

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Ulrich Petrag-Wolf in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, Hintere Zollamtsstraße 15//1/30, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 25. April 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. März 2022 betreffend Abweisung des Antrages vom 22.2.2022 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid des Finanzamtes ***1*** vom 18.11.2018 erfolgte eine antraglose Arbeitnehmerveranlagung der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) gemäß § 41 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl I 2015/118 betreffend das Jahr 2017, die eine Gutschrift von € 109,00 ergeben hat.

Am 31.3.2020 wurde von einer in § 18 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988 angeführten Einrichtung an das Finanzamt ***1*** eine Spendenbestätigung über € 94,00 für das Jahr 2017 betreffend die Bf. gemäß § 18 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 elektronisch übermittelt.

Deswegen erfolgte mit Bescheid des Finanzamtes ***1*** eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens gemäß § 303 BAO und führte dies zu einer Erhöhung der

Gutschrift auf € 117,00 (bereits im Bescheid vom 20.4.2018 wurde die Spende mit € 70,00 berücksichtigt).

Am 22. Februar 2022 brachte die Bf. einen Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2017 ein und begründete diesen wie folgt:

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens würde sich auf neu hervorgekommene Tatsachen bzw. Beweise stützen, die bei der Einkommensteuerveranlagung der Jahre 2017 nicht berücksichtigt worden wären und deren Kenntnis zu einer niedrigeren Steuer für den Betrachtungszeitraum geführt hätten.

Die Bf. würde seit 2017 aus Krankheitsgründen im Senioren- und Pflegeheim des ***2*** leben. Die Bf. würde unter den Folgen ihres linksseitigen Brustkrebses leiden.

Aufgrund der Brustkrebs-Behandlung wäre die in vielerlei Hinsicht eingeschränkt, da bei Nichteinhaltung der Einschränkungen, die Mortalität (Sterberate) nachweislich signifikant erhöht wäre.

Das erhöhte Risiko einer Neubildung der Tumorerkrankung würde immer wieder zu einer psychischen Belastung führen, weswegen wiederholt psychotherapeutische Beratung in Anspruch genommen werde.

Insbesondere das linksseitige Mammakarzinom würde häufig eine koronare Herzerkrankung auslösen, die mit arterieller Hypertonie (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: Bluthochdruck) im Zusammenhang stehen würde. Herzinfarkt, Herzinsuffizienz, Schlaganfall könnten die Folge sein.

Die Brustkrebsbehandlung hätte auch die Anfälligkeit für infektiöse und parasitäre Krankheiten erhöht. Das hätte sich insofern gezeigt als die Bf. zweimal an Covid-19 erkrankt wäre.

Auf sich allein gestellt wäre es der Bf. immer schwerer gefallen mit ihren Beeinträchtigungen umzugehen. Nach mehreren Reha-Aufenthalten wäre es daher im Kalenderjahr 2017 zur endgültigen Unterbringung im Senioren- und Pflegeheim der ***3*** gekommen (vgl. ärztliche Bestätigung).

Aus Krankheitsgründen würden die Unterbringungskosten im Senioren- und Pflegeheim abzüglich einer Haushaltsersparnis für das Kalenderjahr 2017 als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend gemacht werden (vgl. Beilage).

Im Sinne der Rechtsrichtigkeit werde der Antrag gestellt, den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 13. November 2018 bzw. vom 20. April 2020 unter Berücksichtigung der beantragten Pflegeheimkosten abzuändern. In eventu werde eine amtswegige Wiederaufnahme angeregt.

Diesem Wiederaufnahmeantrag war ein Schreiben der „***3***“ vom 21.2.2022 angeschlossen aus dem sich Kosten für Beherbergung und Unterbringung von € 21.055,27 inklusive Umsatzsteuer und Apothekenkosten von € 38,50 ebenfalls inklusive Umsatzsteuer ergeben.

Außerdem war ein Schreiben von Dr. ***4***, einem Arzt für Allgemeinmedizin, beigelegt, in dem folgendes ausgeführt wurde:

„Die Patientin ***5***, geboren am ***6***1937, stand für mehrere Jahre bei mir in ärztlicher Behandlung.

Es besteht ein Zustand nach linksseitigem Brustkrebs, weiters eine arterielle Hypertonie sowie degenerative Skelettveränderungen.

