



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 12

GZ. RV/0177-S/13,
miterledigt RV/0178-S/13

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 9. September 2011 gemäß § 293b BAO und betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 9. September 2011 gemäß § 293b BAO wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw hat im Rahmen der am 11.2.2011 eingereichten Einkommensteuererklärung 2010 Krankheitskosten in Höhe von € 29.438,49 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2010 ist zu entnehmen, dass sich die außergewöhnliche Belastungen aus einer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Vater, welcher im Seniorenpflegeheim lebe, aufgrund der Pflegekosten (abzüglich des Pflegegeldes (7)) ergeben würden. Der Bw hat dazu auch angemerkt, dass keine wie immer geartete Vermögensübertragung erfolgt sei, dementsprechend auch nicht im Zusammenhang mit der Belastung des Bw durch die Pflegekosten für den Vater; das Pflegegeld sei mit der Mutter des

Bw zwecks Abdeckung der ihr im Zusammenhang mit der Pflegebedürftigkeit des Vaters erwachsenden außergewöhnlichen Belastungen geteilt worden.

Nachdem das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 2.5.2011 sowie in dem am 9.9.2011 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2010 und in der Folge auch im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 20.2.2012 zunächst die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen in voller Höhe anerkannt hat, hat das Finanzamt am 25.6.2012 betreffend die Einkommensteuer 2011 einen Vorhalt an den Bw gerichtet und den Bw ersucht, Rechnungen und Unterlagen, welche die Krankheitskosten belegen würden, vorzulegen.

Am 14.8.2012 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2010 erfolgt und es ist ein neuer Sachbescheid ergangen, in welchem außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 13.354,77 angesetzt worden sind. Begründend hat das Finanzamt ausgeführt, dass verabsäumt worden sei, die Gesamtkosten um die Haushaltsersparnis (€ 1.883,52) und das Pflegegeld (lt. Lohnzettel des Vaters des Bw € 14.200,20) zu kürzen.

Der Bw hat am 3.9.2012 ua. gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2010, gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 und gegen den Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2010, jeweils vom 14.8.2012, mit folgender Begründung Berufung eingebracht:

In Bezug auf den Wiederaufnahmebescheid betreffend den Einkommensteuerbescheid 2010, welcher darauf gestützt werde, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, werde ausgeführt, dass keine neuen Tatsachen vorliegen würden, zumal der Bw in seiner Einkommensteuererklärung 2010 in der Beilage den Pflegegeldbezug des Vaters in der Pflegestufe 7 dem Finanzamt ebenso mitgeteilt habe wie die nur teilweise Berücksichtigung bei den außergewöhnlichen Belastungen des Bw aus der Bestreitung der Seniorenheimkosten, weil – wie bereits damals ausgeführt – die weiteren Pflegegeldbeträge die Mutter des Bw im Zusammenhang mit der Pflegebedürftigkeit des Vaters in Anspruch nehmen habe müssen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher unzulässig.

Jedenfalls sei die Anrechnung des gesamten Pflegegeldbezuges des Vaters für 2010 auf die außergewöhnlichen Belastungen aus der Bestreitung der Seniorenheimkosten unrichtig; vielmehr habe der Bw nur jene Pflegegeldbeträge bezogen, welche er bereits in der Beilage aufgelistet habe. Ebenso sei nunmehr zu Unrecht ein Abzug der Haushaltsersparnis erfolgt, zumal der Vater in den letzten Jahrzehnten nicht im Haushalt des Bw gelebt habe, sondern

den Bw als Sohn die außergewöhnlichen Belastungen im Rahmen seiner Unterhaltspflicht treffen würden, er somit als Angehöriger die Seniorenheimkosten bezahle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.10.2012 hat das Finanzamt der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2010 mangels Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes stattgegeben und diesen Bescheid aufgehoben; die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 ist als unzulässig zurückgewiesen worden, da durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides der Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheide.

Am 24.10.2012 ist die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2010 als gestandslos erklärt worden.

