

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache Verl. nach ***B***, vertreten durch die Verlassenschaftskuratorin ***V***, diese vertreten durch ***X***, über die Beschwerden vom 6. Juni 2024 und 5. Februar 2025 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 21. Mai 2024 und 21. Jänner 2025 betreffend Abweisung der Anträge gemäß § 293b BAO auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach am 22. Mai 2025 durchgeführter mündlicher Verhandlung im Beisein der Schriftführerin ***8***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

a) Am 28. Mai 2020 langte die ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung 2019 der ***B*** beim ***FA1*** ein, in der sie an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt unter der Kennzahl 439 einen Betrag von 9.420,64 € an tatsächlichen Kosten aufgrund einer Behinderung geltend machte.

Mit Vorhalt vom 3. Juni 2020 wurde seitens des ***FA1*** von der Bf. eine genaue Aufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt mit sämtlichen Belegnachweisen abverlangt, welche am 18. Juni 2020 übermittelt wurden. Unter diesen übersandten Unterlagen befand sich ua. auch ein an die Abgabenbehörde adressiertes Schreiben des Magistrates der Stadt ***1***, ***2***, vom 5. März 2020, aus dem hervorging, dass sich ***B*** seit ***Datum1*** im Heim ***3*** befand; lt. diesem

Schreiben hätten die dortigen Verpflegungskosten für ***B*** vom ***Datum1*** bis zum ***Datum2*** 21.836,32 € betragen; im Jahr 2019 sei von der ***4***, ***5***, ein Betrag von 16.827,61 € an den Magistrat ***1***, ***2***, überwiesen worden. Auf diesem Schreiben befanden sich folgende handschriftliche Vermerke der Nichte der ***B***, ***V***: „21.836,32 € minus 16.827,61 € = Eigenleistung 5.008,71 €“ und „Eigenanteil Differenz 5.008,71 € [+] Eigenüberweisung 06/07 4.514,73 € [=] 9.523,44 €.“

Am 22. Juni 2020 erließ das ***FA1*** den Bezug habenden Einkommensteuerbescheid (ArbeitnehmerInnenveranlagungsbescheid) 2019, in dem es einen Betrag von 10.195,13 € an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt (= tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung) anerkannte. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

b) Am 3. März 2021 langte die ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung 2020 der ***B*** beim ***FA*** ein, in der sie an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt unter der Kennzahl 439 einen Betrag von 7.102,49 € an tatsächlichen Kosten aufgrund einer Behinderung geltend machte.

Am 17. März 2021 erließ das ***FA*** den Bezug habenden Einkommensteuer-bescheid (ArbeitnehmerInnenveranlagungsbescheid) 2020, in dem es den geltend gemachten Betrag von 7.102,49 € an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt (= tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung) anerkannte. Auch dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

c) Am 25. Februar 2022 langte die elektronische ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung 2021 der ***B*** beim ***FA*** ein, in der sie an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt einen Betrag von 7.593,99 € an tatsächlichen Kosten aufgrund einer Behinderung geltend machte.

Am 28. Februar 2022 erließ das ***FA*** den Bezug habenden Einkommensteuer-bescheid (ArbeitnehmerInnenveranlagungsbescheid) 2021, in dem es den geltend gemachten Betrag von 7.593,99 € an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt (= tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung) anerkannte. Auch dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

d) Am ***Datum3*** verstarb ***B***. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes ***1*** vom ***Datum4***, GZ. ***6***, wurden die Aktiven der überschuldeten Verlassenschaft der Nichte ***V*** an Zahlungs statt überlassen. Mit Beschluss desselben Bezirksgerichtes vom ***Datum5***, GZ. ***7***, wurde ***V*** zur Verlassenschaftskuratorin betreffend die Verlassenschaft nach ***B*** bestellt.

e) Am 14. Mai 2024 brachte die Verlassenschaftskuratorin durch ihre steuerliche Vertretung beim ***FA*** einen Antrag gemäß § 293b BAO auf Berichtigung des oben unter Punkt a) angeführten Einkommensteuerbescheides 2019 vom 22. Juni 2020 betreffend die Verlassenschaft nach ***B*** ein.

Begründend wurde darin ausgeführt, der Einkommensteuerbescheid 2019 sei am 22. Juni 2020 ergangen, nachdem mit Vorhalt vom 3. Juni 2020 Belegnachweise für die außergewöhnlichen Belastungen angefordert worden seien, welche am 18. Juni 2020 von ***V*** übermittelt worden seien. In den außergewöhnlichen Belastungen seien auch die Unterbringungskosten im ***3*** Heim in ***1*** enthalten gewesen, wobei die Kosten mit 9.523,44 € ermittelt worden seien. Es sei auch eine Bestätigung des Magistrates ***1*** beigelegt worden, in der auch der Pensionseinbehalt bestätigt worden sei. Leider habe ***V*** den Einbehalt falsch berechnet, da sie von den Gesamtkosten von 21.836,32 € den Einbehalt von 16.827,61 € abgezogen habe. In der Steuererklärung seien daher nur jene Kosten berücksichtigt worden, die nicht vom Pensionseinbehalt gedeckt gewesen seien. Richtigerweise hätten die Kosten für das Pflegeheim daher inklusive der Überweisungen 21.342,34 € betragen müssen und die gesamten Kosten der Behinderung damit 22.014,03 €.

