

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

Dipl.Ing. BF, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 28.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA, Steuernummer, vom 07.03.2017, betreffend **Einkommensteuer 2015**

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, zu entnehmen.

Die Abgabe wird gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2015 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vor allem nichtselbständige Einkünfte als Pensionist.

2. In seiner **Einkommensteuererklärung 2015** machte er neben einem geringfügigen Posten "Zubehör/Hörgerät" (86,28 €) vor allem außergewöhnliche Belastungen aus dem Titel einer Krankenbehandlung in München geltend, für die er auch eine Vergütung von der Sozialversicherung erhielt. Die Höhe dieser Krankheitskosten belief sich nach

Abzug dieses Ersatzes auf 19.262,23 € (außergewöhnliche Belastungen inklusive Zubehör/Hörgerät = 16.348,51 €).

3. Mit Schreiben vom 16.02.2017 wurde der Bf vom Finanzamt aufgefordert, sämtliche Unterlagen im Zusammenhang mit den Krankheitskosten von 19.348,51 € nachzureichen. Diesem Ersuchen kam er auftragsgemäß nach. Die Kosten der Behandlung in der Klinik, die entsprechenden Ersätze sowie damit zusammenhängende Nächtigungs- und Fahrtkosten wies er belegmäßig nach. Die Ermittlung des Teilpostens "Reisekosten Taggeld" in Höhe von 794,25 € wurde in einer "Reisekostenübersicht 2015" dargestellt. Darin wurden unter Angabe der maßgeblichen Reisedaten (Reisetage, Beginn und Ende der jeweiligen Reise mit Angabe der Uhrzeit) die anteiligen Tagessätze in Form der Höchstsätze der Auslandsreisesätze für Bundesbedienstete nach der zur Reisegebührenvorschrift 1955 ergangenen Verordnung BGBl II 434/2011 in Ansatz gebracht.

Nach dieser Reisekostenübersicht 2015 war der Bf für Behandlungszwecke im Mai 2015 einmal für drei Tage, im Monat Juni 2015 viermal jeweils für fünf Tage und einmal für einen Tag in München anwesend. Die Anreise begann am Anreisetag jeweils um 08:00 Uhr morgens und endete am Ankunftstag jeweils um 17:00 Uhr.

4. Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 07.03.2017 wurde vom Finanzamt der weitaus überwiegende Anteil der beantragten Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Nicht anerkannt wurden lediglich die im Zusammenhang mit den Aufenthalten in München geltend gemachten Tagesgelder in Höhe von insgesamt 794,25 €; dies mit der Begründung, *dass im Zusammenhang mit Krankheitskosten kein Mehrverpflegungsaufwand bzw. Taggeld abzugsfähig sei.*

Die Abgabenfestsetzung erfolgte wegen Ungewissheit des Umfanges der Abgabepflicht im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorläufig.

5. Mit Schreiben vom 28.03.2017 erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter **Beschwerde**, die sich gegen die Nichtanerkennung des Verpflegungsmehraufwandes richtete. Begründend wurde darauf hingewiesen, *dass der Bf im Zuge der ambulanten Behandlung seiner Krebserkrankung in der Klinik in München die Nächtigungen im Hotel selbst bezahlt habe. Die Behandlungskosten seien von der Gebietskrankenkasse teilweise vergütet worden.*

Entgegen der Bescheidebegründung sei dem § 34 EStG ein Verbot der Geltendmachung eines Verpflegungsmehraufwandes bei außergewöhnlichen Belastungen nicht zu entnehmen. Auch dem Wortlaut des Kommentars auf der Homepage des Finanzministeriums "zu den außergewöhnlichen Belastungen ... zählen insbesondere" (eine Kopie wurde beigelegt) sei zu entnehmen, dass die dort aufgezählten Krankheitskosten nur demonstrativ und nicht taxativ seien. Dass bei mehrtägigen Reisen nach München ein Verpflegungsmehraufwand entstehe, sei im Steuerrecht allgemein anerkannt. Dieser müsse dem Grunde nach das Schicksal der anderen Krankheitskosten teilen. Der Höhe nach sei der Verpflegungsmehraufwand mit dem Auslandstaggeld geschätzt worden. Auch in Deutschland sei bei vergleichbarer

Rechtslage die Anerkennung eines Taggeldes Verwaltungspraxis (eine Beilage wurde ebenfalls beigelegt).