Auf Grund des Alters beziehungsweise des Gesundheitszustandes erschien eine Übersiedelung in eine Seniorenresidenz aus medizinischer Sicht angezeigt.“

Mit Bescheid vom 25. März 2022 hat das nunmehr für die Bf. zuständige Finanzamt Österreich den Antrag vom 22.2.2022 auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2017 abgewiesen und diese Abweisung wie folgt begründet:

Die vorgelegte Rechnung der ***3*** würde Beherbergungs- und Verpflegungskosten in Rechnung stellen.

Die Bf. hätte im Jahr 2017 kein Pflegegeld bezogen; vom Sozialministeriumservice würde keine Mitteilung über eine bestehende Behinderung vorliegen.

In dem vorgelegten ärztlichen Bericht wäre aufgrund des Alters beziehungsweise des Gesundheitszustandes eine Übersiedlung in eine Seniorenresidenz angezeigt.

Die Kosten der Unterbringung und der Verpflegung würden grundsätzlich keine außergewöhnlichen Belastungen iSd des § 34 EStG 1988 darstellen. Außergewöhnliche Belastungen könnten aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.1987, 86/13/0084). Eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit würde bei einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988 vorliegen, wenn behinderungsbedingt nicht mehr die Fähigkeit besteht, den Haushalt selbst zu führen und daher eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist.

Gegen diesen den Wiederaufnahmeantrag abweisenden Bescheid wurde fristgerecht am 25. April 2022 Beschwerde erhoben und vorgebracht, dass in der Begründung des angefochtenen Bescheides mehrere Prämissen angeführt werden würden, jedoch hätte sich die Behörde mit der Rechtsfrage mangelhaft auseinandergesetzt, sodass die Entscheidung inhaltlich für den Adressaten nicht nachvollziehbar wäre. Weswegen der Wiederaufnahmeantrag letztlich abgewiesen worden wäre, würde sich nicht erschließen lassen.

Gemäß §§ 34, 35 EStG 1988 würden außergewöhnliche Belastungen vorliegen, wenn aufgrund von Krankheit ein Betreuungs- oder Pflegebedarf gegeben ist.

Die Bf. wäre zweimal an Brustkrebs erkrankt. Die anschließende Chemotherapie hätte die Klientin physisch und psychisch zutiefst erschüttert. Ein häufiges Phänomen bei Brustkrebs wäre, dass man Jahre später nochmals an derselben Stelle an Krebs erkranken würde.

Die Krebsbehandlung wäre für die Patienten mit belastenden Nebenwirkungen und Spätfolgen verbunden, die sich oft lange nach der Behandlung manchmal Jahre später entwickeln würden wie zB Herzschwäche. Auch das psychische Befinden würde extrem unter der Chemotherapie leiden.

Die Bf. hätte alle bekannten Nebenwirkungen der Chemotherapie durchlaufen. Durch die Therapie hätte sie ***xkg*** an Körpergewicht zugenommen. Auch Diabetes wäre eine Folgeerscheinung gewesen. Müdigkeit und Erschöpfung wären als Begleiterscheinung über das Ende der Behandlung hinaus bestehen geblieben. Die Lebensqualität wäre immer mehr gesunken, da die Kraft gefehlt hätte am gewohnten Leben teilzunehmen und den Alltag zu meistern. Daher wäre die Bf. dann im achtzigsten Lebensjahr genötigt gewesen in ein Senioren- und Pflegeheim zu gehen, wo ihr die Last des Alltags abgenommen werden würde.

Die Unterbringung im Senioren- und Pflegeheim infolge der Begleiterscheinungen der Krebsbehandlung wäre aus Gründen der Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit notwendig gewesen.

Nach der Rechtsprechung würde gelten, auch wenn keine Sonderleistungen in Anspruch genommen werden, wären die erbrachten Leistungen des Senioren- und Pflegeheimes, nämlich u.a. Versorgung mit Essen, Reinigung der Wohnung und Versorgung im Krankheitsfall durch hauseigene Pflegedienste, jedenfalls ausreichend um die Abzugsfähigkeit der außergewöhnlichen Belastung zu begründen. Der Bezug von Pflegegeld würde keine diesbezügliche Voraussetzung darstellen.

Da die Bescheidbegründung als tragendes Element des Spruches einerseits mangelhaft wäre und der Spruch andererseits nicht dem Gesetz entsprechen würde, wäre der Bescheid rechtswidrig.