Am 25.10.2012 ist eine Berichtigung zum Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9.9.2011 gemäß § 293b BAO erfolgt und es sind außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 21.986,49 berücksichtigt worden. Hinsichtlich der Begründung ist auf die Berufungsvorentscheidung betreffend den ebenfalls angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 verwiesen worden. Dort ist ua. begründend ausgeführt worden, dass das Pflegegeld bei jener Person in Abzug zu bringen sei, die die Kosten für das Pflegeheim trage. Eine Weitergabe an eine andere Person (Gattin des pflegebedürftigen Vaters) stelle eine steuerlich unbeachtliche Verwendung dar.

Gleichzeitig ist ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 ergangen.

Am 9.11.2012 ist eine zusätzliche Bescheidbegründung zu der Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 293b BAO vom 25.10.2012 mit folgendem Inhalt erlassen worden:

Aus dem Begriff außergewöhnliche Belastung sei abzuleiten, dass nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig seien. Ersatzleistungen durch Dritte würden daher die abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) kürzen, sofern nach dem Leistungszweck die entsprechenden Ausgaben (Aufwendungen) abgedeckt werden sollten. Der Leistungszweck des Pflegegeldes liege in der direkten Pflege eines pflegebedürftigen Menschen. Bei Aufnahme in ein Pflegeheim seien die Kosten unter Einsatz des Pflegegeldes grundsätzlich selbst zu tragen. Pflegeheimkosten könnten daher auch bei Tragung durch nahe Angehörige nur in dem Ausmaß als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, als diese Kosten das gesamte für diesen Leistungszweck bezogene Pflegegeld überschreiten würden. Das gelte auch, wenn das Pflegegeld für andere Zwecke oder von anderen Personen verwendet würde. Die Abgabenbehörde könne nach § 293b BAO auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen

einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. Da es sich beim ausdrücklich im Rahmen der Steuererklärung zum Ausdruck gebrachten Abzug nur eines Teiles des Pflegegeldes offensichtlich um eine Unrichtigkeit handle, hätte die Erstveranlagung so nicht durchgeführt werden dürfen. Es liege daher ein Ausfertigungsfehler im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen vor, der durch eine Berichtigung nach § 293b BAO saniert worden sei.

Mit Schriftsatz vom 19.11.2012 hat der Bw ua. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 (richtig: gegen den Bescheid über die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 9.9.2011 gemäß § 293b BAO) vom 25.10.2012 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2010 vom 25.10.2012 eingebracht.

Hinsichtlich der Bescheidberichtigung nach § 293b BAO betreffend die Einkommensteuer 2010 ist begründend ausgeführt worden, dass es sich nicht um die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen handle, sondern um eine abweichende Rechtsauffassung der Behörde. Dem stehe zum einen - nicht zuletzt auch im Hinblick auf die für unzulässig erklärte Wiederaufnahme – die Rechtskraft des Bescheides vom 14.8.2012 entgegen. Zum anderen handle es sich jedoch beim Pflegegeld gemäß § 1 BPGG um einen pauschalierten Beitrag zur Abgeltung pflegebedingter Mehraufwendungen, welcher nicht vorrangig zur Abdeckung von Pflegeheimkosten zu verwenden sei. Im konkreten Fall habe das Pflegegeld in Folge der sehr niedrigen Pension der Eltern des Bw von der Mutter für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Pflegebedürftigkeit des Vaters in Anspruch genommen werden müssen, sodass dem Bw tatsächlich nur die in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2010 angeführten Beträge zugekommen seien, um die der Bw von Anfang an die von ihm getragenen Pflegeheimkosten vermindert habe. Die Bescheidberichtigung sei daher unzulässig.

Weiters seien mit Bescheid vom 25.10.2012 Anspruchszinsen festgesetzt worden, die unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen nicht zu Recht bestünden.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 9.9.2011 gemäß § 293b BAO vom 25.10.2012 und den Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2010 vom 25.10.2012 sind – neben weiteren, in diesem Verfahren nicht interessierenden Berufungen betreffend das Jahr 2011 - dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden.