6. Mit Beschwerdevereentscheidung vom 10.04.2017 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt unter Hinweis darauf abgewiesen, *dass es sich bei den beantragten Taggeldern um Reisekosten handle, welche nur im Zusammenhang mit beruflich veranlassten Reisen als Betriebsausgaben eines Unternehmers oder Werbungskosten eines Dienstnehmers abzugsfähig seien.*

7. Mit Schriftsatz vom 03.05.2017 beantragte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter die Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) und wies darin zusätzlich darauf hin, *dass den Ausführungen in der Beschwerdevereentscheidung nicht gefolgt werden könne. Wenn Krankheitskosten durch Verpflegungsmehraufwand anfielen, so müssten diese das Schicksal der anderen Krankheitskosten teilen. Die Schätzung der Höhe in Anlehnung an die Ermittlung als Betriebsausgaben müsse möglich sein, weil die Reisekostenermittlung ja keine Begünstigung, sondern nur eine Schätzungsmethode der tatsächlichen Mehraufwendungen sei.*

8. Mit Vorlagebericht vom 17.05.2017 legte das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vor. Begründet wurde dies damit, *dass eine Belastung gemäß § 34 EStG 1988 Geldausgaben voraussetze, die das laufende Einkommen betreffen. Außergewöhnliche Belastungen lägen nur dann vor, wenn sie tatsächlich angefallen und bezahlt worden seien (Verweis auf UFS GZ. RV/0498-G/05 zu pauschalen Verpflegungskosten als außergewöhnliche Belastung). Höhere Kosten im Rahmen der Therapie müssten daher nachgewiesen werden. Nur dann wäre eine Anerkennung des nachgewiesenen Mehraufwandes (tatsächliche Kosten abzüglich allfällige Ersätze und Haushaltersparnis) möglich.*

Eine Ausfertigung des Vorlageberichtes wurde auch dem Bf zur Information übermittelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der Bf bezieht als Pensionist nichtselbständige Einkünfte; daneben fließen ihm solche aus der Vermietung einiger Mietobjekte zu. Im Jahr 2015 betrug der Gesamtbetrag seiner Einkünfte circa xxxx

In den Monaten Mai und Juni 2015 hielt er sich zwecks Behandlung seines Leidens jeweils für einige Tage (im Mai für drei Tage, im Juni viermal für jeweils fünf Tage und einmal für einen Tag) in München auf. Dort unterzog er sich in einer Klinik einer speziellen Bestrahlungstherapie. Da diese Krankenbehandlung täglich ambulant durchgeführt wurde, hatte er selbst für Nächtigung und Verpflegung während seiner

krankheitsbedingten Aufenthalte in München zu sorgen. Er nächtigte vorwiegend in einem Gasthaus bzw. einer Jugendherberge in der Nähe der Klinik und erfolgte die Verpflegung nicht im Krankenhaus.

Der Bf erhielt für die ihm durch diese Therapie in Deutschland erwachsenen Kosten eine Vergütung von der Gebietskrankenkasse. Nach Abzug dieses Ersatzes verblieb ein Aufwand in Höhe von insgesamt 19.262,23 €, den er als außergewöhnliche Belastung in seiner Einkommensteuererklärung 2015 geltend machte.

Das Finanzamt anerkannte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 die aus diesem Titel geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen fast zur Gänze. Nicht anerkannt wurde lediglich ein Betrag von 794,25 €. Dabei handelte es sich um den beantragten Verpflegungsmehraufwand für die Tage der Anwesenheit in München. Der Bf hatte jeweils die für Bundesbedienstete geltenden anteiligen Tageshöchsätze für Auslandsdienstreisen geltend gemacht. Dagegen war das Beschwerdebegehren gerichtet. Ein belegmäßiger Nachweis des Verpflegungsmehraufwandes erfolgte nicht. Der Bf stellte die Ermittlung der Tagesgelder lediglich in einer Aufstellung (Reisekostenübersicht 2015) dar, aus der sich die Anwesenheitstage und -stunden in München samt der Berechnung der täglichen pauschalen Tagessätze ergab.

Strittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren lediglich die Frage der Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen im Zusammenhang mit dem Krankenhausaufenthalt in Deutschland.

II. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteilen.

