



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., AdresseBw., vom 23. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 7. und 8. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2002 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit **Einkommensteuerbescheid 2000 vom 8. Februar 2006**, Berichtigung gemäß § 293 BAO zum Bescheid vom 29. November 2001, wurde als außergewöhnliche Belastung lediglich der Aufwand für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes in Höhe von 4.500,00 S anerkannt und wie folgt begründet:

Es liege eine auf dem Einsatz einer automatisationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit vor.

Laut **Erstbescheid vom 29. November 2001** wurde zudem auch ein Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes in Höhe von 43.200,00 S und nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 25.137,00 S anerkannt.

Aus der eingereichten **Erklärung zur Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung**

gehen Kosten für Schulgeld in Höhe von 25.137,00 S und eine pflegebedingte Geldleistung von monatlich 20.240,00 S hervor.

Mit Schreiben vom **24. Februar 2006** wurde gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 8. Februar 2006 **Berufung** eingereicht wie folgt:

Der Bescheid werde wegen der Berichtigung nach § 293 BAO angefochten. Es werde beantragt, die Veranlagung laut Bescheid vom 29. November 2001 aufrecht zu erhalten und die außergewöhnliche Belastung zu gewähren. Weiters werde beantragt, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 vom 8. Februar 2006 ersatzlos aufzuheben.

In der Bescheidbegründung werde ausgeführt *„Es liegt eine auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit vor.“* Gemäß § 293 BAO könne die Abgabenbehörde 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. Ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten seien zum Beispiel Fehler, die sich daraus ergeben würden, dass das Finanzamt den Programmablauf, den sie mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen auslöse, nicht kenne. Ein solcher Fehler könne auch eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein.

Solche „ADV-Fehler“ könnten auch Programmfehler sein, allerdings nicht, wenn die Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen (zum Beispiel über die Berechnungsmethode bei begünstigten Einkommensteuersätzen) ausgegangen sei. Es werde diesbezüglich auf die Ausführungen in Stoll, BAO-Kommentar, Bd. 3, § 239 BAO, Seite 2822, verwiesen.

Dementsprechend würden unter die möglichen Berichtigungsgründe nur Fehler in der mechanischen Bedienung der Maschinen und im Einsatz des Programms fallen (nicht hingegen auch Fehler im Erstellen des Programms), sohin als Fehler jeweils im Sinne von technischem, mechanischem „Vertun“ auf dem Gebiet des Computereinsatzes.

Im gegenständlichen Fall sei die Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen ausgegangen. Es sei keine Aufrechnung mit dem Pflegegeld erfolgt.

In der Abgabenerklärung sei der Sachverhalt ausreichend und richtig dargelegt worden. Es sei insbesondere auch der Punkt ausgeführt worden, wonach eine pflegebedingte Geldleistung in Höhe von monatlich 20.140,00 S bezogen werde.

Der nunmehrige Passus bzw. die Bescheidbegründung resultiere nicht aus dem Gesetz, sondern sei nur eine Rechtsmeinung der Lohnsteuerrichtlinien.

Es handle sich daher um eine vertretbare Rechtsmeinung, noch dazu, wo die Erklärungserstellung richtig gewesen wäre, wonach bei erhöhter Familienbeihilfe die gegenständliche außergewöhnliche Belastung für den auswärtigen Schulbesuch der Behinderten zustehen würde. Die außergewöhnliche Belastung laut Bescheid vom 29. November 2001 würde daher keine offensichtliche Unrichtigkeit darstellen.

Der bestehende Bescheid wäre daher keiner „offensichtlich unrichtigen rechtlichen Würdigung“ unterlegen, sondern die Behörde hätte den seinerzeitigen Bescheid im Wissen und in der Kenntnis des tatsächlichen Sachverhaltes erstellt.

Daran ändere auch die Bescheidbegründung im nunmehr berichtigen Bescheid nichts, weil die Notwendigkeit der Berichtigung sich nicht aus dem Gesetzestext ergebe, sondern eben nur aus den zitierten Lohnsteuerrichtlinien. Die zitierte Literaturstelle in Ritz, BAO-Kommentar, Seite 881, führe ausdrücklich aus, dass die Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen nicht unter die Berichtigungsmöglichkeit des § 293 BAO falle.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. Februar 2007 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 8. Februar 2006 als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Die Berufung richte sich gegen die Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO. In der Begründung werde auf die auf den Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit verwiesen.

Im Berufungsbegehren werde darauf hingewiesen, dass „ADV-Fehler“ auch Programmfehler sein könnten, § 293 BAO allerdings nicht anzuwenden sei, wenn die Programmierung von einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung ausgegangen sei.

Es sei auszuschließen, dass die Programmierung von einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung ausgegangen sei, sondern dem Programm die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen zugrunde gelegt worden sei. Laut § 5 Abs. 1 der VO seien Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262,00 € vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu berücksichtigen.

Am 1. März 2007 wurde der **Antrag auf Vorlage der Berufung** gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 8. Februar 2006 zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und wie folgt ausgeführt:

Der Bescheid werde wegen der Berichtigung gemäß § 293 BAO angefochten. Es werde beantragt, die Veranlagung laut Bescheid vom 29. November 2001 aufrecht zu erhalten, die außergewöhnliche Belastung zu gewähren und den Betrag von 2.084,69 € wieder gutzuschreiben.

Weiters werde beantragt, die vorgeschriebenen Anspruchszinsen in Höhe von 487,05 € wieder gutzuschreiben.

Bezüglich der Begründung werde auf die Berufung vom 24. Februar 2006 verwiesen.