Dazu wird erwogen:**1. Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO:**

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.

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. (Vgl. VwGH vom 26.2.2013, 2010/15/0202, VwGH vom 20.5.2010, 2007/15/0098).

Unrichtigkeiten, welche erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind hingegen einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich. Bloße Zweifel an der Richtigkeit einer Abgabenerklärung – mögen sie auch berechtigt sein – stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar. (Vgl. VwGH vom 20.5.2010, 2007/15/0098).

Die offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO muss sich aus den Erklärungen und dem Verwaltungsakt des betreffenden Steuerpflichtigen ergeben. Es kommt also nicht auf den Inhalt der andere steuerpflichtige Personen betreffende Verwaltungsakte an. Die Offensichtlichkeit einer Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO, die nach dieser Bestimmung zu einer Bescheidberichtigung berechtigt, kann sich nicht aus Umständen ergeben, die erst durch Einsichtnahme in Verwaltungsakte anderer (dritter) Personen bekannt werden. (Vgl. VwGH vom 20.5.2010, 2007/15/0098).

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO vorliegt, ist jener der Erlassung des allenfalls zu berichtigenden Bescheides. Dem Wortlaut des § 293b BAO nicht widersprechend und somit vertretbar erscheint aber auch die Ansicht, dass der Zeitpunkt der Einreichung einer Abgabenerklärung der für Beurteilung von deren offensichtlicher Unrichtigkeit maßgeblich ist. (Vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, Anm 11 zu § 293b).

Zu prüfen ist im gegenständlichen Fall das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit gemäß § 293b BAO hinsichtlich der in der am 11.2.2011 eingereichten Einkommensteuererklärung 2010 (samt Beilagen) geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung nach § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 aus einer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem pflegebedürftigen Vater, welche zunächst im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 2.5.2011 und in der Folge in den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9.9.2011 in der beantragten Höhe Eingang gefunden hat. Konkret ergibt sich aus der eingereichten Einkommensteuererklärung 2010 samt Beilagen zum Zeitpunkt 9.9.2011 folgender Sachverhalt:

Der Bw hat in der Einkommensteuererklärung 2010 Krankheitskosten in Höhe von € 29.438,49 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Laut der Beilage zur Steuererklärung würden sich diese Kosten aus einer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem pflegebedürftigen Vater (Pflegestufe 7) ergeben, wobei der Bw nachstehende Zahlungen im Zusammenhang mit der Unterbringung und Pflege des Vaters im Seniorenpflegeheim getätigt habe:

Monat	2010
Jänner	3.042,52
Februar	2.749,20
März	3.067,70
April	2.827,30
Mai	3.059,70
Juni	2.950,75
Juli	2.682,12
August	3.330,55
September	3.177,00
Oktober	3.287,40
November	2.950,00
Dezember	3.062,45

Vor der Geltendmachung dieser Zahlungen als außergewöhnliche Belastung hat der Bw noch folgende Pflegegeldzahlungen als Abzugspost berücksichtigt:

Monat	2010
Februar	1.242,--
April	538,20
Juni	1.242,--
August	1.242,--
Oktober	1.242,--
Dezember	1.242,--

Zum Abzug des Pflegegeldes hat der Bw in der zur Einkommensteuererklärung 2010 eingereichten Beilage ausgeführt, dass das Pflegegeld mit der Mutter des Bw zwecks Abdeckung der ihr im Zusammenhang mit der Pflegebedürftigkeit des Vaters erwachsenen außergewöhnlichen Belastungen geteilt worden sei.