Darunter befinden sich auch die Unterlagen, die der Bf im Zuge des Veranlagungsverfahrens zum Nachweis seiner außergewöhnlichen Belastungen vorgelegt hat. Der Bf war vom Finanzamt mit Schreiben vom 16.02.2017 aufgefordert worden, "sämtliche Unterlagen im Zusammenhang mit den Krankheitskosten von 19.348,51 € nachzureichen". Dieser Aufforderung kam er auch auftragsgemäß nach. Es wurden sämtliche Aufwendungen mit Ausnahme jener für den Verpflegungsmehraufwand belegmäßig nachgewiesen. Bezüglich des Verpflegungsmehraufwandes legte der Bf eine "Reisekostenübersicht 2015" vor, aus der die Anwesenheitstage und -stunden in München hervorgingen. Darin ermittelte er die Taggelder anteilig nach den für berufliche bzw. betriebliche Reisen anzusetzenden pauschalen Tagessätzen § 26 Z 4 EStG 1988 bzw. nach den für Bundesbedienstete geltenden Höchsätzen für Auslandsdienstreisen nach der Reisegebührenvorschrift 1955 (höchster Tagessatz/Auslandsdienstreisen Deutschland 35,30 €). Auch in seiner Beschwerde bzw. seinem Vorlageantrag beantragte der steuerliche Vertreter des Bf's die Schätzung in Anlehnung an diese Sätze.

Dass sich der Bf während seiner Aufenthalte in München zwecks ambulanter Behandlung im Krankenhaus selbst um Nächtigung und Verpflegung kümmern musste, erscheint

unstrittig. Dies ergibt sich einerseits aus den von ihm vorgelegten Nächtigungsbelegen; andererseits ist eine Verpflegungsmöglichkeit im Krankenhaus bei ambulanten Aufenthalten nicht üblich.

Seitens des Finanzamtes wurde im Vorlagebericht, von dem eine Ausfertigung auch dem Bf zugestellt wurde und dem insofern Vorhaltscharakter zukommt, darauf hingewiesen, dass ein Verpflegungsmehraufwand nur bei entsprechendem Nachweis (tatsächliche Kosten abzüglich allfälliger Ersätze und Haushaltersparnis) in Betracht kommen könnte. Weitere Nachweise in diesem Zusammenhang wurden vom Bf nicht mehr vorgelegt. Dass dies auch nicht mehr möglich war, erscheint insofern nachvollziehbar, als sich aus der Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes im Veranlagungsverfahren ergibt, dass der Bf sämtliche verfügbaren Unterlagen sorgfältig gesammelt und vorgelegt hatte und somit seiner abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht umfassend nachgekommen war.

Dass der Bf in München jeweils auf eigene Kosten in einem Gasthaus bzw. einmal in einer Jugendherberge genächtigt hat, ergibt sich aus den im Veranlagungsverfahren vorgelegten Belegen. Aus der von ihm den beigebrachten Unterlagen beigefügten Liste über die Behandlungstermine an den einzelnen Tagen geht auch deren Dauer hervor (in der Regel täglich eine 20-minütige Therapie; an manchen Tagen ein Arztgespräch bzw. eine Behandlung zwischen einer halben und eineinhalb Stunden).

III. Rechtslage:

III.A. Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

III.A.1. Gemäß **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** 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:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).
- Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen (zB **eigene Krankheitskosten**; vgl. VwGH 16.12.1999, 97/15/0126).

III.A.2. Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988** bzw. **§ 4 Abs.5 EStG 1988** sind *Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich bzw. betrieblich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.*

III.A.3. Gemäß **§ 26 Z 4 lit. b EStG 1988** darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 € pro Tag betragen.

Gemäß **§ 26 Z 4 lit. d EStG 1988** darf das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen.

Bei Dienstreisen nach Deutschland beträgt der höchste Auslandsreisesatz (Gebührenstufe 3) für Bundesbedienstete nach der **Reisegebührenvorschrift 1955 (RGV) iVm § 1 der zu § 25c RGV ergangenen Verordnung BGBl II 434/2001** 35,30 €. Der Betrag für Gebührenstufe 1 beläuft sich auf 22,5 €, jener für Gebührenstufe 2a auf 27,00 € und jener für Gebührenstufe 2b auf 30,70 €.

III.B. Erwägungen:

Im gegenständlichen Fall war zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens grundsätzlich unstrittig, dass dem Bf als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennende Krankheitskosten dadurch erwachsen waren, dass er sich in den Monaten Mai und Juni 2015 jeweils für einige Tage in einer Münchner Klinik einer speziellen Bestrahlungstherapie zur Behandlung seines Leidens unterziehen musste. Diese Behandlungen wurden ambulant durchgeführt und musste er anlässlich seiner Aufenthalte in München jeweils auf eigene Kosten nächtigen und sich selbst verpflegen. Von der Gebietskrankenkassen wurden Vergütungen für die Behandlungskosten geleistet.