Die Bf. würde daher Aufhebung des Bescheides 2017 vom 25. März 2022 und um Durchführung der Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagung 2017 unter Berücksichtigung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen ersuchen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. September 2022 wurde die Beschwerde mit der nachstehend dargestellten Begründung abgewiesen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 wären bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt

Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung müsse außergewöhnlich sein, sie müsse zwangsläufig erwachsen und sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung wäre nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 würde die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung würde nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.

Damit Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden könnten, müssten die Aufwendungen alle drei der genannten Merkmale (außergewöhnlich, zwangsläufig und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit übersteigend) aufweisen. Würde nur eine der drei Voraussetzungen fehlen, so wäre eine steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht möglich.

Außergewöhnliche Belastungen wären gegeben, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16. 12. 1987, 86/13/0084; BFH 18. 4.2002, III R 15/00). Wären aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, wären auch die Kosten der Unterbringung absetzbar.

Bei der Betreuung von betreuungsbedürftigen Personen in deren Privathaushalten wären die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung zur Gänze als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn ein Steuerpflichtiger nicht mehr fähig ist, den Haushalt selbst zu führen. Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf wäre wie bei der Heimbetreuung durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen (dh ab Pflegestufe 1 gegeben). Dabei könnten alle im Zusammenhang mit der Betreuung anfallenden Aufwendungen und Ausgaben, wie zB Kosten für das Pflegepersonal und eventuelle Aufwendungen für eine Vermittlungsorganisation sowie für Pflegehilfsmittel als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Diese Aufwendungen wären um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld, Landeszuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen.

Die Kosten der Unterbringung und Verpflegung in einem Seniorenheim wären dann keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung nicht aus gesundheitlichen Gründen, sondern "lediglich aus Altersgründen" erfolgt (VwGH 16. 12. 1987, 86/13/0084; VwGH 27. 4. 2003, 97/14/0102). Unter "Altersgründen" idS wäre zu verstehen, dass die

üblicherweise mit dem Aufenthalt in der eigenen Wohnung zu verrichtenden Arbeiten altersbedingt zu mühsam werden, sodass der "Hotelkomfort" eines Altersheims genutzt wird, obwohl der Steuerpflichtige weiter zur Führung eines eigenen Haushalts in der Lage wäre. Wäre mit einem besonders hohen Alter typischerweise auch eine besondere Betreuungsbedürftigkeit verbunden (zB idR 95jähriger, s Kühbacher, SWK 2010 S 765), würden keine "Altersgründe" vorliegen, sondern wären die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Ein ursprünglich aus Altersgründen gewählter Aufenthalt könne infolge später eingetretener Pflegebedürftigkeit ab diesem - nachzuweisenden - Zeitpunkt zu einer außergewöhnlichen Belastung führen.

Könnte ein iSd § 35 behinderter Steuerpflichtiger behinderungsbedingt nicht mehr den Haushalt selbst führen, könnte er die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung (auch hinsichtlich über die Haushaltsersparnis hinausgehender Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung) als außergewöhnliche Belastung geltend machen, wenn eine Betreuung erfolgen würde, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist; auf den Bezug von Pflegegeld würde es nicht ankommen (VwGH 30. 6. 2010, 2008/13/0145 [ebenso: VwGH 30. 6. 2010, 2008/13/0126 nv]; VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0185; VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0186; VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0236; VwGH 25. 9. 2012, 2009/13/0003).

Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten (iSd § 35) wäre nach LStR 2002 Rz 887 durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen, ein amtsärztliches Gutachten wäre nicht erforderlich (vgl BFH 9. 12. 2010, VI R 14/09). Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit könne bei einem Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim bei Anspruch auf das Pflegegeld somit ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden, der Selbstbehalt würde in diesen Fällen nicht zum Tragen kommen.

Würdigung:

Das vorliegende ärztliche Schreiben würde nur eine Empfehlung darstellen. Außerdem würde aus der Rechnung der Seniorenresidenz nur hervorgehen, dass Verpflegung und Unterkunft in Zahlung gestellt worden wären, von einem etwaigem Pflegeaufwand wäre daraus nichts zu entnehmen.

Die Aufwendungen für die Seniorenresidenz würden daher im Jahr 2017 keine außergewöhnliche Belastung darstellen, die steuerliche Berücksichtigung finden kann.

Mit Schreiben vom 7. Oktober 2022, das am 11.10.2022 zur Post gegeben wurde, wurde von der Bf. ein Vorlageantrag gestellt. In diesem Vorlageantrag wurde folgendes Vorbringen erstattet:

Gemäß § 34 EStG 1988 würden die Kosten der Unterbringung und der Verpflegung außergewöhnliche Belastungen darstellen, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen würden.