Laut Bescheid vom 7. November 2005 sei die Berichtigung mit folgender Begründung erfolgt:

“Die geltend gemachten Kosten wegen Krankheit bzw. Behinderung waren um das steuerfreie Pflegegeld zu kürzen.“

Diese Berichtigung sei nicht aufgrund des Gesetzes, sondern ausschließlich aufgrund der Rechtsmeinung der Lohnsteuerrichtlinien erfolgt.

Es würde sich daher um eine vertretbare Rechtsmeinung handeln, noch dazu, wo die Erklärungserstellung richtig gewesen wäre, wonach bei erhöhter Familienbeihilfe die gegenständliche außergewöhnliche Belastung für den auswärtigen Schulbesuch der Behinderten zustehen würde. Die außergewöhnliche Belastung laut Bescheid stelle daher keine offensichtliche Unrichtigkeit dar, sondern eben eine Beurteilung unter Berücksichtigung der Lohnsteuerrichtlinien.

Der bestehende Bescheid wäre daher keiner „offensichtlich unrichtigen rechtlichen Würdigung“ unterlegen, sondern die Behörde hätte den seinerzeitigen Bescheid im Wissen und in der Kenntnis des tatsächlichen Sachverhaltes erstellt. Daran ändere auch die Bescheidbegründung *„Im Jahr 2000 erfolgte irrtümlich keine Gegenrechnung der Aufwendungen mit dem Pflegegeld“* nichts, weil die Notwendigkeit der Berichtigung sich nicht aus dem Gesetzestext ergebe, sondern eben nur aus den zitierten Lohnsteuerrichtlinien.

Die geänderte Bescheidbegründung im berichtigten Bescheid vom 8. Februar 2006 *„Es liegt eine auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit vor“* könne daran nichts ändern. Es bestehe nämlich keineswegs eine „ausschließlich“ auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit, sondern die nunmehrige Behandlung des Pflegegeldes resultiere aus den Lohnsteuerrichtlinien und nicht aus dem Einkommensteuergesetz.

Die Berufungsentscheidungs begründung vom 9. Februar 2007 *„Es ist auszuschließen, dass die Programmierung von einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung ausgegangen ist, sondern dem Programm die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen zugrunde gelegt wurde“* lasse keineswegs erkennen, worin dann der seinerzeitige Fehler der Abgabenbehörde bestanden habe. Es sei vielmehr der Schluss zulässig, dass es sich dabei um eine Schutzbehauptung handle, die abgabenrechtlich irrelevant sei.

Sollte über das gegenständliche Verfahren ein Senat entscheiden, werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2002 vom 7. Februar 2006**, Berichtigung gemäß § 293 BAO zum Bescheid vom 3. Dezember 2003, wurde als außergewöhnliche Belastung

lediglich der Aufwand für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes in Höhe von 1.320,00 € anerkannt und wie folgt begründet:

Es liege eine auf dem Einsatz einer automatisationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit vor.

Laut **Erstbescheid vom 3. Dezember 2003** wurden zudem auch nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 5.930,28 € anerkannt.

Aus der eingereichten **Erklärung zur Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung** gehen Kosten für Schulgeld in Höhe von 5.930,28 € und eine pflegebedingte Geldleistung von monatlich 1.471,50 € hervor.

Mit Schreiben vom **24. Februar 2006** wurde gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 7. Februar 2006 **Berufung** eingereicht wie folgt:

Der Bescheid werde wegen der Berichtigung nach § 293 BAO angefochten. Es werde beantragt, die Veranlagung laut Bescheid vom 3. Dezember 2003 aufrecht zu erhalten und die außergewöhnliche Belastung zu gewähren. Weiters werde beantragt, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 vom 7. Februar 2006 ersatzlos aufzuheben.

In der Bescheidbegründung werde ausgeführt: *„Es liegt eine auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit vor.“* Gemäß § 293 BAO könne die Abgabenbehörde 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. Ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten seien zum Beispiel Fehler, die sich daraus ergeben würden, dass das Finanzamt den Programmablauf, den sie mit einer bestimmten Eintragung in einem Eingabebogen auslöse, nicht kenne. Ein solcher Fehler könne auch eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgt Eintragung sein.

Solche „ADV-Fehler“ könnten auch Programmfehler sein, allerdings nicht, wenn die Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen (zum Beispiel über die Berechnungsmethode bei begünstigten Einkommensteuersätzen) ausgegangen sei. Es werde diesbezüglich auf die Ausführungen in Stoll, BAO-Kommentar, Bd. 3, § 239 BAO, Seite 2822, verwiesen.

Dementsprechend würden unter die möglichen Berichtigungsgründe nur Fehler in der mechanischen Bedienung der Maschinen und im Einsatz des Programms fallen (nicht hingegen auch Fehler im Erstellen des Programms), sohin als Fehler jeweils im Sinne von

technischem, mechanischem „Vertun“ auf dem Gebiet des Computereinsatzes.

Im gegenständlichen Fall sei die Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen ausgegangen. Es sei keine Aufrechnung mit dem Pflegegeld erfolgt.

In der Abgabenerklärung sei der Sachverhalt ausreichend und richtig dargelegt worden. Es sei insbesondere auch der Punkt ausgeführt worden, wonach eine pflegebedingte Geldleistung in Höhe von monatlich 1.471,50 € bezogen werde.

Der nunmehrige Passus bzw. die Bescheidbegründung resultiere nicht aus dem Gesetz, sondern sei nur eine Rechtsmeinung der Lohnsteuerrichtlinien.