Sämtliche Belege seien im Rahmen des Vorhalteverfahrens von ***V*** vorgelegt worden. Bei genauer Betrachtung der Bestätigung des Magistrates hätte auffallen müssen, dass die Pflegeheimkosten in dieser Höhe nicht stimmen könnten. Nach Auffassung der steuerlichen Vertretung seien daher die Voraussetzungen für eine Berichtigung gemäß § 293b BAO gegeben. Beantragt werde daher die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2019 und die Veranlagung mit den korrekten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 22.014,03 €.

f) Mit Bescheid vom 21. Mai 2024 wies das ***FA*** den oa. Antrag gemäß § 293b BAO auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2019 ab, da nach Ansicht der Abgabenbehörde die gesetzlichen Voraussetzungen für eine solche Bescheidberichtigung nicht vorlägen.

Begründend führte das ***FA*** dazu aus:

„Die Abgabenbehörde kann gemäß § 293b BAO auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (Stoll, BAO, 2831; VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; 9.7.1997, 95/13/0124; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.3.2004, 2003/15/0049; BFG 28.6.2021, RV/7103840/2015). Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (zB VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049; 22.12.2004, 2004/15/0126; 19.1.2005, 2001/13/0235; 20.5.2010, 2007/15/0098; 26.2.2013, 2010/15/0202; 19.9.2013, 2011/15/0107).

Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung - mögen sie auch berechtigt sein - stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; 20.5.2010, 2007/15/0098; BFG 28.6.2021, RV/7103840/2015).

Eine Unrichtigkeit ist aus dem Grunde des § 293b BAO nur dann beseitigbar, wenn sie im Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung vorliegend sich aus dieser oder den Beilagen hierzu ergibt und offensichtlich ist. Die Unrichtigkeit muss, soll sie berechtigerweise zu einer

Berichtigung nach § 293b BAO führen dürfen, sich aus der Aktenlage (einschließlich der Erklärungen) ergeben und allein daraus zu ersehen und zu erkennen sein, somit nicht erst aufgrund entsprechender Untersuchungen (wenn es sich um Rechtsfragen handelt) und auch nicht erst aufgrund von Erhebungen feststellbar sein (wenn es sich um Tatfragen handelt). Wurde ohnedies ein Vorhalteverfahren gem § 161 Abs 2 BAO durchgeführt, so kann die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit nicht mehr (und allein) auf der Erklärung beruhen. § 293b BAO wird damit unanwendbar (vgl VwGH 25.6.2007, 2002/14/0100; Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.06 (2023) § 293b BAO Rz 12).

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 wurden außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von 9.420,64 € beantragt. Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens wurden aufgrund der vorgelegten Belege und Kostenaufstellungen 10.195,13 € an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt.

Unter Verweis auf die oben angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung kann schon aufgrund des durchgeführten Vorhalteverfahrens betreffend die Überprüfung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen nicht von einer sich aus der Abgabenerklärung ergebenden offensichtlichen Unrichtigkeit ausgegangen werden.

Der Antrag auf Bescheidberichtigung gem. § 293b BAO war daher als unbegründet abzuweisen.“

g) Gegen diesen Abweisungsbescheid vom 21. Mai 2024 erhob die Verlassenschaftskuratorin am 6. Juni 2024 (ergänzt durch eine weitere Eingabe vom 17. Juni 2024) Beschwerde, in der sie die Stattgabe des oben unter Punkt e) angeführten Antrages gemäß § 293b BAO vom 14. Mai 2024 beantragte.

Begründend führte sie dazu im Wesentlichen aus, der in der ArbeitnehmerInnenveranlagungs-erklärung 2019 geltend gemachte Betrag an außergewöhnlichen Belastungen sei falsch gewesen, was sich aus einer unklaren Formulierung des Magistrates der Stadt ***1*** in dessen Schreiben vom 5. März 2020 an das Finanzamt ergebe, die sowohl die Antragstellerin als auch der Bearbeiter des Finanzamtes falsch verstanden hätten. Beide hätten den Vorgang lt. diesem Schreiben so verstanden, dass die Verpflegungskosten im Heim 21.836,32 € betragen hätten, davon habe die ***4*** 16.827,61 € bezahlt und somit sei ein Eigenanteil von 5.008,71 € verblieben. Tatsache sei jedoch, dass es sich bei den Überweisungen der ***4*** von 16.827,61 € an den Magistrat ***1*** um Zahlungen der ***B*** für den Aufenthalt im ***3*** Heim handle, die pensionsauszahlende Stelle habe ab ***Datum10*** 80% der Pension und des Pflegegeldes der ***B*** direkt an den Magistrat ***1*** überwiesen.