Strittig war im gegenständlichen Verfahren lediglich die Frage, ob der Bf im Zusammenhang mit seinen Aufenthalten in München auch **Verpflegungsmehraufwendungen** in Form der Tagessätze für Auslandsdienstreisen (insgesamt 794,25 €) als mit seinen Krankheitskosten zusammenhängende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen geltend machen konnte.

Nach Ansicht des Bf's müssten diese Verpflegungsmehraufwendungen das Schicksal seiner übrigen Krankheitskosten teilen und erscheine eine Schätzung in Anlehnung an die Tagessätze für Auslandsdienstreisen gerechtfertigt.

Nach Ansicht des Finanzamtes wäre eine Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen nur möglich, wenn nachgewiesen werden könne, dass ein solcher tatsächlich angefallen sei.

Das Bundesfinanzgericht stellte hierzu folgende Erwägungen an:

Fest steht, dass dem Bf im Zusammenhang mit seinen krankheitsbedingten Aufenthalten in München Verpflegungsaufwendungen erwachsen sind.

Inwieweit daraus ein Verpflegungsmehraufwand entstanden ist, der sämtliche von der Bestimmung des § 34 Abs. 1 EStG 1988 erforderlichen Kriterien für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erfüllt hat, war jedoch zu hinterfragen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger **Judikatur zur Anerkennung von Verpflegungsmehraufwand im Zusammenhang mit beruflich bzw. betrieblich bedingten Reisen** wiederholt festgehalten hat (vgl. für viele VwGH 26.07.2007, 2005/15/0133), gehören Mehraufwendungen für Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Mehraufwendungen für Verpflegung können nur dann vorliegen, wenn über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfallen. **Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand findet ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt.** Hält sich der Steuerpflichtige jedoch - unter Umständen auch mit Unterbrechungen - länger (mehr als eine Woche) an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist.

III.B.1. Zur Außergewöhnlichkeit von Verpflegungsmehraufwand infolge Einnahme von Mahlzeiten außer Haus:

Dass die Kosten für eigene Verpflegung typische Kosten der Lebensführung sind, die im Rahmen der tariflichen Steuerfreistellung des pauschalen Existenzminimums in § 33 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt sind, hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis **VwGH 15.09.2016, Ro 2015/15/0009**, festgehalten. Darüber hinaus hat er in diesem Erkenntnis dezidiert bekräftigt, dass es, wie er dies bereits in seiner oben zitierten Judikatur zu beruflich veranlassten Reisen in Bezug auf Erwerbstätige festgehalten hatte, in der Regel **keineswegs außergewöhnlich sei, Mahlzeiten außerhalb des Hauses in Gaststätten einzunehmen.** Im do. Beschwerdefall war eine behinderte Pensionistin betroffen gewesen.

Wie sich aus § 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ergibt, müssen aber Aufwendungen, um als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden zu können, außergewöhnlich sein. Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Umgelegt auf den gegenständlichen Beschwerdefall bedeutet das, dass der Umstand, dass der Bf während seiner Aufenthalte in München sein Essen außer Haus einnehmen musste, grundsätzlich keine als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizierenden Verpflegungsmehraufwendungen zu begründen vermochte. Es erscheint nämlich keineswegs außergewöhnlich, dass ein Steuerpflichtiger mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Bf's Mahlzeiten fallweise außer Haus einnimmt. Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt ist jenem laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 12.09.2018, Ra 2017/13/0040, nicht vergleichbar. Im do. Fall hatte der Gerichtshof eine Außergewöhnlichkeit der regelmäßigen Essenseinnahme außer Haus als außergewöhnlich erachtet, weil die Revisionswerberin nur eine sehr geringe Pension bezogen hatte. Das Einkommen des Bf's im gegenständlichen Beschwerdeverfahren lag im Jahr 2015 aber erheblich über jenem Betrag, den man dem Bezug einer lediglich geringen Pension gleichsetzen könnte, und war die auswärtige Essenseinnahme wegen der krankheitsbedingten Aufenthalte nur vorübergehend notwendig.