Es handle sich daher um eine vertretbare Rechtsmeinung, noch dazu, wo die Erklärungserstellung richtig gewesen wäre, wonach bei erhöhter Familienbeihilfe die gegenständliche außergewöhnliche Belastung für den auswärtigen Schulbesuch der Behinderten zustehen würde. Die außergewöhnliche Belastung laut Bescheid vom 3. Dezember 2003 würde daher keine offensichtliche Unrichtigkeit darstellen.

Der bestehende Bescheid wäre daher keiner „offensichtlich unrichtigen rechtlichen Würdigung“ unterlegen, sondern die Behörde hätte den seinerzeitigen Bescheid im Wissen und in der Kenntnis des tatsächlichen Sachverhaltes erstellt.

Daran ändere auch die Bescheidbegründung im nunmehr berichtigen Bescheid nichts, weil die Notwendigkeit der Berichtigung sich nicht aus dem Gesetzestext ergebe, sondern eben nur aus den zitierten Lohnsteuerrichtlinien. Die zitierte Literaturstelle in Ritz, BAO-Kommentar, Seite 881, führe ausdrücklich aus, dass die Programmierung von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen nicht unter die Berichtigungsmöglichkeit des § 293 BAO falle.

Sollte über das gegenständliche Verfahren ein Senat entscheiden, werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. Februar 2007 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 7. Februar 2006 als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich der Begründung werde auf die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheid 2000 vom 8. Februar 2006 verwiesen.

Am 2. März 2007 wurde der **Antrag auf Vorlage der Berufung** gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2002 vom 7. Februar 2006 zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und wie folgt ausgeführt: Der Bescheid werde wegen der Berichtigung gemäß § 293 BAO angefochten. Es werde beantragt, die Veranlagung laut Bescheid vom 3. Dezember 2003 aufrecht zu erhalten, die außergewöhnliche Belastung zu gewähren und den Betrag von 2.656,62 € wieder gutzuschreiben.

Weiters werde beantragt, die vorgeschriebenen Anspruchszinsen in Höhe von 217,30 € wieder gutzuschreiben.

Bezüglich der Begründung werde auf die Berufung vom 24. Februar 2006 verwiesen.

Laut Bescheid vom 7. November 2005 sei die Berichtigung mit folgender Begründung erfolgt:

„Die geltend gemachten Kosten wegen Krankheit bzw. Behinderung waren um das steuerfreie Pflegegeld zu kürzen.“

Diese Berichtigung sei nicht aufgrund des Gesetzes, sondern ausschließlich aufgrund der Rechtsmeinung der Lohnsteuerrichtlinien erfolgt.

Es würde sich daher um eine vertretbare Rechtsmeinung handeln, noch dazu wo die Erklärungserstellung richtig gewesen wäre, wonach bei erhöhter Familienbeihilfe die gegenständliche außergewöhnliche Belastung für den auswärtigen Schulbesuch der Behinderten zustehen würde. Die außergewöhnliche Belastung laut Bescheid stelle daher keine offensichtliche Unrichtigkeit dar, sondern eben eine Beurteilung unter Berücksichtigung der Lohnsteuerrichtlinien.

Der bestehende Bescheid wäre daher keiner „offensichtlich unrichtigen rechtlichen Würdigung“ unterlegen, sondern die Behörde hätte den seinerzeitigen Bescheid im Wissen und in der Kenntnis des tatsächlichen Sachverhaltes erstellt. Daran ändere auch die Bescheidbegründung *„Im Jahr 2000 erfolgte irrtümlich keine Gegenrechnung der Aufwendungen mit dem Pflegegeld“* nichts, weil die Notwendigkeit der Berichtigung sich nicht aus dem Gesetzestext ergebe, sondern eben nur aus den zitierten Lohnsteuerrichtlinien.

Die geänderte Bescheidbegründung im berichtigten Bescheid vom 8. Februar 2006 *„Es liegt eine auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit vor“* könne daran nichts ändern. Es bestehe nämlich keineswegs eine „ausschließlich“ auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit, sondern die nunmehrige Behandlung des Pflegegeldes resultiere aus den Lohnsteuerrichtlinien und nicht aus dem Einkommensteuergesetz.

Die Berufungsentscheidungsbegründung vom 9. Februar 2007 *„Es ist auszuschließen, dass die Programmierung von einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung ausgegangen ist, sondern dem Programm die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen zugrunde gelegt wurde“* lasse keineswegs erkennen, worin dann der seinerzeitige Fehler der Abgabenbehörde bestanden habe. Es sei vielmehr der Schluss zulässig, dass es sich dabei um eine Schutzbehauptung handle, die abgabenrechtlich irrelevant sei.

Sollte über das gegenständliche Verfahren ein Senat entscheiden, werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Aus den **Begründungen zu den aufgehobenen Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2002** gemäß § 293b BAO vom 7. November 2005 geht Folgendes hervor:

„Die geltend gemachten Kosten wegen Krankheit bzw. Behinderung waren um das steuerfreie Pflegegeld zu kürzen.“

Durch einen EDV-Fehler erfolgte irrtümlich keine Gegenrechnung der Aufwendungen mit dem Pflegegeld.“

Am 22. März 2007 wurden obige Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat **vorgelegt**.

Am **18. August 2008** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Amtspartei abgefertigt:

„Die angefochtenen Berichtigungsbescheide gemäß § 293 BAO für die Einkommensteuer der Jahre 2000 und 2002 wurden mit dem Vorliegen einer auf dem Einsatz einer automatisationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhenden Unrichtigkeit begründet. Sie werden nun aufgefordert, darzulegen, worauf diese Unrichtigkeit fußt.

Laut den vorliegenden Erklärungen des Berufungswerbers wurden sämtliche Beträge im Hinblick auf außergewöhnliche Belastungen von diesem offen gelegt.