B sei am ***Datum1*** in das Heim gekommen und habe für den Zeitraum vom ***Datum1*** bis ***Datum18*** 2.052,15 € und für ***Datum13*** € 2.462,58 € die Kosten für das Heim durch Überweisung selbst bezahlt. Insgesamt habe ***B*** im Jahr 2019 21.342,34 € für die Heimkosten bezahlt. Die Differenz zu den Verpflegungskosten von 493,98 € trage das Land ***12***. Für die richtige Berechnung der außergewöhnlichen Belastung sei weiters wesentlich, dass ***B*** 2019 Pflegegeld von 6.467,80 € bezogen habe.

Die Haushaltersparnis (deren Abzug seinerzeit bei den ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärungen 2019 und 2020 vergessen worden sei) betrage für den Zeitraum vom ***Datum1*** bis ***Datum2*** 1.072,56 €.

Der Anlass für den angefochtenen Abweisungsbescheid vom 21. Mai 2024 sei darin zu sehen, dass eine Bestätigung sowohl von der Antragstellerin als auch vom Bearbeiter des Finanzamtes falsch verstanden worden sei. Es handle sich um keine Rechtsfrage, die Durchführung von Erhebungen sei aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht erforderlich.

Die Berichtigung gemäß § 293b BAO liege im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Der Verwaltungsgerichtshof habe in zahlreichen Entscheidungen (siehe FINDOK) festgestellt, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen sei. Somit werde die Abgabenbehörde im Rahmen ihres Ermessens um Stattgabe der Beschwerde ersucht.

h) Ebenfalls am 6. Juni 2024 brachte die Verlassenschaftskuratorin beim ***FA*** Anträge gemäß § 293b BAO auf Berichtigung der oben unter den Punkten b) und c) angeführten Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021 vom 17. März 2021 und 28. Februar 2022 betreffend die Verlassenschaft nach ***B*** ein. Beantragt wurde, an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt (= tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung) für 2020 einen Betrag von 28.397,23 € und für 2021 einen solchen von 28.519,49 € anzuerkennen.

In einer ergänzenden, mit 16. Oktober 2024 datierten Eingabe führte die Verlassenschaftskuratorin dazu im Wesentlichen aus, der in der ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung 2020 geltend gemachte Betrag an außergewöhnlichen Belastungen sei falsch gewesen, was sich aus einer unklaren Formulierung des Magistrates der Stadt ***1*** in dessen Schreiben vom 11. Februar 2021 an das Finanzamt ergebe, die sowohl die Antragstellerin als auch der Bearbeiter des Finanzamtes falsch verstanden hätten. Beide hätten den Vorgang lt. diesem Schreiben so verstanden, dass die Verpflegungskosten im Heim 38.101,02 € betragen hätten, davon habe die ***4*** 30.101,02 € bezahlt und somit sei ein Eigenanteil von 8.806,28 € verblieben. [Anm.: Auf diesem Schreiben befindet sich der handschriftliche Vermerk: „Diff 8.806,28 €“]. Tatsache sei jedoch, dass es sich bei den Überweisungen der ***4*** von 30.101,02 € an den Magistrat ***1*** um Zahlungen der ***B*** für den Aufenthalt im ***3*** Heim handle, die pensionsauszahlende Stelle habe ab ***Datum10*** 80% der Pension und des Pflegegeldes der ***B*** direkt an den Magistrat ***1*** überwiesen. ***B*** habe im Jahr 2020 30.101,02 € (statt der beantragten 8.806,28 €) für die Heimkosten bezahlt. Für die richtige Berechnung der außergewöhnlichen Belastung sei weiters wesentlich, dass ***B*** 2020 Pflegegeld von 6.994,30 € bezogen habe. Die Haushaltersparnis (deren Abzug seinerzeit bei den ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärungen 2019 und 2020 vergessen worden sei) habe für den Zeitraum vom ***Datum14*** bis ***Datum15*** 1.883,52 € betragen.