Zu diesem sich aus der Einkommensteuererklärung 2010 ergebenden Sachverhalt hat das Finanzamt in dem auf § 293b BAO gestützten berichtigenden Bescheid betreffend den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9.9.2011 im Wesentlichen die Ansicht vertreten, dass Ersatzleistungen durch Dritte die abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) kürzen würden, sofern nach dem Leistungszweck die entsprechenden Ausgaben (Aufwendungen) abgedeckt werden sollten. Der Leistungszweck des Pflegegeldes liege in der direkten Pflege eines pflegebedürftigen Menschen. Pflegeheimkosten könnten daher (auch bei Tragung durch nahe Angehörige) nur in dem Ausmaß als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, als diese Kosten das gesamte für diesen Leistungszweck bezogene Pflegegeld überschreiten würden. Das gelte auch, wenn das Pflegegeld für andere Zwecke oder von anderen Personen verwendet würde.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu Folgendes auszuführen:

Nach § 34 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum maßgebenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß Abs. 3 der genannten Norm erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach § 34 Abs. 4 EStG beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Im § 34 Abs. 7 EStG 1988 finden sich Sonderregelungen hinsichtlich der Unterhaltsleistungen.

Unterhaltsleistungen für nahe Angehörige können als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich nicht geltend gemacht werden; ausgenommen sind Aufwendungen, die beim Empfänger selbst eine außergewöhnliche Belastung wären (§ 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988).(Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 43 zu § 34).

Unterhaltsleistungen sind nach § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 143 Abs. 1 ABGB (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) schuldet das Kind seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat.

Die Unterhaltspflicht der Kinder steht gemäß § 143 Abs. 2 ABGB der eines Ehegatten, eines früheren Ehegatten, von Vorfahren und von Nachkommen näheren Grades des Unterhaltsberechtigten im Rang nach. Mehrere Kinder haben den Unterhalt anteilig nach ihren Kräften zu leisten.

Der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils mindert sich insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist. Überdies hat ein Kind nur

insoweit Unterhalt zu leisten, als es dadurch bei Berücksichtigung seiner sonstigen Sorgepflichten den eigenen angemessenen Unterhalt nicht gefährdet.

Grundsätzlich sind nach § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 vor allem Krankheits-, Pflege- oder Betreuungskosten des Unterhaltsberechtigten abzugsfähig. (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 34 Rz 68).

Die Kosten der Unterbringung in einem Alters- und Pflegeheim sind keine außergewöhnliche Belastung, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen. Die Aufwendungen sind jedenfalls um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 78 zu § 34).

Aufwendungen für die häusliche Pflege eines Steuerpflichtigen bzw. seiner Angehörigen können – wie bei einer Heimbetreuung – ab dem Verlust der Fähigkeit zur eigenen Haushaltsführung bzw. dem Bezug von Pflegegeld als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Dies gilt bei einer Pflege im Familienverband wie bei einer gewerblichen oder nichtselbständigen Pflege durch Fremde. Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung anfallenden Geld- und Sachaufwendungen geltend gemacht werden; sie sind um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse zu kürzen. (Vgl. Jakom/Baldauf EStG, § 34 Rz 90).

Zuschüsse kürzen immer dann die außergewöhnliche Belastung, wenn der dem Zuschuss immanente Leistungszweck der Minderung der außergewöhnlichen Belastung dient. (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 23 zu § 34 unter Hinweis auf verschiedene Erkenntnisse des VwGH).

Die Aufwendungen des Unterhaltsverpflichteten sind somit um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken. (Vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 34 Anm 78, Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 78 zu § 34 unter Hinweis auf Erkenntnisse des VwGH).

Nach § 1 Bundespflegegeldgesetz hat das Pflegegeld den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen.

Grundsätzlich verfolgt das Pflegegeld zwei Ziele: größere finanzielle Entlastung und mehr Selbstbestimmung durch größtmögliche Wahl- und Gestaltungsfreiheit in der Pflegesituation. Mit dem Pflegegeld wird ein Teil der pflegebedingten Mehraufwendungen durch eine Geldleistung abgegolten. Dadurch soll die notwendige Pflege gesichert und ein möglichst selbstbestimmtes und bedürfnisorientiertes Leben ermöglicht werden. Insbesondere soll die Entscheidung über die Verwendung des Pflegegeldes und die Wahl der Betreuungsart dem Pflegebedürftigen überlassen werden. (http://soziale-initiative.net/intsal/Projekte/i_stammtisch/03_03_10/i_stammtisch_03032010.html, <http://www.pflegedaheim.at/cms/pflege/thema.html>).