Sollte es sich um ein bloßes Vergessen der Behörde handeln, ist etwa auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.3.1991, 90/13/0243, zu verweisen, wonach ein solches kein berichtigungsfähiges Versehen darstellt.

Hingewiesen wird dabei auf die Begründungen der – nicht mehr zum Rechtsbestand gehörenden – Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO bezüglich Einkommensteuerbescheid 2000 und 2002 jeweils vom 7. November 2005, wonach „irrtümlich“ keine Aufrechnung mit dem Pflegegeld erfolgt sei.

Der Senat geht nach Aktenlage davon aus, dass kein Berichtigungsgrund nach § 293 BAO vorliegt. Nehmen Sie dazu Stellung!“

Mit **Schreiben vom 21. August 2008** wurde wie folgt geantwortet:

§ 1 Abs. 3 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen laute: *„Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.“*

E contrario ergebe sich daraus, dass das Pflegegeld auf den Freibetrag gemäß § 5 VO, als auch auf das Schulgeld für eine Sonder- oder Pflegeschule oder für eine Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte anzurechnen sei.

Veranlagungsjahr 2000:

Auf Grund eines Abschreibfehlers seien die Angaben zum Pflegegeld nicht aus der Erklärung in die EDV übernommen worden. Zum vom Senat angeführten Erkenntnis des VwGH vom 22.3.1991, 90/13/0243, werde darauf hingewiesen, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um Fakten handle, die während eines Denkprozesses im Rahmen der Willensbildung in Vergessenheit geraten sein würden, sondern um einen reinen Abschreibfehler. Beim zitierten Erkenntnis, welchem ein Denkfehler der Behörde bei der Berechnung der

Gewerbesteuerrückstellung zu Grunde gelegen ist, liege daher ein völlig anderer Sachverhalt vor, der mit diesem Fall nicht vergleichbar sei.

Im Gegenteil liege nach Ansicht der Amtspartei ein typischer, dem Normzweck des § 293 BAO entsprechender und daher nach dieser Norm berichtigbarer Abschreibfehler vor.

Veranlagungsjahr 2002:

Der Fehler hinsichtlich der Anrechnung des Pflegegeldes auf das Schulgeld im angefochtenen Bescheid beruhe nicht, wie im Schreiben angedeutet, auf einer unrichtigen Willensbildung oder einem Vergessen der Behörde, sondern auf der im betreffenden Jahr unrichtigen Programmierung der EDV. Das Finanzamt hätte den Programmablauf, bei der Veranlagung 2002, der trotz der Eintragung der pflegebedingten Geldleistung bei der Kennzahl 416 zu einem rechts- (verordnungs-)widrigen Bescheid geführt hätte, nicht gekannt.

Dieser Programmfehler beruhe nicht auf einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung, denn schon seit dem Lohnsteuerprotokoll 1997 (AÖFV 185/1997) sei von der Finanz die der VO über außergewöhnliche Belastungen entsprechende Rechtsansicht zur Anrechnung des Pflegegeldes vertreten worden (siehe auch das dortige Beispiel zur Anrechnung des Pflegegeldes auf das Schulgeld). Dass es sich um einen Programmfehler gehandelt hätte, ergebe sich unzweifelhaft aus den diesbezüglichen Ausführungen im Lohnsteuerprotokoll 2004 (AÖFV 32/2005).

Auf Ritz, Kommentar zur BAO, § 293, Tz 7, werde verwiesen.

Es würde daher festgehalten werden, dass das Finanzamt die geäußerte Rechtsansicht des Senates, wonach nach der Aktenlage kein Berichtigungsgrund nach § 293 BAO vorliegen würde, nicht teile.

Zur Klarstellung wurden durch die Amtspartei mit Schreiben vom 27. August 2008 die Auszüge Lohnsteuerprotokoll wie folgt konkretisiert:

*“Auszug aus dem **Lohnsteuerprotokoll 1997**, AÖFV 185/1997:*

§ 34 und 35 EStG 1988

Unterrichtserteilung behinderter Kinder

Nach der Verordnung vom 12. Juni 1996 können als außergewöhnliche Belastung zusätzlich zum Pauschbetrag von 3.600,00 S monatlich auch Aufwendungen für die Unterrichtserteilung in Sonder- und Pflegeschulen oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte berücksichtigt werden. Wie sind die Begriffe Sonder- und Pflegeschulen bzw. Behindertenwerkstätten auszulegen?

Können auch Aufwendungen für Betreuungsstunden im Rahmen der sonderpädagogischen Förderung im Kindergarten darunter subsumiert werden? Was ist unter Entgelt für die

Unterrichtserteilung bzw. für die Tätigkeit zu verstehen? Sind Kostenbeiträge daher zum Beispiel auf Verpflegungskosten und Unterrichtskosten (gegebenenfalls im Schätzungswege) aufzuteilen?