Der in der ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung 2021 geltend gemachte Betrag an außergewöhnlichen Belastungen sei falsch gewesen, was sich aus einer unklaren Formulierung des Magistrates der Stadt ***1*** in dessen Schreiben vom 1. Februar 2022 an das Finanzamt ergebe - analog zu den Ausführungen für 2020. Auch hier sei der Vorgang lt. diesem Schreiben so verstanden worden, dass die Verpflegungskosten im Heim 40.128,10 € betragen hätten, davon habe die ***4*** 30.526,80 € bezahlt und somit sei ein Eigenanteil von 9.601,30 € verblieben. [Anm.: Auf diesem Schreiben befindet sich der handschriftliche Vermerk: „Diff 9.601,30 €“]. Tatsache sei jedoch, dass es sich bei den Überweisungen der ***4*** von 30.526,80 € an den Magistrat ***1*** um Zahlungen der ***B*** für den Aufenthalt im ***3*** Heim handle, die pensionsauszahlende Stelle habe ab ***Datum10*** 80% der Pension und des Pflegegeldes der ***B*** direkt an den Magistrat ***1*** überwiesen. ***B*** habe im Jahr 2021 30.526,80 € (statt der beantragten 9.601,30 €) für die Heimkosten bezahlt. Für die richtige Berechnung der außergewöhnlichen Belastung sei weiters wesentlich, dass ***B*** 2021 Pflegegeld von 7.281,60 € bezogen habe. Die Haushaltsersparnis habe für den Zeitraum vom ***Datum16*** bis ***Datum17*** 1.883,52 € betragen.

Zu den Einkommensteuerbescheiden 2020 und 2021 vom 17. März 2021 und 28. Februar 2022 sei festzustellen, dass die Bestätigung sowohl von der Antragstellerin als auch vom Bearbeiter des Finanzamtes falsch verstanden worden sei. Es handle sich um keine Rechtsfrage, die Durchführung von Erhebungen sei aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht erforderlich.

i) Mit Bescheiden vom 21. Jänner 2025 wies das ***FA*** die oben unter Punkt h) angeführten Anträge gemäß § 293b BAO auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021 ab, da nach Ansicht der Abgabenbehörde die gesetzlichen Voraussetzungen für solche Bescheidberichtigungen nicht vorlägen.

Begründend führte das ***FA*** dazu zunächst aus wie in dem oben unter Punkt f) angeführten Abweisungsbescheid vom 21. Mai 2024. Weiters brachte die Abgabenbehörde vor, in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2020 seien außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt von 7.102,49 € beantragt worden; mit Einkommensteuerbescheid 2020 vom 17. März 2021 sei diese ArbeitnehmerInnenveranlagung antragsgemäß durchgeführt worden. In der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2021 seien außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt von 7.593,99 € beantragt worden; mit Einkommensteuerbescheid 2021 vom 28. Februar 2022 sei jene ArbeitnehmerInnenveranlagung antragsgemäß durchgeführt worden.

Die dagegen am 6. Juni 2024 eingebrachten Anträge gemäß § 293b BAO (ergänzt mit Eingabe vom 16. Oktober 2024) stützten sich darauf, dass bei den ArbeitnehmerInnenveranlagungen 2020 und 2021 außergewöhnliche Belastungen in falscher (zu niedriger) Höhe erklärt worden seien. Dass die beantragten Beträge falsch seien, ergebe sich aus den den Anträgen gemäß § 293b BAO angeschlossenen Bestätigungen (Schreiben) des Magistrates der Stadt ***1***.

Damit sei aber klar, dass die behaupteten Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen selbst oder den Beilagen hierzu nicht zu erkennen gewesen seien, sondern es der Durchführung weiterer Ermittlungen bedurft hätte, welche geeignet gewesen wären, Aufschluss über etwaige Unrichtigkeiten zu geben.

Damit fehle es aber an den zwingenden Voraussetzungen für die Bewilligung von Anträgen gemäß § 293b BAO mit der Folge, dass für Ermessensentscheidungen unter Abwägung allfälliger Zweckmäßigkeits- und Billigkeitsüberlegungen kein Raum bleibe.

Der Vollständigkeit halber werde festgehalten, dass auch bei einer Deutung der verfahrensgegenständlichen Eingaben als Anträge auf Wiederaufnahme nach § 303 BAO den Anbringen nicht hätte entsprochen werden können, da es sich bei den vorgebrachten Umständen aus Sicht der Antragstellerin um keine neu hervorgekommene Tatsache und damit keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund handle.

Die Anträge auf Bescheidberichtigungen gemäß § 293b BAO seien daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

j) Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21. Jänner 2025 wies das ***FA*** die oben unter Punkt g) angeführte Beschwerde vom 6. Juni 2024 als unbegründet ab.

Begründend führte es dazu im Wesentlichen aus, mit Antrag gemäß § 293b BAO vom 14. Mai 2024 sei die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2019 vom 22. Juni 2020 beantragt worden, da bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2019 außergewöhnliche Belastungen im Zusammenhang mit einer Behinderung (Pflegeheimkosten) in falscher (zu niedriger) Höhe erklärt worden seien. Dabei sei eine Bestätigung des Magistrates ***1*** von der Bf. falsch verstanden worden, welche im Vorhalteverfahren auch dem Finanzamt vorgelegt worden sei. Bei genauerer Betrachtung der Bestätigung des Magistrates hätte auffallen müssen, dass die Pflegeheimkosten in dieser Höhe nicht stimmen könnten.