Laut den Angaben des Bw in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2010 war der Vater des Bw – wie bereits ausgeführt - in diesem Jahr pflegebedürftig, er bezog ganzjährig Pflegegeld der Pflegestufe 7. Der Beilage ist weiter zu entnehmen, dass dem Vater des Bw im Jahr 2010 ein Platz in einem privaten Seniorenpflegeheim zur Verfügung stand und der Bw die Kosten für dieses Seniorenpflegeheim übernahm. Die monatlich vom Bw getragenen Kosten für das Seniorenpflegeheim betrugen im Jahr 2010 zwischen € 2.682,12 und € 3.330,55 und fielen in jedem Monat des Jahres 2010 laut der eingereichten Beilage in unterschiedlicher Höhe an. Den übernommenen Heimkosten hat der Bw jeden zweiten Monat des Jahres 2010 - beginnend mit Februar - Pflegegeld von € 1.242,-- gegenübergestellt, lediglich im Monat April hat er einen Betrag von € 538,20 angesetzt. Der Bw begründete den nur teilweise vorgenommenen Abzug des Pflegegeldes damit, dass er das restliche Pflegegeld der Mutter zwecks Abdeckung der ihr im Zusammenhang mit der Pflegebedürftigkeit des Vaters erwachsenen außergewöhnlichen Belastungen überlassen habe.

Die wörtlichen Formulierung „das Pflegegeld wurde geteilt mit meiner Mutter AB zwecks Abdeckung der ihr im Zusammenhang mit der Pflegebedürftigkeit meines Vaters erwachsenden außergewöhnlichen Belastungen“ deutet nun darauf hin, dass auch die Mutter des Bw, welche nach § 143 Abs. 2 ABGB grundsätzlich vorrangig (im Vergleich zum Bw) eine Unterhaltspflicht gegenüber ihrem Ehegatten, dem Vater des Bw, trifft, im Jahr 2010 Unterhaltsleistungen erbrachte und diese Unterhaltsleistungen im Zusammenhang mit der Pflegedürftigkeit ihres Ehegatten, des Vaters des Bw, standen. Auch wenn der Bw die Kosten für die Heimunterbringung des Vaters übernahm und Heimkosten während des gesamten Jahres 2010 vom Bw getragen wurden, so fällt doch auf, dass jedes Monat Kosten in unterschiedlicher Höhe angefallen waren. Ein Grund für die monatlich unterschiedliche Höhe der Heimkosten könnte durchaus auch darin gelegen sein, dass der Vater des Bw zeitweise von der Mutter des Bw aus dem Seniorenpflegeheim herausgenommen und im gemeinsamen Haushalt der Ehegatten bzw. der Eltern des Bw betreut wurde und während dieser Zeit vom

Seniorenpflegeheim keine Kostenanteile für die Verpflegung und Betreuung im Seniorenpflegeheim angesetzt wurden. Gleichzeitig könnten Kosten im Zusammenhang mit der häuslichen Pflege entstanden sein, welche die Mutter des Bw aufgrund ihrer möglicherweise bestehenden Unterhaltsverpflichtung gegenüber ihrem Ehegatten, dem Vater des Bw, übernommen hatte. In einem derartigen Fall wären sowohl beim Bw als auch dessen Mutter als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähige Kosten für die Pflege und Betreuung des Vaters des Bw angefallen, was weiter zur Folge haben müsste, dass die dem Bw und dessen Mutter erwachsenen Aufwendungen anteilig um das dem Vater des Bw zugestandene Pflegegeld bei Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung nach § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 zu kürzen wären.