Neben dem Pauschbetrag von 3.600,00 S monatlich können alle Aufwendungen für die Betreuung und Unterrichtserteilung (Entgelt für die Unterrichtserteilung) als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden (siehe § 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996). Dabei hat keine Aufteilung in reine Aufenthaltskosten und Verpflegungskosten bzw. Unterrichtskosten zu erfolgen. Auch Kostenbeiträge an das Land für den Besuch einer Behindertenschule oder einer Behindertenwerkstätte aufgrund (landes-)gesetzlicher Regelungen können daher neben dem Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

Ab dem Kalenderjahr 1996 ist daher wie folgt vorzugehen:

Vor Berücksichtigung der Aufwendungen für die Unterrichtserteilung ist der pauschale Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen von 3.600,00 S monatlich pro Tag des (durchschnittlichen) Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel gemäß § 5 Abs. 2 der Verordnung zu kürzen, wenn eine Unterbringung in einem Vollinternat erfolgt. Der (gegebenenfalls bei Aufenthalt in einem Vollinternat gemäß § 5 Abs. 2 der Verordnung gekürzte) Freibetrag von 3.600,00 S monatlich ist um ein Zwölftel der jährlichen Kosten der Unterrichtserteilung zu erhöhen. Im Falle des Bezuges von Pflegegeld ist der so ermittelte Betrag für jene Monate, für die Pflegegeld bezogen wurde, um das monatliche Pflegegeld (monatliche pflegebedingte Geldleistung) zu kürzen. Im Kalenderjahr 1996 hat eine Kürzung durch das Pflegegeld gemäß § 7 Abs. 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen für die Monate Jänner bis Mai zu entfallen.

Aufwendungen für Betreuungsstunden im Rahmen der sonderpädagogischen Förderung im Kindergarten gelten ebenfalls als Entgelt für die Unterrichtserteilung. Angemerkt wird, dass diese Aufwendungen dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen, die bei Vorliegen einer Behinderung ohne Kürzung durch den Selbstbehalt zu berücksichtigen sind und zusätzlich zum Freibetrag von 3.600,00 S zustehen.

Beispiel: *Für ein Kind steht 1996 erhöhte Familienbeihilfe zu. Weiters bezieht es im Jahr 1996 ganzjährig Pflegegeld für die Pflegestufe III in Höhe von 4.865,00 S (5.690,00 S abzüglich 825,00 S). Von Montag bis Freitag besucht es eine Behindertenwerkstätte in der Zeit von 8.00 bis 17.00 Uhr. Der Kostenbeitrag für die Behindertenwerkstätte beträgt monatlich 3.000,00 S (wird von den Eltern bezahlt). Zusätzlich ist ein jährlicher Förderbeitrag von 2.400,00 S zu leisten.*

Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung:

Kosten für Behindertenwerkstätte monatlich 3.000,00 S, jährlich 36.000,00 S

zuzüglich jährlicher Förderbeitrag: 2.400,00 S

jährliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung: 38.400,00 S

monatliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung: 3.200,00 S

Monatlicher Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 303/1996: 3.600,00 S

abzüglich Kürzung für ganztägige Internatsunterbringung: 0,00 S

zuzüglich monatliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung: 3.200,00 S

monatliche außergewöhnliche Belastung: 6.800,00 S

Diese monatlichen (pauschalen) Aufwendungen sind für jene Kalendermonate, für die Pflegegeld bezogen wurde, um das Pflegegeld zu kürzen. Im Kalender 1996 hat für die Monate Jänner bis Mai die Kürzung um das erhaltene Pflegegeld zu unterbleiben. Für die Monate Juni bis Dezember 1996 ist der Betrag von 6.800,00 S um das monatliche Pflegegeld von 4.865,00 S zu kürzen, so dass die außergewöhnliche Belastung für diese Monate 1.935,00 S beträgt.

Wird vom Pflegegeld der Kostenbeitrag für den Besuch der Behindertenwerkstätte in Höhe von 3.000,00 S einbehalten und werden daher an Pflegegeld nur 1.865,00 S (4.865,00 S abzüglich einbehaltener Kostenbeitrag 3.000,00 S) ausgezahlt, sind die einbehaltenen Beträge für die Unterrichtserteilung nicht als außergewöhnliche Belastung anzusetzen, umgekehrt hat aber die Kürzung nur um das Ausmaß des erhaltenen Pflegegeldes von 1.865,00 S zu erfolgen.

Diesfalls ist folgendermaßen vorzugehen:

Monatlicher Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 303/1996: 3.600,00 S

abzüglich Kürzung für ganztägige Internatsunterbringung: 0,00 S

7) AÖFV Nr. 111/1996

zuzüglich monatliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung (Förderbeitrag): 200,00 S

monatliche außergewöhnliche Belastung: 3.800,00 S

Diese monatliche außergewöhnliche Belastung von 3.800,00 S ist im Kalenderjahr 1996 für die Monate Juni bis Dezember um das erhaltene Pflegegeld von 1.865,00 S zu kürzen, sodass die außergewöhnliche Belastung für diese Monate ebenfalls 1.935,00 S beträgt. Für die Monate

Jänner bis Mai 1996 hat die Kürzung zu unterbleiben, für diese Monate beträgt die außergewöhnliche Belastung 3.800,00 S.

*Auszug aus dem **Lohnsteuerprotokoll 2004**, AÖFV 2005, Stück 32, Nr. 52*

1.10.2 Behindertes Kind. Pauschbetrag, Pflegegeldbezug im Zusammenhang mit Schulgeld (§§ 34 und 35 EStG 1988, Rz 858, 862 und 864 LStR 2002)

Seit der Veranlagung für 2002 wird in Steuerbescheiden die außergewöhnliche Belastung bei einem behinderten Kind mit Pauschbetrag, Pflegegeld und Schulgeld wie folgt berechnet:

Beispiel: Pflegegeld pro Monat: 560,30 €, Pauschaler Freibetrag: 262,00 €. Der Pflegegeldüberhang beträgt somit 298,30 €.

Im Bescheid wird ausgewiesen:

Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung eines Kindes: 0,00 €.

Das unter KZ 428 eingegebene Schulgeld in Höhe von 1.614,25 € wird trotz eines deckenden Pflegegeldüberhanges zur Gänze berücksichtigt.

Ist diese Bescheidausfertigung unter Berücksichtigung der Rz 858, 862 und 864 LStR 2002 richtig?