Mit Bescheid vom 21. Mai 2024 sei der Antrag abgewiesen worden, da lt. der Abgabenbehörde bereits aufgrund des durchgeführten Vorhalteverfahrens betreffend die Überprüfung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen nicht von einer sich aus der Abgabenerklärung ergebenden offensichtlichen Unrichtigkeit ausgegangen werden könne.

Mit der am 6. Juni 2024 eingelangten Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 21. Mai 2024, ergänzt durch eine weitere Eingabe vom 17. Juni 2024, sei die Stattgabe des Antrages gemäß § 293b BAO beantragt worden. Begründend sei im Wesentlichen abermals auf den Umstand verwiesen worden, dass sich die fehlerhafte Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen aus einer unklaren Formulierung des Magistrates der Stadt ***1*** vom 5. März 2020 ergebe, welche sowohl die Antragstellerin als auch das Finanzamt falsch verstanden hätten.

In ihrer rechtlichen Würdigung wiederholte die Abgabenbehörde zunächst ihr bereits im angefochtenen Abweisungsbescheid vom 21. Mai 2024 getätigten Vorbringen (s dazu bereits oben unter Punkt f)) und führte weiters aus, der gegenständliche Antrag gemäß § 293b BAO und auch die diesbezügliche Beschwerde stützten sich darauf, dass bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2019 außergewöhnliche Belastungen in falscher (zu niedriger) Höhe erklärt worden seien; dass der beantragte Betrag falsch sei, ergebe sich aus den im Rahmen des Vorhalteverfahrens vorgelegten Belegen.

Damit sei aber klar, dass die behauptete Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung selbst oder den Beilagen hierzu nicht zu erkennen gewesen sei, sondern es der Durchführung weiterer Ermittlungen bedurft hätte, welche geeignet gewesen wären, Aufschluss über etwaige Unrichtigkeiten zu geben.

Schon im Hinblick auf das durchgeführte Vorhalteverfahren erweise sich der Verfahrenstitel gemäß § 293b BAO als nicht anwendbar mit der Folge, dass für eine Ermessensentscheidung unter Abwägung allfälliger Zweckmäßigkeits- und Billigkeitsüberlegungen kein Raum bleibe.

k) Gegen die oben unter Punkt j) angeführte Beschwerdeentscheidung vom 21. Jänner 2025 brachte die Verlassenschaftskuratorin am 5. Februar 2025 einen Vorlageantrag ein, in dem sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht beantragte.

Begründend führte die Verlassenschaftskuratorin darin aus, der Sachverhalt, dass bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2019 die außergewöhnliche Belastung in falscher (viel zu niedriger) Höhe erklärt worden sei, sei unstrittig. Der Bearbeiter des Finanzamtes hätte bei dem durchgeführten Vorhalteverfahren erkennen können, dass der beantragte Betrag falsch sei. Die Beschwerdeentscheidung damit zu begründen, dass die Unrichtigkeit nicht zu erkennen gewesen sei, dass es der Durchführung weiterer Ermittlungen bedurft habe, erscheine der Verlassenschaftskuratorin als reine Schutzbehauptung.

Die außergewöhnliche Belastung durch die Bezahlung des Heimaufenthaltes sei im Jahr 2019 zum ersten Mal erklärt worden. Festgehalten werde zudem, dass - da keine Berichtigung des Antrages 2019 erfolgt sei - auch die beiden folgenden Jahre mit viel zu niedriger außergewöhnlicher Belastung beantragt worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in zahlreichen Entscheidungen festgestellt, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen sei. Warum im vorliegenden Fall zum Nachteil der Partei entschieden worden sei, könne sie nicht nachvollziehen.

l) Gegen die oben unter Punkt i) angeführten Abweisungsbescheide vom 21. Jänner 2025 erhob die Verlassenschaftskuratorin am 5. Februar 2025 Beschwerde, in der sie wiederum ausführte, der Verwaltungsgerichtshof habe in zahlreichen Entscheidungen festgestellt, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen sei. Warum im vorliegenden Fall zum Nachteil der Partei entschieden worden sei, könne sie nicht nachvollziehen.

m) Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 19. März 2025 wies das ***FA*** die oben unter Punkt l) angeführte Beschwerde vom 5. Februar 2025 als unbegründet ab, wobei es auf die Begründungen der Abweisungsbescheide 2020 und 2021 vom 21. Jänner 2025 (s dazu oben unter Punkt i)) und auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung 2019 vom 21. Jänner 2025 (s dazu oben unter Punkt j)) verwies.