III.B.2. Zur Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit von Verpflegungsmehraufwand infolge Unkenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten an den ersten fünf Aufenthaltstagen:

Legt man die eingangs zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu beruflich veranlassten Reisen auf krankheitsbedingt erforderliche Aufenthalte an einem fremden Ort um, an dem sich der Patient selbst versorgen muss, aber die dortigen günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten anfangs noch nicht kennt, so besteht in objektiver Betrachtungsweise kein Grund, einen solchen Sachverhalt anders zu beurteilen, als dies der Verwaltungsgerichtshof bei Aufenthalten an einem fremden Ort im Zusammenhang mit beruflichen Reisen getan hat.

Es war somit im gegenständlichen Fall in Anlehnung an die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zu beruflich veranlassten Reisen davon auszugehen, dass **Mehraufwendungen** dadurch entstanden sind, dass es dem Bf **in den ersten Tagen** seiner (wenn auch unterbrochenen) Anwesenheiten in München an der notwendigen Kenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten am fremden Aufenthaltsort mangelte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat den Zeitraum, innerhalb welchen dem Steuerpflichtigen die Ergründung der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten am neuen Aufenthaltsort zuzumuten ist, mit einer Woche bemessen, wobei er in seinem Erkenntnis VwGH 20.10.2004, 2003/14/0017, die Bemessung dieser Woche mit **fünf Tagen** im Sinne einer Arbeitswoche bestätigt hat.

Der Bf hielt in den Monaten Mai und Juni 2015 insgesamt mehr als fünf Tage in München auf. Kurzfristige Unterbrechungen sind in diesem Zusammenhang nicht relevant (siehe Hinweis "unter Umständen auch mit Unterbrechungen" in VwGH 26.07.2007, 2005/15/0133).

In Anlehnung an die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zu beruflichen Reisen erschien daher auch im gegenständlichen Fall die Annahme von Verpflegungsmehraufwendungen dem Grunde nach für die ersten fünf Tage als gerechtfertigt (in diesem Sinne siehe etwa auch *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG Anm. 78 zu § 34 [Stand 1.9.2013]).

Dass der Aufenthalt in München aus Krankheitsgründen **zwangsläufig** war, erschien unstrittig, da die belangte Behörde die Behandlung durch die Anerkennung der entsprechenden Kosten grundsätzlich als zwangsläufig anerkannt hat.

Bei Beurteilung der **Außergewöhnlichkeit** der durch die krankheitsbedingten Aufenthalte in München entstandenen Verpflegungsmehraufwendungen war ein Vergleich zwischen gesunden und kranken Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse anzustellen (siehe *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG Anm. 23 zu § 34 [Stand 1.9.2013]; *Doralt*, EStG²⁰, § 34, Tz 31; siehe auch VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0023).

Einem gesunden Steuerpflichtigen wären mangels Notwendigkeit eines Aufenthalts in München für Behandlungszwecke Verpflegungsmehraufwendungen nicht entstanden. Es war somit auch das Kriterium der Außergewöhnlichkeit erfüllt.

Insgesamt war daher davon auszugehen, dass dem Bf **in den ersten fünf Tagen seines Aufenthalts in München Verpflegungsmehraufwendungen** wegen anfänglicher Unkenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten vor Ort dem Grunde nach erwachsen sind (zur grundsätzlichen Möglichkeit der Annahme von Verpflegungsmehraufwand dem Grunde nach siehe auch UFS 11.02.2004, RV/0169-F/03, wo allerdings wegen der besonderen Gegebenheiten von keinem Verpflegungsmehraufwand ausgegangen werden konnte).

III.B.3. Zur Höhe des Verpflegungsmehraufwandes:

Was die Bemessung der Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen anlangt, so ist der belangten Behörde grundsätzlich darin beizupflichten, dass außergewöhnliche Belastungen nur dann vorliegen, wenn sie tatsächlich angefallen und bezahlt worden sind. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen. Kann allerdings der Steuerpflichtige das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen von außergewöhnlichen Belastungen dem Grunde, nicht aber der Höhe nach beweisen, so ist die Höhe gemäß § 184 BAO zu schätzen (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III C, Tz 27 zu § 34 Abs. 1; VwGH 31.05.2009/15/009; VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0023; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 34 Tz 7).

Wie sich aus dem Sachverhalt zu der von der belangten Behörde zitierten Entscheidung UFS 08.01.2008, RV/0498-G/05, ergibt, stand dort für die Verpflegung eine anstaltseigene

Küche zur Verfügung. Aus dem ho. vorliegenden Sachverhalt ergibt sich jedoch, dass sich der Bf jeweils autonom um Nächtigung und Verpflegung vor Ort selbst zu kümmern hatte.