4) AÖFV Nr. 308/1995

Gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 5), sind nur Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen. Daher ist das Pflegegeld auf Schulgeld für eine Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte anzurechnen (siehe Rz 864 LStR 2002). Diese Auffassung wurde bereits im Lohnsteuerprotokoll 1997 vertreten; im Folgenden wird das diesbezügliche Beispiel aus dem Lohnsteuerprotokoll 1997 in adaptierter Form wiedergegeben.

Beispiel:

Für ein Kind steht ganzjährig erhöhte Familienbeihilfe zu. Weiters bezieht es ganzjährig Pflegegeld für die Pflegestufe 4 in Höhe von 560,30 € monatlich (620,30 € abzüglich Anrechnung der erhöhten Familienbeihilfe gemäß § 7 Bundespflegegeldgesetz in Höhe von 60,00 €). Von Montag bis Freitag besucht es eine Behindertenwerkstätte in der Zeit von 8.00 Uhr bis 17.00 Uhr. Der Kostenbeitrag für die Behindertenwerkstätte beträgt monatlich 353,00 € (wird von den Eltern bezahlt). Zusätzlich ist ein jährlicher Förderbeitrag von 277,00 € zu leisten.

Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung:

<i>Kosten für die Behindertenwerkstätte (353,00 € × 12)</i>	<i>4.236,00 €</i>
<i>zuzüglich jährlicher Förderbeitrag</i>	<i>277,00 €</i>
<i>jährliche Aufwendungen für die Unterrichtserteilung</i>	<i>4 513,00 €</i>
<i>Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (262,00 € × 12)</i>	<i>3 144,00 €</i>
<i>zuzüglich Aufwendungen für die Unterrichtserteilung</i>	<i>4 513,00 €</i>
<i>abzüglich Pflegegeld (560,30 € × 12)</i>	<i>6 723,60 €</i>
<i>außergewöhnliche Belastung somit</i>	<i>933,40 €</i>

Die Rz 858 LStR 2002 wird klargestellt werden.“

Am 24. September 2008 wurde folgendes Schreiben an die Amtspartei übersendet:

“1.

Berufungsjahr 2000

Die Auswertungen der Eingaben in die EDV (siehe Beilagen) durch das Finanzamt haben ergeben, dass im Hinblick auf den Erstbescheid vom 29. November 2001 das Pflegegeld in Höhe von monatlich 20.240,00 S zwar vom Berufungswerber offen gelegt, aber nicht in die EDV übertragen wurde. Ein Abschreibfehler kann wohl nur dann vorliegen, wenn anstatt eines Betrages oder eines Eintrages, ein anderer, nicht gewollter vorgenommen wird. Der Senat geht daher davon aus, dass es sich um ein klassisches Vergessen handelt.

Wie auch der UFS in seiner Entscheidung vom 20.5.2008, RV/0185-S/08, ausgeführt hat, führen vergessene, übersehene, sonst nicht berücksichtigte Sachverhalte (erklärte Besteuerungsgrundlagen, Erhebungsergebnisse, Mitteilungen an die Behörde oder Prüfungsfeststellungen), obwohl diese Umstände der Behörde zunächst zur Kenntnis gelangten, somit aktenkundig sind, zu einer unrichtigen (von der Grundlage her unvollständigen) Willensbildung (Stoll, BAO-Kommentar, § 293, S 2818). Diese entspricht jedoch einem inhaltlichen Fehler, der durch eine Berichtigung nach § 293 BAO nicht saniert werden kann.

2.

Berufungsjahr 2002

Offensichtlich hat die Berechnung der Höhe der außergewöhnlichen Belastungen nicht in einer den vorgelegten Lohnsteuerprotokollen konformen Weise in die Programmierung Eingang

gefunden.

Aber auch bei Vorliegen eines Berichtigungsgrundes iSd § 293 BAO geht der Senat der ständigen Judikatur des UFS (RV/0094-I/07 vom 12.11.2007, RV/2122-W/05 vom 6.11.2006, RV/0548-K/06 vom 18.6.2008) davon aus, dass bei Aufwendungen gemäß § 5 Abs. 3 der VO über außergewöhnliche Belastungen BGBl.Nr. 303/1996 das bezogene Pflegegeld nicht gegenzurechnen ist.“

Von der Amtspartei wurde am **30. September 2008** wird folgt geantwortet:

Die Rechtsansicht, dass ein Abschreibfehler (=Übersehen einer Kennzahl beim Abschreiben) nicht als Schreibfehler iSd § 293 BAO betrachtet werden könne, werde von der Amtspartei nicht geteilt, weil dadurch eine dem ausdrücklichen Wortlaut des § 293 BAO widersprechende teleologische Reduktion des Anwendungsbereiches der zitierten Bestimmung durchgeführt werden würde.

Zur zitierten Entscheidung des UFS RV/0185-S/08 würde darauf hingewiesen werden, dass vom zuständigen Finanzamt eine Amtsbeschwerde zu Zl. 2008/15/0205 eingebracht worden wäre.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 1. Oktober 2008** wurde dem Berufungswerber der Stand der Ermittlungen im Rahmen des Parteiengehörs übersendet und unter Anderem wie folgt ausgeführt:

“1.

Die Ergänzungsvorhalte vom 18. August 2008 und vom 24. September 2008 sowie die Antwortschreiben vom 21. August 2008 und vom 30. September 2008 werden im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.

Nehmen Sie dazu Stellung!

3.