Krankheit wäre ein Zustand verminderter Leistungsfähigkeit, der auf Funktionsstörungen von einem oder mehreren Organen, der Psyche oder des gesamten Organismus beruht.

Die WHO würde nicht die Krankheit, sondern den Gegenbegriff der Gesundheit definieren. Ein Zustand des umfassenden körperlichen, geistigen und sozialen Wohlbefindens.

Krankheit werde auch als jede Beeinträchtigung der körperlichen, geistigen oder psychischen Gesundheit definiert.

Die Krebsbehandlung wäre für die Bf. mit belastenden Nebenwirkungen und Spätfolgen verbunden wie Herz-Kreislauf-Beschwerden, Hypertonus, Schwitzen, Kopf- und Rückenschmerzen, Magen-Darm-Erkrankungen, dermatologische Folgen, schweren Erschöpfungszuständen, Niedergeschlagenheit und Depression. Seitdem werde sie von den Langzeitfolgen begleitet. Der Verlust der körperlichen Integrität und Unversehrtheit hätten drastische Auswirkungen auf das seelische Erleben. Infolge der körperlichen Beeinträchtigungen durch die Krankheit und infolge der langwierigen Therapiemaßnahmen hätten Alltagsaktivitäten aufgegeben werden müssen und zwar auf Dauer. Der ganze bisherige Lebensentwurf wäre infrage gestellt worden und hätten Lebensziele neu gefunden werden müssen.

Die Bf. hätte alle bekannten Nebenwirkungen der Brustkrebserkrankung und der Chemotherapie durchlaufen und würde an den Langzeitfolgen leiden.

Infolge der Spätfolgen der Brustkrebsoperationen und der langzeitigen Therapien wäre die Bf. zunehmend nicht mehr imstande die Alltagspflichten wahrzunehmen.

Die Bf. wäre aufgrund sämtlicher organischer und neurologischer Erkrankungen im Senioren- und Pflegeheim untergebracht.

Die dadurch bedingten Aufwendungen wie die Kostender Unterbringung im Senioren- und Pflegeheim wären außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988.

Mit der ärztlichen Bestätigung von Dr. ***4*** wäre evident, dass für die Bf. die steuerlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen eindeutig erfüllt wären.

Die Finanzbehörde würde in der abweisenden Begründung richtig feststellen, dass außergewöhnliche Belastungen gegeben wären, wenn Krankheit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen, wenn eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist, wobei es auf den Bezug von Pflegegeld nicht ankommen würde.

In der Würdigung der Bescheidbegründung würde diametral entgegengesetzt argumentiert werden, nämlich, dass nur Unterbringung und Verpflegung in Zahlung gestellt worden wären.

Typische Betreuungsleistungen eines Alters- und Pflegeheimes wären Miete für die Unterbringung, Versorgung mit Essen, Reinigung der Wohnung und Versorgung im Krankheitsfall durch hauseigene Pflegedienste. Diese Kosten wären auch dann außergewöhnliche Kosten, wenn keine gesonderten Pflegekosten in Rechnung gestellt werden (vgl. BFG GZ. RV/710374/2016).

Die Bf. wäre aus Krankheits- und Behinderungsgründen im Senioren- und Pflegeheim untergebracht, weil sie außerstande wäre, einen Haushalt zu führen und für sich selber zu sorgen.

Die Bf. würde alle Erfordernisse für die vollinhaltliche Anerkennung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen erfüllen.

Da der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entsprechen würde, wäre der Inhalt des Bescheides nicht richtig.

Die Bf. würde ersuchen, dass das Gericht sein Ermessen unter Bedachtnahme auf Billigkeit und Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Bf. ausübe, dass dem Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 23. September 2022 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen abzuändern, stattgegeben werde.

Am 20. Februar 2022 wurde vom Finanzamt Österreich die Beschwerde der Bf. vom 25.4.2022 betreffend die Abweisung des Antrages vom 22.2.2022 auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In der Stellungnahme zur Beschwerde wurde nach teilweiser Wiedergabe des Verfahrensganges ausgeführt, dass aus Sicht der Finanzverwaltung die Voraussetzungen zu einer Wiederaufnahme gem. § 303 BAO nicht gegeben wären. Es wären keine Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen. Die Kosten für die Beherbergung und Verpflegung der Beschwerdeführerin in der ***3*** wären zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits bekannt gewesen und wären daher keine neuen Tatsachen oder Beweismittel.