n) Gegen die oben unter Punkt m) angeführten Beschwerdevorentscheidungen vom 19. März 2025 brachte die Verlassenschaftskuratorin am 25. März 2025 einen Vorlageantrag ein.

o) Am 14. April 2025 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte das ***FA***, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

p) In der am 22. Mai 2025 durchgeführten mündlichen Beschwerdeverhandlung führte die Verlassenschaftskuratorin aus, das Finanzamt schreibe, dass Fehler berichtigt werden könnten, wenn dies aus den Beilagen hervorgehe. Für 2019 könne sie nicht beweisen, dass die Beilagen der ursprünglichen Abgabenerklärung beigelegt gewesen seien. Für 2020 habe sie die Beilagen der Abgabenerklärung beigelegt und zusätzlich mit E-Mail übersendet, und für 2021 habe sie nur die Abgabenerklärung eingereicht.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass es richtig sei, dass die Beilagen im Zuge des Vorhalteverfahrens vorgelegt worden seien. Die offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO habe sich aber nicht aus der Abgabenerklärung selbst ergeben. Für das Jahr 2020 liege im

Steuerakt der Abgabenerklärung nur eine Kostenaufstellung bei und für das Jahr 2021 seien der Abgabenerklärung keine Beilagen angeschlossen worden.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Die Behördenvertreterin beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerden.

Die Verlassenschaftskuratorin beantragte die Stattgabe der Beschwerden und die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Der Verhandlungsleiter verkündete den Schluss des Beweisverfahrens und den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass in der am 28. Mai 2020 beim Finanzamt eingelangten ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung 2019 der ***B*** an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt unter der Kennzahl 439 ein Betrag von 9.420,64 € an tatsächlichen Kosten aufgrund einer Behinderung geltend gemacht worden war. Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens (Vorhalt vom 3. Juni 2020 und Antwortschreiben vom 18. Juni 2020), mit dem seitens des Finanzamtes von der Bf. eine genaue Aufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt mit sämtlichen Belegnachweisen abverlangt worden war, wurde aufgrund der nunmehr vorgelegten Belege und Kostenaufstellungen in dem am 22. Juni 2020 ergangenen Einkommensteuerbescheid (ArbeitnehmerInnenveranlagungsbescheid) 2019 ein Betrag von 10.195,13 € an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt (= tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung) anerkannt. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Am 14. Mai 2024 brachte die Verlassenschaftskuratorin ***V*** durch ihre steuerliche Vertretung beim Finanzamt einen Antrag gemäß § 293b BAO auf Berichtigung jenes Einkommensteuerbescheides 2019 betreffend die Verlassenschaft nach ***B*** (diese war zwischenzeitlich am ***Datum3*** verstorben) ein, in dem im Wesentlichen ausgeführt wurde, die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO seien gegeben: Sämtliche Belege seien im Rahmen des Vorhalteverfahrens von ***V*** vorgelegt worden; bei genauer Betrachtung der Bestätigung des Magistrates der Stadt ***1*** hätte auffallen müssen, dass die Pflegeheimkosten in dieser Höhe nicht stimmen könnten. Leider habe ***V*** den Pensionseinbehalt falsch berechnet, da sie von den Gesamtkosten von 21.836,32 € den Einbehalt von 16.827,61 € abgezogen habe. In der Steuererklärung seien

daher nur jene Kosten berücksichtigt worden, die nicht vom Pensionseinbehalt gedeckt gewesen seien. Richtigerweise hätten die Kosten für das Pflegeheim 2019 daher inklusive der Überweisungen 21.342,34 € betragen müssen und die gesamten Kosten der Behinderung 2019 damit 22.014,03 €.

Mit Bescheid vom 21. Mai 2024 wies die belangte Behörde diesen Antrag gemäß § 293b BAO auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2019 ab, da ihrer Ansicht nach die gesetzlichen Voraussetzungen für eine solche Berichtigung nicht vorlägen; schon aufgrund des durchgeführten Vorhalteverfahrens betreffend die Überprüfung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen könne nicht von einer sich aus der Abgabenerklärung 2019 ergebenden offensichtlichen Unrichtigkeit ausgegangen werden.

Dagegen richtet sich die (erste) gegenständliche Beschwerde vom 6. Juni 2024 (ergänzt durch eine weitere Eingabe vom 17. Juni 2024), in der die Stattgabe jenes Antrages gemäß § 293b BAO beantragt wurde.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes Folgendes festzuhalten:

Nach § 293b BAO berichtigungsfähig sind nur solche Unrichtigkeiten, die offensichtlich, also „offen zu sehen“ sind. Diese müssen so deutlich sein, dass sie ohne nähere Untersuchungen (im Rechtsbereich) *und ohne Erhebungen (im Tatsachenbereich) sogleich klar zu erkennen sind* (vgl. *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.06 (2023), § 293b BAO Rz 5). Bei Beurteilung, ob Erklärungsangaben (*Abgabenerklärung ist nur die erste Erklärung, nicht aber eine diese später berichtigende Eingabe: Ritz/Koran, BAO⁷, § 293b Rz 7*) „offensichtlich unrichtig“ sind, *ist vom Extremwert des Unrichtigen auszugehen*; das ist die Kategorie des Falschen, die sozusagen in einem engeren Kreis des Krassesten des Falschen liegt (vgl. *Tanzer/Unger*, § 293b BAO Rz 6).