Sie werden zudem ersucht, bekannt zu geben, ob die Anträge auf mündliche Verhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat im Hinblick auf die in den unter Punkt 1. angeführten Ergänzungsvorhalten geäußerte Rechtsansicht aufrecht bleiben.“

Mit **Schreiben vom 8. Oktober 2008** wurde wie folgt geantwortet:

Die Ergänzungsvorhalte würden vollständig der Richtigkeit entsprechen. Bezüglich der Antwortschreiben der Amtspartei sei festzuhalten, dass die diesbezügliche Rechtsansicht keineswegs geteilt werde.

Es werde auf die Berufungen und Vorlageanträge verweisen.

Darüber hinaus werde noch beantragt, im Sinne der ständigen Judikatur des UFS davon auszugehen, dass bei Aufwendungen gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen BGBl. Nr. 303/1996 das bezogenen Pflegegeld nicht

gegenzurechnen sei.

Es werde daher ersucht, die Berufungen bzw. Vorlageanträge insoweit zu ergänzen, als die Geltendmachung der außergewöhnlichen Belastung betreffend Schulgeld ohne Anrechnung des bezogenen Pflegegeldes möglich sei.

Die Anträge auf mündliche Verhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat würden zurückgezogen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berichtigung nach § 293 BAO

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der 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“*.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 31.10.2000, 95/15/0088, ausgeführt hat, kann der Abgabepflichtige grundsätzlich auf den Verwaltungsakt der Abgabenbehörde vertrauen und ist insofern in seiner Rechtssicherheit geschützt. *„Dieser Grundsatz des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit soll aber nach Ansicht des Gesetzgebers dort seine Grenze finden, wo Wille und Erklärung der Abgabenbehörde auseinander fallen. Die Einrichtung des § 293 BAO dient nämlich nur dazu, ein infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Abgabenbehörde entstandenes erkennbares Auseinanderklaffen von Bescheidinhalt und formeller Erklärung des Bescheidwillens zu beseitigen.“*

Nach ständiger Judikatur des VwGH (22.3.1991, 90/13/0243, 20.6.1990, 89/13/0113) *„sollte mit § 293 Abs. 1 BAO die Möglichkeit geschaffen werden, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen. Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen, sind hingegen nicht berichtigungsfähig nach dieser Bestimmung. Die Willensbildung einer bescheiderlassenden Behörde ist ein Denkprozess, dessen Ergebnis als Bescheidwille in Erscheinung tritt. Fakten, die während eines Denkprozesses in Vergessenheit geraten sind, können nicht Gegenstand der Willensbildung sein. Sie führen vielmehr, soweit sie für den Denkprozess relevant wären, zu einer unrichtigen oder unvollständigen Willensbildung, deren unmittelbare Auswirkung auf den jeweiligen Bescheid auch dann nicht berichtigt werden kann, wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tage tritt.“*

Ein **Vergessen** im klassischen Sinn kann daher nicht zu einer Berichtigung gemäß § 293 BAO führen. Es stellt kein berichtigungsfähiges Versehen dar.

Abschreibfehler können berichtigungsfähige Schreibfehler iSd § 293 BAO darstellen (VwGH 11.8.2004, 2004/17/0002, 28.2.1995, 94/14/0139).

Die Amtspartei beruft sich in ihren Bescheidbegründungen auf eine auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit.

In den Bescheidbegründungen betreffend die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2002, die nach § 293b BAO abgeändert worden sind und die nicht mehr dem Rechtsbestand angehören, wird hingegen auf einen EDV-Fehler verwiesen, der **irrtümlich** zu keiner Gegenverrechnung geführt hätte.

Das **Berufungsjahr 2000** betreffend hat sich die Amtspartei im Schreiben vom 21. August 2008 auf einen Abschreibfehler berufen.

Die Auswertungen der Eingaben in die EDV durch das Finanzamt haben jedoch ergeben, dass im Hinblick auf den Erstbescheid vom 29. November 2001 das Pflegegeld in Höhe von monatlich 20.240,00 S zwar vom Berufungswerber offen gelegt, aber nicht in die EDV übertragen wurde. Ein Abschreibfehler kann wohl nur dann vorliegen, wenn anstatt eines Betrages oder eines Eintrages, ein anderer, nicht gewollter vorgenommen wird. Der Senat geht daher davon aus, dass es sich um ein klassisches Vergessen handelt.

Wie auch der UFS in seiner Entscheidung vom 20.5.2008, RV/0185-S/08, ausgeführt hat, führen vergessene, übersehene, sonst nicht berücksichtigte Sachverhalte (erklärte Besteuerungsgrundlagen, Erhebungsergebnisse, Mitteilungen an die Behörde oder Prüfungsfeststellungen), obwohl diese Umstände der Behörde zunächst zur Kenntnis gelangten, somit aktenkundig sind, zu einer unrichtigen (von der Grundlage her unvollständigen) Willensbildung (Stoll, BAO-Kommentar, § 293, S 2818). Diese entspricht jedoch einem inhaltlichen Fehler, der durch eine Berichtigung nach § 293 BAO nicht saniert werden kann.

Zudem wäre Voraussetzung für eine Berichtigung iSd § 293 BAO, dass der Bescheid erkennbar nicht dem Willen der Behörde entspricht. Eine offenkundige Unrichtigkeit muss durchschaubar, eindeutig und augenfällig sein (Stoll, BAO-Kommentar, § 293, S 2818). Eine solche Eindeutigkeit ist dem gegenständlichen Bescheid nicht zu entnehmen.

Der Berufung im Hinblick auf den Berichtigungsbescheid betreffend das Jahr 2000 war daher Folge zu geben und der Bescheid vom 8. Februar 2006 aufzuheben.

Für das **Berufungsjahr 2002** hat sich die Amtspartei auf eine ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit berufen.