Wie dargelegt, konnte er nachweisen bzw. glaubhaft machen, dass ihm dem Grunde nach ein Verpflegungsmehraufwand für die ersten fünf seiner Aufenthalte in München dadurch zwangsläufig erwachsen ist, dass ihm die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am dortigen Aufenthaltsort zu Beginn nicht ausreichend bekannt waren. Das bedeutet, dass - wie von ihm begehrt - auch hier eine Schätzung dieses Verpflegungsmehraufwandes vorzunehmen war.

Der Bf beantragte die Schätzung anhand der für Dienstreisen heranzuziehenden Sätze gemäß § 26 Z 4 EStG 1988.

Fest steht, dass der Ansatz der pauschalen Tagesgelder im Rahmen der **Schätzung gemäß § 184 BAO** bei außergewöhnlichen Belastungen im Gegensatz zu beruflichen Reisen, wo deren Ansatz gesetzmäßig verankert ist, nicht ohne Berücksichtigung jener Parameter, die im konkreten Fall für die Ermittlung eines möglichst realistischen Ergebnisses maßgeblich sind, erfolgen kann.

Ziel jeder Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Eine mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit ist hinzunehmen (*Ritz*, BAO⁶, § 184 Tz 3).

Grundsätzlich soll mit dem **Taggeld** gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 der vom Gesetzgeber mit einer Dienstreise in typischer Betrachtungsweise vermutete Verpflegungsmehraufwand abgegolten werden (VwGH 27.06.1989, 88/14/0197; *Doralt*, EStG⁷, § 26 Tz 86).

Insofern erschienen die entsprechenden Pauschalsätze zunächst eine geeignete Schätzungsbasis zu bilden. Der Verwaltungsgerichtshof hat dem allerdings in seiner Judikatur zum EStG 1972 eine Absage erteilt (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128; VwGH 09.05.1989, 86/14/0060), was insofern konsequent erscheint, als die zu berücksichtigenden Tagesgelder nach dem damaligen § 26 Z 7 EStG 1972 auch für Inlandsreisen noch gestaffelt nach dem Bruttojahresarbeitslohn zugestanden hatten, dessen Höhe unbestritten keinen Einfluss auf das Ausmaß des Verpflegungsmehraufwandes bei außergewöhnlichen Belastungen haben kann. Der Pauschalsatz von 26,40 € gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 stellt aber nun offensichtlich einen Durchschnittswert dar, mit dem, wie oben dargestellt, in typisierender Betrachtungsweise der vermutete Mehraufwand abgegolten werden soll. In der Literatur wird dementsprechend zum Teil eine Schätzung an Hand der dortigen Sätze für möglich gehalten (siehe zB *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG Anm. 4 zu § 34 [Stand 1.9.2013]).

Da sich der Bf **im gegenständlichen Fall im Ausland (Deutschland)** aufgehalten hat, wurde von ihm der laut Verordnung BGBl II 434/2001 zur Reisegebühreenvorschrift 1955 zustehende Höchstsatz von 35,30 € (Gebührenstufe 3) geltend gemacht. Ebenso, wie der Verwaltungsgerichtshof in der soeben zitierten Rechtsprechung zum EStG 1972 schon allein im Hinblick auf die Staffelung einer Schätzung an Hand dieser Kriterien eine Absage

erteilt hat, konnte der entsprechende Höchstsatz von 35,30 € auch im gegenständlichen Fall nicht als geeignete Schätzungsgrundlage herangezogen werden. So stehen etwa nach § 1 der Verordnung für die Gebührenstufe 1 nur 22,50 € und für die Gebührenstufe 2 nur 27,00 € bzw. 30,70 € zu.

Darüber hinaus hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 01.09.2015, 2012/15/0119, zur Frage von Mehraufwendungen infolge des Bestehens eines **Kaufkraftunterschiedes** gerade in Bezug auf Deutschland festgehalten, dass es keine allgemein bekannte Erfahrungstatsache sei, dass die dortigen Verpflegungskosten über jenen in Österreich liegen würden. Die Tagessätze nach der Reisegebührenvorschrift 1955 ließen verlässliche Aussagen über das Vorliegen eines unterschiedlichen Preisniveaus im In- und Ausland nicht zu. Der sich daraus ergebende erhebliche Kaufkraftunterschied zwischen Österreich und Deutschland lasse sich nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang bringen.