Wie bereits ausgeführt, ist eine Unrichtigkeit offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich *und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist* (Ritz/Koran, § 293b Rz 5, mit Verweis auf Stoll, BAO, 2831; VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124; VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049; BFG 28.6.2021, RV/7103840/2015). Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, *ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen* (zB VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049; VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126; VwGH 19.1.2005, 2001/13/0235; VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0202; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107). Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung - mögen sie auch berechtigt sein - stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar (VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098; BFG 28.6.2021, RV/7103840/2015).

Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gemäß § 293b BAO beseitigbar (Ritz/Koran, § 293b Rz 6, mit Verweis auf zB Ritz, ÖStZ 1990, 181; VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; VwGH 21.1.2004, 2002/13/0071; VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126; VwGH 20.5.2010, 2007/15/0098). Wurde ohnedies ein Vorhalteverfahren gemäß § 161 Abs. 2 BAO durchgeführt, so kann die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit nicht mehr (und allein) auf der Erklärung beruhen. § 293b BAO wird damit unanwendbar (vgl. VwGH 25.6.2007, 2002/14/0100; Tanzer/Unger, § 293b BAO Rz 12).

Im gegenständlichen Fall führt die steuerliche Vertretung im Bezug habenden Antrag gemäß § 293b BAO vom 14. Mai 2024 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2019 selbst aus, dass sämtliche Belege (erst) im Rahmen des Vorhalteverfahrens vorgelegt wurden und dass bei genauer Betrachtung der Bestätigung des Magistrates der Stadt ***1*** auffallen hätte müssen, dass die Pflegeheimkosten in dieser Höhe nicht stimmen könnten. Auch die Verlassenschaftskuratorin bringt in ihrem Vorlageantrag vom 5. Februar 2025 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2019 (s dazu oben unter Punkt k) in der Darstellung des Verfahrensganges) selbst vor, dass „der Bearbeiter des Finanzamtes [...] bei dem durchgeführten Vorhalteverfahren erkennen [hätte] können, dass der beantragte Betrag falsch ist“.

Damit ist aber klar, dass, worauf auch die belangte Behörde in ihren Bescheiden mehrfach zu Recht verwiesen hat, schon aufgrund des durchgeführten Vorhalteverfahrens betreffend die Überprüfung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen 2019 nicht von einer sich aus der Abgabenerklärung oder den Beilagen hierzu ergebenden offensichtlichen Unrichtigkeit (die, wie bereits ausgeführt, so deutlich sein muss, dass sie ohne nähere Untersuchungen (im Rechtsbereich) und ohne Erhebungen (im Tatsachenbereich) sogleich klar zu erkennen ist („Extremwert des Unrichtigen“, s oben)) ausgegangen werden kann. Vielmehr bedurfte es eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens (Vorhalteverfahrens), um überhaupt feststellen zu können, um welche diverse Kosten es sich bei den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen 2019 handelt (lt. Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juni 2020 enthalten diese auch Kosten für ein Notruftelefon, Transportkosten, Betreuungskosten durch die ***13***, Apothekenrechnungen, Behandlungsbeiträge etc.) und in welcher Höhe diese tatsächlich angefallen bzw. in welchem Ausmaß diese belegmäßig nachgewiesen sind. Damit kann aber die Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit nicht mehr (und allein) auf der Abgabenerklärung beruhen, womit § 293b BAO unanwendbar wird (s oben); es verbleibt daher, wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 21. Jänner 2025 zu Recht ausgeführt hat, für eine Ermessensentscheidung unter Abwägung allfälliger Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsüberlegungen kein Raum. Die (erste) gegenständliche Beschwerde vom 6. Juni 2024 ist sohin abzuweisen.