Ein Fehler, der nur den Programmablauf betrifft, der aufgrund der Eintragungen in die EDV in Gang gesetzt worden ist und *„in der Folge gegen den Willen der Behörde durch den*

*programmierten Ablauf des maschinellen Veranlagungsverfahrens tatsächlich eingetreten ist und im ausgedruckten Steuerbescheid seinen Niederschlag fand, beruht **ausschließlich auf dem Einsatz einer automatisierten Datenverarbeitungsanlage**“ (VwGH 13.10.1982, 82/13/0122).*

„Alle Fehler, die bei händischen Ausfertigungen zu solchen führen, die als offenkundige Unrichtigkeiten zu bezeichnen sind, sind auch dann Unrichtigkeiten iSd § 293 BAO, wenn sich die Behörde beim technischen Vorgang der Erstellung und Ausfertigung der Bescheide einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage bedient hat. Darüber hinaus erfasst die Bestimmung auch solche Mängel, die ihre Wurzel in der Unkenntnis über den Programmablauf haben, der durch Eintragungen im Eingabebogen in Gang gesetzt wird“ (VwGH 26.5.2004, 2002/14/0015).

Die Auswertungen der Eingaben in die EDV durch das Finanzamt haben ergeben, dass im Hinblick auf den Erstbescheid vom 3. Dezember 2003 das monatliche Pflegegeld in Höhe von 1.471,50 € von der Erklärung in die EDV übertragen worden ist. Das eingesetzte Programm hat eine Gegenrechnung mit dem Schulgeld jedoch nicht vorgenommen. Um eine Nichtanerkennung dieses Schulgeldes als außergewöhnliche Belastung zu erzielen, wurde dieses in Bezug auf den gegenständlichen Bescheid vom 7. Februar 2006 aus den Bescheidgrundlagen entfernt.

Mit Verweis auf die Lohnsteuerprotokolle aus dem Jahr 1997 und aus dem Jahr 2004 wurde dargelegt, dass die Programmierung nicht der im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung veröffentlichten Ansicht entsprochen hat.

Solche Programmfehler können grundsätzlich eine Berichtigung nach § 293 BAO auslösen, allerdings nur dann, wenn, die Programmierung nicht von unrichtigen rechtlichen Beurteilungen ausgeht (Ritz, BAO³, § 293, Rz 7).

Diese beruht jedoch aus den unten angeführten Gründen auf einer **unrichtigen rechtlichen Beurteilung**.

Anrechnung Pflegegeld

Vom Berufungswerber wurden im Jahr 2002 die Aufwendungen für Schulgeld für eine Sonderschule bzw. Behindertenwerkstätte nach § 5 Abs. 3 VO über außergewöhnliche Belastungen zu §§ 34 und 35 EStG 1988 in Höhe von 5.930,28 € als außergewöhnliche Belastung für ein Kind geltend gemacht. Dieses Kind hätte einen Behinderungsgrad von 100%, es würde erhöhte Familienbeihilfe und Pflegegeld in Höhe von 1.471,50 € monatlich bezogen werden.

Strittig ist, ob auf die Kosten iSd § 5 Abs. 3 VO über außergewöhnliche Belastungen zu §§ 34 und 35 EStG 1988 das monatlich bezogene Pflegegeld anzurechnen ist.

Außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben abzuziehen.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und **ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung** zu berücksichtigen sind. Dazu ist die Verordnung BGBl Nr. 303/1996 ergangen.

Nach § 1 Abs. 3 der VO sind Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der VO nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld) zu kürzen. Die strittigen Kosten sind jedoch in § 5 Abs. 3 der VO geregelt.

Gemäß § 5 Abs.1 der VO sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu berücksichtigen. In § 5 Abs. 3 der VO findet sich keine solche Einschränkung durch Verminderung um das Pflegegeld:

„Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.“

Aus der oben angeführten Bestimmung des § 1 Abs. 3 der VO kann nach Ansicht des Senates nicht geschlossen werden, dass hingegen bei Aufwendungen iSd § 5 Abs. 3 der VO – die im gegenständlichen Fall unstrittig vorliegen - eine Anrechnung des Pflegegeldes zu erfolgen hat. Im Gegenteil – aus der ausdrücklichen Festlegung der Gegenrechnung in § 5 Abs. 1 der VO kann abgeleitet werden, dass sich auch für den Abs. 3 eine solche finden müsste, um eine Anrechnung des Pflegegeldes anzuordnen.

Entscheidend ist, ob die die Aufwendungen durch den Leistungszweck des Pflegegeldes abgedeckt sind (UFS vom 12.11.2007, RV/0094-I/07).

Das Pflegegeld hat den Zweck, *„in Form eines Beitrages **pflegebedingte Mehraufwendungen** pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen so weit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern, sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen“* (§ 1 BPGG, siehe auch VwGH vom 28.6.2006, 2002/13/0134). Nur diejenigen Mehraufwendungen sind daher gegen zu rechnen, die sich aus der Betreuung des behinderten Kindes ergeben. Ansonsten würde das Pflegegeld für einen Aufwand verwendet werden, der vom Zweck des Pflegegeldes nicht

umfasst ist.

Kosten für die Erteilung von Unterricht fallen nicht unter den Begriff „pflegebedingt“ und sind daher ohne Abzug von bezogenem Pflegegeld in voller Höhe als außergewöhnliche Belastung abzugfähig.

Der Berufung im Hinblick auf den angefochtenen Bescheid vom 7. Februar 2008 betreffend das Jahr 2002 war folglich statt zu geben, der Bescheid aufzuheben.

Linz, am 20. Oktober 2008