Aufgrund der vorstehenden Überlegungen kommt der unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis, dass das vom Vater des Bw bezogene Pflegegeld nicht ohne weitere Ermittlungen zur Gänze von den für die Heimunterbringung des Vaters vom Bw übernommenen Aufwendungen abgezogen werden konnte. Es wären vielmehr zuvor Ermittlungen über die Einkommensverhältnisse der laut ABGB vorrangig unterhaltspflichtigen Mutter des Bw, über eine möglicherweise zeitweise erfolgte häusliche Pflege des Vaters des Bw, über damit verbundene Kosten, welche von der Mutter getragen worden sein könnten, und eine ebenfalls nicht auszuschließende Verringerung der Heimkosten vorzunehmen gewesen. Der Einkommensteuerakt des Bw gibt keine Auskunft über die bei der Mutter des Bw bestehenden Einkommensverhältnisse, über die Ursachen und die Art der vom Bw angesprochene Kosten, mit welchen die Mutter belastet wurde, und die Gründe für die monatlich unterschiedliche Höhe der Heimkosten.

Im Hinblick darauf, dass die Entscheidung über die Verwendung des Pflegegeldes und die Wahl der Betreuungsart dem Pflegebedürftigen freisteht und sich aus dem Inhalt des Einkommensteueraktes des Bw nicht ableiten lässt, dass der Vater des Bw ausschließlich und ununterbrochen im Seniorenpflegeheim betreut wurde und durch die ausschließliche Betreuung im Seniorenpflegeheim nur dort Pflegekosten anfielen, und im Hinblick auf die Tatsache, dass die Mutter des Bw als Ehegattin laut ABGB grundsätzlich vorrangig unterhaltspflichtig ist und der Bw Kosten, welche der Mutter im Zusammenhang mit der Pflege und Betreuung des Vaters des Bw übernahm, anspricht, lässt sich ohne ein über die im Zeitpunkt der Erlassung des gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides vom 9.9.2011 bekannte Aktenlage hinausgehendes Ermittlungsverfahren nicht mit abschließender Sicherheit sagen, ob das gesamte dem Vater des Bw zustehende Pflegegeld ausschließlich für die Pflege im Seniorenpflegeheim verwendet wurde oder phasenweise auch eine mit Kosten verbundene häusliche Pflege bestand und

währenddessen keine Pflegekosten im Seniorenpflegeheim anfielen und die Kosten für die häusliche Pflege die Mutter aus ihrem Einkommen trug, ob also möglicherweise – wie vom Bw dargestellt – tatsächlich nur ein Teil des Pflegegeldes beim Bw im Rahmen der Ermittlung der außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen wäre.

Eine allfällige Unrichtigkeit der Höhe des vom Bw tatsächlich gegenverrechneten Pflegegeldes ist daher erst nach Durchführung eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens erkennbar und daher nicht gemäß § 293b BAO beseitigbar. Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung – mögen sie auch berechtigt sein – stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar.

Die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO lagen somit nicht vor, weshalb der Berichtigungsbescheid betreffend die Einkommensteuer 2010 vom 25.10.2012 aufzuheben war.

2. Anspruchszinsen:

Gemäß § 205 Abs. 1 erster Satz BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. (Vgl. Ritz BAO⁴, Rz 2 zu § 205).

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesenen Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides. (Vgl. Ritz, BAO⁴, Rz 33 und 35 zu § 205).

Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer- (Körperschaftsteuer-) bescheid sei inhaltlich rechtswidrig. (Vgl. Ritz, BAO⁴, RZ 34 zu § 205).

Die gegenständliche Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 vom 25.10.2012 wendet sich inhaltlich ausschließlich gegen den Bescheid über die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 9.9.2011 gemäß § 293b BAO vom 25.10.2012. Dieser Einwand, wonach der Bescheid über die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 9.9.2011 gemäß § 293b BAO inhaltlich rechtswidrig sei, ist aber nach den zuvor erfolgten Rechtsausführungen nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des Bescheides über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 vom 25.10.2012 aufzuzeigen.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 vom 25.10.2012 ist daher abzuweisen. Die Aufhebung des Bescheides über die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 9.9.2011 gemäß § 293b BAO vom 25.10.2012 (siehe Punkt 1) wird jedoch einen weiteren Zinsenbescheid zur Folge haben.

Salzburg, am 21. Oktober 2013