(Selbst wenn man davon ausginge, die Bezug habende Bestätigung (das Schreiben) des Magistrates der Stadt ***1*** für 2019 habe zum Zeitpunkt der Einreichung der

ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung 2019 der ***B*** beim Finanzamt diesem bereits vorgelegen, würde dies an dem oa. Ergebnis (der Nichtanwendbarkeit des § 293b BAO) nichts ändern, da die Nichtübereinstimmung der in diesem Schreiben angeführten Beträge (21.836,32 € bzw. 16.827,61 €) mit dem in der ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung 2019 geltend gemachten Betrag von 9.420,64 € zwar Anlass zu Zweifeln an der Richtigkeit der Abgabenerklärung gegeben hätte (bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung - mögen sie auch berechtigt sein - stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit iSd § 293b BAO dar, s oben), diese wären jedoch wiederum im Rahmen eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens (Vorhalteverfahrens) zu klären gewesen, um feststellen zu können, um welche diverse Kosten es sich bei den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen 2019 handelt und in welcher Höhe diese tatsächlich angefallen bzw. belegmäßig nachgewiesen sind (s oben)).

Zu den angefochtenen Bescheiden vom 21. Jänner 2025 betreffend Abweisung der Anträge gemäß § 293b BAO auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021, gegen die sich die (zweite) gegenständliche Beschwerde vom 5. Februar 2025 richtet, ist noch anzuführen:

Fest steht, dass in der ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung 2020 der ***B*** an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt unter der Kennzahl 439 ein Betrag von 7.102,49 € an tatsächlichen Kosten aufgrund einer Behinderung geltend gemacht wurde; der Einkommensteuerbescheid (ArbeitnehmerInnenveranlagungsbescheid) 2020 vom 17. März 2021 erging antragsgemäß und erwuchs in Rechtskraft.

Fest steht weiters, dass in der elektronischen ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung 2021 der ***B*** an außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt ein Betrag von 7.593,99 € an tatsächlichen Kosten aufgrund einer Behinderung geltend gemacht wurde; der Einkommensteuerbescheid (ArbeitnehmerInnenveranlagungsbescheid) 2021 vom 28. Februar 2022 erging antragsgemäß und erwuchs ebenfalls in Rechtskraft.

Die dagegen am 6. Juni 2024 seitens der Verlassenschaftskuratorin eingebrachten Anträge gemäß § 293b BAO (ergänzt mit Eingabe vom 16. Oktober 2024) auf Berichtigung jener Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021 betreffend die Verlassenschaft nach ***B*** stützten sich darauf, dass bei den ArbeitnehmerInnenveranlagungen 2020 und 2021 außergewöhnliche Belastungen in falscher (zu niedriger) Höhe erklärt worden seien. Dass die beantragten Beträge falsch seien, ergebe sich aus den den Anträgen gemäß § 293b BAO angeschlossenen Bestätigungen (Schreiben) des Magistrates der Stadt ***1***. Für die richtige Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen 2020 und 2021 sei weiters wesentlich, dass ***B*** 2020 Pflegegeld von 6.994,30 € und 2021 von 7.281,60 € bezogen habe; die Haushaltersparnis (deren Abzug seinerzeit bei den ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärungen 2019 und 2020 vergessen worden sei) habe für den Zeitraum vom

Datum14 bis ***Datum15*** 1.883,52 € betragen, ebenso für den Zeitraum ***Datum16*** bis ***Datum17***.

Damit ist aber klar, dass, worauf auch die belangte Behörde in ihren Abweisungsbescheiden vom 21. Jänner 2025 (s dazu bereits oben unter Punkt i) in der Darstellung des Verfahrensganges) zu Recht verwiesen hat, die behaupteten offensichtlichen Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen oder den Beilagen hierzu nicht zu erkennen waren (Abgabenerklärung ist nur die erste Erklärung, nicht aber eine diese später berichtigende Eingabe, s oben); selbst wenn man davon ausginge, dass die Bezug habenden Schreiben des Magistrates der Stadt ***1*** für 2020 und 2021 zum Zeitpunkt der Einreichung der ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärungen 2020 und 2021 beim Finanzamt diesem bereits vorgelegen wären, hätte es schon aufgrund der Nichtübereinstimmung der in diesen Schreiben angeführten Beträge (38.907,30 € bzw. 30.101,02 € für 2020 sowie 40.128,10 € bzw. 30.526,80 € für 2021) mit den in den ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärungen 2020 und 2021 geltend gemachten Beträgen von 7.102,49 € und 7.593,99 € der Durchführung weiterer Ermittlungen (eines Vorhalteverfahrens) bedurft, welche geeignet gewesen wären, Aufschluss über etwaige Unrichtigkeiten zu geben und feststellen zu können, in welcher Höhe die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen 2020 und 2021 tatsächlich angefallen bzw. belegmäßig nachgewiesen sind (vgl. dazu bereits oben zum Jahr 2019).

Damit liegen auch für die Jahre 2020 und 2021 die zwingenden gesetzlichen Voraussetzungen für eine Anwendung des § 293b BAO nicht vor, weshalb für eine Ermessensentscheidung kein Raum verbleibt. Die (zweite) gegenständliche Beschwerde vom 5. Februar 2025 ist sohin ebenfalls abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Das Erkenntnis folgte vielmehr der darin angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 22. Mai 2025