Abgesehen von den im Vorabsatz dargestellten Ausführungen bezüglich der Zulässigkeit eines Wiederaufnahmeantrages gem. § 303 BAO könnte dem Begehren, die Beherbergungs- und Verpflegungskosten zu berücksichtigen, nicht entsprochen werden. Die Bf. hätte im Jahr 2017 kein Pflegegeld bezogen, dieses werde erst ab März 2021 ausbezahlt. Es wäre zwar von einem Arzt ein ärztlicher Bericht vorgelegt worden, die Tatsache der Behinderung bzw. das Ausmaß

der Minderung der Erwerbsfähigkeit wäre jedoch nicht nachgewiesen worden. Aus Sicht der Finanzverwaltung würden Kosten der Unterbringung und der Verpflegung in einem Alters- und Pflegeheim grundsätzlich keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen. Wenn aber eine Behinderung bzw. der Bezug des Pflegegeldes zumindest in der Pflegestufe 1 nachgewiesen wird, dann könnten die begehrten Kosten außergewöhnliche Belastungen darstellen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., die am ***6***1937 geboren wurde, hat im Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Pension bezogen.

Sie hat auch im Jahr 2017 an einer arteriellen Hypertonie (Bluthochdruck) gelitten. Auch hat sie degenerative Skelettveränderungen aufgewiesen. Unter einer degenerativen Veränderung wird im medizinischen Sinn eine Veränderung eines Gewebes oder eines Organs durch Abnutzung, Verschleiß, Alterung oder lange einwirkende Schädigung verstanden (vgl. zB <https://www.gesundheitsinformation.de/glossar/degenerative-veraenderung.html#:~:text=Eine%20degenerative%20Ver%C3%A4nderung%20ist%20eine,funktionieren%20h%C3%A4ufig%20nur%20noch%20eingeschr%C3%A4nkt.>). Degenerativ veränderte Organe oder Gewebe funktionieren häufig nur noch eingeschränkt. Eine Skelettdegeneration ist gekennzeichnet durch eine Verringerung der Knochenmasse, bedingt durch einen erhöhten Abbau der Knochensubstanz. Dadurch besteht eine erhöhte Anfälligkeit Knochenbrüche zu erleiden. Auch hatte die Bf. vor 2017 einen linksseitigen Brustkrebs, der erfolgreich behandelt wurde. Inwieweit durch diese Krebserkrankung eine Einschränkung der Bf. besteht, kann nicht festgestellt werden.

Seit 2017 lebt die Bf. in der „***3***“ und sind dafür 2017 an Beherbungs- und Verpflegungskosten insgesamt € 21.055,27 inklusive Umsatzsteuer erwachsen. Auch wurden der Bf. von der „***3***“ Apothekenkosten in Höhe von € 38,50 inklusive Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Von der Bf. wurde nicht nachgewiesen, dass ihr durch die Unterbringung in der „***3***“ besondere Aufwendungen – neben den Unterbringungs- und Beherbergungskosten – erwachsen sind, die durch eine Krankheit bzw. durch Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wurden.

Die Bf. hat im Jahr 2017 kein Pflegegeld bezogen und wurde an die Finanzverwaltung durch das Sozialministeriumservice bzw. durch die Bf. keine Mitteilung über eine bestehende Behinderung übermittelt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht vom 20.2.2023 vorgelegten Unterlagen. In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass auch aus dem mit Wiederaufnahmeantrag vom 22.2.2022 vorgelegten Schreiben von Dr. ***4*** keine Behandlungs- und Betreuungsmaßnahmen erkennbar sind. Überdies teilt das Bundesfinanzgericht die Ansicht der belangten Behörde, dass aus diesem Schreiben eine medizinische Notwendigkeit einer Übersiedlung in eine Seniorenresidenz nicht abgeleitet werden kann, sondern dies lediglich als ein Anraten bzw. eine Empfehlung angesehen werden kann. Auch aus den im Schreiben der „***3***“ vom 21.2.2022 ausgewiesenen Apothekenkosten, die sehr geringfügig sind, können konkrete krankheits- bzw. behinderungsbedingte Behandlungs- und Betreuungsmaßnahmen in der „***3***“ nicht abgeleitet werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,
- und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im gegenständlichen Fall kommt nur der Neuerungsstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO als Wiederaufnahmegrund in Betracht.

