



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des D.V., vertreten durch Sutterlüty Klagian Brändle Lercher, Rechtsanwälte Partnerschaft, 6850 Dornbirn, Marktstraße 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 293 BAO sowie Anspruchszinsen 2007 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 2) Die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer hat einen zu 100% behinderten Sohn. In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 wurde der Bezug der erhöhten Familienbeihilfe sowie pflegebedingter Geldleistungen in Höhe von monatlich 799,30 € angegeben. Unter der Kennzahl 428 "Schulgeld für eine Sonder(Pflege)Schule bzw. Behindertenwerkstätte" wurde ein Betrag in Höhe von 10.239,26 € als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Nachdem der Berufungsführer dem Ersuchen des Finanzamtes um Nachweis der im Zusammenhang mit der Behinderung angefallenen Aufwendungen durch Vorlage einer entsprechenden Bestätigung entsprochen hatte, hat das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29. September 2008 die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen insoweit

berücksichtigt, als von den geltend gemachten Kosten pro Übernachtung im Wohnheim ein Dreißigstel (8,70 €) vom Pauschbetrag (262,00 € monatlich) in Abzug gebracht wurde.

Am 20. Oktober 2009 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, in dem die bisher berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen um das Pflegegeld gekürzt wurden. Gleichzeitig wurden in Folge der geänderten Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2007 Anspruchszinsen in Höhe von 115,42 € festgesetzt.

Die Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO sowie die Festsetzung von Anspruchszinsen bekämpft der Berufungsführer durch seine rechtlich Vertretung mit Berufung und nach Ergehen abweisender Berufungsvorentscheidungen mit Vorlageantrag. Während das Finanzamt infolge des übersehenen Pflegegeldbezuges von einem tatsächlichen Fehler der Behörde ausgeht, der einem Rechenfehler sehr nahe komme und bei entsprechender Aufmerksamkeit bereits bei der Bescheiderstellung aufgefallen wäre, wendet die Vertretung des Berufungsführers unter Anführung zahlreicher Judikate im Wesentlichen ein, dass ein nach § 293 BAO berichtigbarer Fehler nicht vorliege. Vielmehr handle es sich bei der Nichtberücksichtigung der bezogenen Pflegegeldleistungen um einen vergessenen, übersehenen oder sonst nicht berücksichtigten Sachverhalt. Es liege somit eine unrichtige Willensbildung und damit ein inhaltlicher Fehler vor, der einer Berichtigung nach § 293 BAO nicht zugänglich sei. Die Festsetzung von Anspruchszinsen sei zudem selbst bei rechtmäßiger Berichtigung des Einkommensteuerbescheides zu Unrecht erfolgt, weil dem Berufungsführer kein Verschulden am Zustandekommen des zu berichtigenden Einkommensteuerbescheides anzulasten sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO

Gemäß [§ 293 BAO](#) kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dient § 293 BAO zur Berichtigung des infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Behörde entstandenen erkennbaren Auseinanderklaffens von Bescheidabsicht und formeller Erklärung des Bescheidwillens, nicht aber dazu, der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufene Fehler zu beseitigen (vgl. VwGH 9.7.2008, [2005/13/0020](#), mwN).

Wiederholt hat der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, dass die Willensbildung einer bescheiderlassenden Behörde ein Denkprozess sei, dessen Ergebnis als Bescheidwille in Erscheinung trete. Fakten, die während dieses Denkprozesses in Vergessenheit geraten seien, könnten nicht Gegenstand der Willensbildung sein. Sie führten vielmehr, soweit sie für den Denkprozess relevant wären, zu einer unrichtigen oder unvollständigen Willensbildung, deren unmittelbare Auswirkung auf den jeweiligen Bescheid auch nicht gemäß § 293 BAO berichtigt werden könne, wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tage trete (vgl. VwGH 20.6.1990, [89/13/0113](#) und VwGH 26.3.1993, [90/17/0224](#), mwN).

Vergessene, übersehene oder sonst nicht berücksichtigte Sachverhalte (zB erklärte Besteuerungsgrundlagen) führen damit zu einer unrichtigen (von der Grundlage her unvollständigen) Willensbildung. Infolge der Nichtberücksichtigung bei der Gestaltung des Bescheidwillens liegt daher nicht ein Fehler in der Form des Willens, sondern ein inhaltlicher Fehler vor, der einer Berichtigung nach § 293 BAO nicht zugänglich ist (vgl. UFS 29.9.2004, RV/3988-W/02 und UFS 20.10.2008, RV/0358-L/07, ebenfalls betreffend einen offengelegten, aber nicht berücksichtigten Pflegegeldbezug).

Die Nichtberücksichtigung des Pflegegeldes kann auch nicht unter Vorgabe eines einem unterlaufenen Rechenfehler nahe kommenden Fehlers (unrichtige Subtraktion des Pflegegeldbezugs mit Null anstelle des ausgewiesenen Pflegegeldes) nach § 293 BAO berichtigt werden, ergibt sich aus der Aktenlage, sofern diesfalls nicht ohnehin von einer auf eine ungekürzte Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung hinausgehenden Willensbildung auszugehen wäre, doch kein Hinweis für eine solche Berechnung.

Mangels eines gemäß § 293 BAO berichtigbaren Fehlers war der Berufung somit Folge zu geben und der angefochtene Berichtigungsbescheid aufzuheben.

Im Übrigen haftet dem berichtigten Bescheid die vorgegebene (tatsächliche) Unrichtigkeit jedenfalls insoweit nicht an, als nach Lehre und Rechtsprechung Einigkeit darüber besteht, dass pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zwar vom Pauschbetrag nach § 5 Abs 1 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG ergangenen Verordnung [BGBl. Nr. 303/1996](#), in Abzug zu bringen sind, nicht aber vom "Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte" (vgl. ua. UFS 6.11.2006, RV/2122-W/05, UFS 12.11.2007, RV/0094-I/07, VwGH 2.2.2010, [2009/15/0026](#), Doralt, EStG¹⁵, § 35 Tz 18). Zwischenzeitig hat sich auch die Verwaltungspraxis dieser Auffassung angeschlossen (vgl. LStR 2002 Rz 858).

2. Anspruchszinsen:

Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten 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.

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben; dabei löst jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen (neuen) Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt daher je Differenzbetrag eine Abgabe vor, wobei der Zinsenbescheid an die Höhe der im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides gebunden ist. Aufgrund dieser Bindung ist der Zinsenbescheid auch nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 34; ebenso VwGH 27.8.2008, [2006/15/0150](#), mwN). Wird der Abgabenbescheid abgeändert oder wie gegenständlich aufgehoben, hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. VwGH 28.5.2009, [2006/15/0316](#)).

Die Bestimmung des § 205 BAO stellt auch nicht darauf ab, aus welchen Gründen sich im Einzelfall aus Abgabenbescheiden Differenzbeträge an Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer ergeben. Insbesondere kommt es nicht auf ein Verschulden bzw. Nichtverschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an (vgl. VwGH 24.9.2008, [2007/15/0175](#)).

Der Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid konnte sohin kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 16. Februar 2012