Fragen ergeben können, ist festzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 2.3.2026, E 553/2025-10, ausgeführt hat, dass es denkunmöglich ist, die Antragslegitimation des Beschwerdeführers zu verneinen und diesen auf die Antragslegitimation des Abgabepflichtigen zu verweisen, wenn - wie hier - das aus der Arbeitnehmerveranlagung von Pensionsansprüchen resultierende Guthaben im Wege der Legalzession auf den Beschwerdeführer übergegangen ist. An diese Rechtsauffassung ist das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren gebunden (§ 87 Abs. 2 VfGG) und hat sie daher seiner Entscheidung zugrunde zu legen. Die Antragslegitimation des Beschwerdeführers ist demnach zu bejahen.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben. Da mit dem angefochtenen Bescheid der Antrag des Beschwerdeführers zurückgewiesen wurde, ist „Sache“ des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht lediglich die Frage der Rechtmäßigkeit dieser Zurückweisung. Das Bundesfinanzgericht hat daher allein zu prüfen, ob die inhaltliche Behandlung des Antrags zu Recht verweigert worden ist. Eine meritorische Entscheidung über den Antrag wäre eine Überschreitung der „Sache“ und ist dem Bundesfinanzgericht daher verwehrt (VwGH 21.2.2024, Ra 2023/16/0131, m.w.N.). Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

An die im Erkenntnis vom 2.3.2026, E 553/2025-10 geäußerte Rechtsauffassung des Verfassungsgerichtshofes ist auch der Verwaltungsgerichtshof bei einer Prüfung der vom Bundesfinanzgericht erlassenen Ersatzentscheidung gebunden. Der Verwaltungsgerichtshof kann daher im Falle einer Revision gegen das gegenständliche Erkenntnis lediglich prüfen, ob die vom Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren erlassene Entscheidung dem gemäß §

78 Abs. 2 VfGG erteilten Auftrag entspricht. Diese Beurteilung ist jedoch regelmäßig einzelfallbezogen, sodass ihr keine grundsätzliche Bedeutung zukommt (VwGH 6.7.2016, Ra 2016/01/0008). Dass ein Fehler in der Bezeichnung des Bescheidadressaten das Entstehen eines wirksamen Bescheides dann nicht hindert, wenn es sich um eine gemäß § 293 BAO berichtigungsfähige Unrichtigkeit handelt und für die betroffene Verfahrenspartei erkennbar ist, dass sich die Erledigung an sie richten soll, ist durch die zitierte Rechtsprechung klargestellt. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, hängt wiederum wesentlich von den Umständen des Einzelfalles ab, sodass auch insoweit eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 16. Juli 2026