Bei einer Wiederaufnahme auf Antrag ist Voraussetzung für das Vorliegen des Neuerungsstatbestandes iS des § 303 Abs. 1 lit. b BAO, dass es sich hierbei um ein/e für den Antragsteller neu hervorgekommene/s Tatsache bzw. Beweismittel handelt (vgl. zB VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058; VwGH 29.3.2017, Ro 2016/15/0036; VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071; VwGH 24.2.2021, Ra 2020/15/0105).

Besieht man sich die im Wiederaufnahmeantrag angeführten Umstände zeigt sich, dass es sich allesamt um Sachverhaltselemente handelt, die der Bf. im Zeitpunkt des Ergehens des das

Einkommensteuerverfahren 2017 abschließenden Bescheides vom 20.4.2020 bereits bekannt waren (Erkrankungen; Umzug in die „***3***“; Kosten der dortigen Unterbringung und Verpflegung). Auch das Schreiben des Arztes Dr. Reichert vom 2.2.2022 kann nicht als neue Tatsache angesehen werden, weil in diesem lediglich der Bf. im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2017 vom 20.4.2020 lange bereits bekannte Tatsachen wiedergegeben werden und sich dieses Schreiben erkennbar (arg „... stand bei mir für mehrere Jahre in ärztlicher Behandlung...“) auf Befundungen vor der Übersiedlung in die „***3***“ bezogen hat.

Soweit in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag weitere Vorbringen zu gesundheitlichen Beeinträchtigungen der Bf. erfolgen – wobei diesbezüglich keinerlei Nachweise vorgelegt wurden – ist darauf hinzuweisen, dass die Sache des Beschwerdeverfahrens über einen Wiederaufnahmeantrag, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die im Wiederaufnahmeantrag herangezogene Gründe sind, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die im Wiederaufnahmeantrag als Wiederaufnahmegrund angeführt wurden (vgl. zB VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Ein „Nachschieben“ von Wiederaufnahmegründen im Rahmen des Beschwerdeverfahrens über einen Wiederaufnahmeantrag ist daher nicht zulässig.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass auch die nachträgliche Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2017 keine inhaltliche Behandlung zur Folge haben hätte können, weil ein Bescheid, der an die Stelle eines Bescheides aus einer antraglosen Veranlagung tritt – dies ist im gegenständlichen Fall der Bescheid vom 20.4.2020 aufgrund der an diesem Tag erfolgten Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2017 – nicht mehr durch die Abgabe einer Steuererklärung geändert werden kann (vgl. BFG 17.2.2021, RV/7100206/2021; Jakom/Peyerl, EStG 2022, Rz 35 zu § 41).

Abschließend ist festzuhalten, dass die im Antrag auf Wiederaufnahme enthaltene Anregung auf amtswegige Wiederaufnahme keine Entscheidungspflicht begründet (vgl. zB VwGH 22.5.2014, 2011/15/0064).

Da sohin aus Sicht der Bf. keine neuen Tatsachen bzw. Beweismittel im Wiederaufnahmeantrag vom 22.2.2022 angeführt sind, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

In materiell-rechtlicher Hinsicht ist lediglich darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einer Seniorenresidenz zu tragenden Aufwendungen solange nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht sind (vgl. zB VwGH 16.12.1987, 86/13/0084; VwGH 27.5.2003, 97/14/0102; VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051; VwGH 29.6.2016, Ro 2014/15/0013; so auch zB Wanke in Wiesner/Knecht/Grabner/Wanke, EStG, § 34 Anm. 78 unter dem Stichwort „Altersheim,

Seniorenheim, Pflegeheim [Stand 1.9.2021, rdb.at]; Jakom/Peyerl, EStG, 2022, § 34 Rz 90 unter dem Stichwort „Altersheim (Pflegeheim)“. Solche Kosten hat die Bf. weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen. Da es sich bei der Regelung des § 34 EStG 1988 um eine Begünstigungsbestimmung handelt, ist der Steuerpflichtige von sich aus verpflichtet, das Vorliegen begünstigender Tatsachen nachzuweisen (vgl. zB VwGH 27.2.1990, 87/14/0004; VwGH 11.12.1990, 90/14/0202; VwGH 14.5.1991, 91/14/0072; VwGH 24.4.2014, 2011/15/0180).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist der in der Entscheidung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme auf Antrag, die auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützt wird, gefolgt weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 23. Februar 2023