Diese Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes werden auch durch Internetrecherchen bestätigt. Wie sich daraus ergibt, liegt das Preisniveau für Lebensmittel in Deutschland nicht höher als in Österreich und ergeben sich in deutschen Städten insofern nach allgemeinen Erfahrungswerten keine höheren Verpflegungskosten als in österreichischen Städten (siehe zB www.konsument.at/markt-dienstleistung/gasthauspreise-in-österreich ; <https://kurier.at/wirtschaft/lebensmittel-sind-in-österreich-extrem-teuer>).

Die Schätzung höherer Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber Österreich war sohin nicht möglich.

Wie dargelegt, stellt der sich aus § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 ergebende Satz von 26,40 € einen durchschnittlichen Wert dar, mit dem der vermutete Mehraufwand bei Reisen innerhalb Österreichs in typisierender Betrachtungsweise abgegolten ist.

Angesichts des Umstandes, dass auch ein Durchschnittssatz der für die verschiedenen Gebührenstufen für Deutschland festgelegten Werte unter 30,00 € liegt ($22,50 € + 27,00 € + 30,70 € + 35,30 € / 4 = 28,88 €$) und selbst der in diesem Zusammenhang besonders aussagekräftig erscheinende Verpflegungsmehraufwandssatz für 24-stündige Reisen innerhalb Deutschlands 24,00 €/Tag beträgt (*Hermann/Heuer/Raupach*, dEStG, § 9 Tz 493), konnte jenem durchschnittlichen Wert von 26,40 € auch im gegenständlichen Fall die Eignung als realistische Schätzungsbasis zugebilligt werden.

Darüber hinaus war letztlich zu beachten, dass in analoger Anwendung der Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zu beruflichen Reisen von einem tatsächlichen Verpflegungsmehraufwand nur für die ersten fünf Tage auszugehen war. In Anbetracht der Bandbreite, die sich aus der Geringfügigkeit der in Frage kommenden Beträge ergab und innerhalb welcher eine Schätzung der Höhe des Verpflegungsmehraufwandes durchzuführen war, erschien mangels Vorliegens sonstiger geeigneter Schätzungsgrundlagen eine Anlehnung an den Tagessatz von 26,40 € ebenfalls gerechtfertigt, zumal jeder Schätzung ohnehin eine gewisse Ungenauigkeit immanent und deswegen eine damit verbundene Ungenauigkeit hinzunehmen ist (*Ritz*, BAO⁶, § 184 Tz 3).

III.B.4. Ergebnis:

Im Ergebnis waren daher die durch den krankheitsbedingten Aufenthalt des Bf's in München entstandenen Verpflegungsmehraufwendungen mit dem Betrag 132,00 € zu schätzen. Das entspricht einem täglich geschätzten Betrag von 26,40 € für die ersten fünf Tage (26,40 € x 5).

Der angefochtene Bescheid war in diesem Sinne abzuändern:

Außergewöhnliche Belastungen lt. angefochtenem Bescheid	18.554,26 €
+ Verpflegungsmehraufwendungen lt. Erkenntnis	+132,00 €
Außergewöhnliche Belastungen lt. Erkenntnis	18.686,26 €

Die **Vorläufigkeit der Abgabefestsetzung** war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht strittig.

Für einen diesbezüglichen Abänderungsbedarf des angefochtenen Bescheides bestand kein Anhaltspunkt, zumal auch von keiner der Parteien des Beschwerdeverfahrens vorgebracht wurde, dass die Ungewissheit des Umfanges der Abgabepflicht im Zusammenhang mit dem betroffenen Mietobjekt zwischenzeitig weggefallen wäre.

Die Festsetzung der Einkommensteuer hatte daher gemäß § 200 Abs. 1 BAO wiederum vorläufig zu erfolgen.

IV. Zum Abspruch über die 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Ob Verpflegungsmehraufwendungen im Zusammenhang mit einem krankheitsbedingten Auslandsaufenthalt vorliegen und in welcher Höhe diese gegebenenfalls zu schätzen sind, ist jeweils bezogen auf das konkret vorliegende Geschehen zu beurteilen. Es handelt sich dabei um einen Akt der Beweiswürdigung im Einzelfall. Im vorliegenden Fall war daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Linz, am 22. November 2018