



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 17. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 14. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Der Berufungswerber (= Bw.) erstellte die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2009 (OZ 1 f./2009) am 4. Februar 2010. Darin gab er eine bezugsauszahlende Stelle an. Bei den Sonderausgaben wurden folgende Beträge geltend gemacht: freiwillige Personenversicherungen € 3.143,52, Kirchenbeitrag € 387,26, private Geldzuwendungen an mildtätige Organisationen € 91,50.

Bei den außergewöhnlichen Belastungen erklärte der Bw. eine Behinderung von 90%. Weiters machte er den pauschalen Freibetrag für Gallen-, Leber- Nierenkrankheit sowie den für eine Magenerkrankung geltend. Zudem beanspruchte der Bw. den pauschalen Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung. Als unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung erklärte der Bw. € 4.838,65.

In einer Beilage zur Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung listete der Bw. folgende Positionen auf:

- Apothekenrechnungen: € 911,42;
- Lifta-Jahresservice (€ 179,00) und Lifta Handsender (€ 234,00) = € 413,00;
- BVA-Kostenbeiträge: € 177,38;

- Kuraufenthalt Bad X vom 24. Mai 2009 bis 14. Juni 2009: € 2.200,70;
- Kuraufenthalt Bad X vom 27. September 2009 bis 11. Oktober 2009: € 1.319,20;
- Summe außergewöhnliche Belastungen: € 5.021,70;
- abzüglich Haushaltsersparnis: € 183,05;
- KZ 476: 4.838,65.

Als Spenden wurden aufgelistet:

- Mund- und Fußmaler: € 16,50;
- BIZEPS: € 45,00;
- REHAB XX: € 15,00;
- Kinder in Not: € 15,00;
- Spendensumme: € 91,50.

Als freiwillige Personenversicherungen wurden angeführt:

- U. Personenversicherung: € 3.062,00;
- A. Insassenunfall: € 81,52;
- Summe Personenversicherungen: € 3.143,52.

B) Mit Ergänzungsersuchen vom 18. Mai 2010 wurde der Bw. ersucht, die Belege betreffend Kurkosten und die Apothekenrechnungen vorzulegen. Außerdem sei zum Nachweis der Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich oder ein Nachweis, dass von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung ein Zuschuss zu den Kurkosten geleistet werde.

C) Am 21. Mai 2010 wurden die angeforderten Rechnungsbelege beim Finanzamt (OZ 8 bis 61/2009) nachgereicht. Hinsichtlich der beiden im Streitjahr absolvierten Kuraufenthalte wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- Rechnung der BVA über € 87,55 und € 3,60 an Behandlungsbeiträgen betreffend siebzehn physikalische Behandlungen im Physiko-Institut der Kurbad Tatzmannsdorf AG. vom 25. Mai 2009 bis 13. Juni 2009 (OZ 44 f./2009);
- Kopie eines Ersatzarzthilfescheines der BVA für den Bw. vom 11. Mai 2009 mit der Diagnose "Poliomyolitis, Cervicalmyalgie, Rollstuhlfahrer" und der Verordnung von 15 Ganzkörpermassagen à 25 Minuten; zuweisende Ärztin war eine Ärztin für Allgemein-medizin (OZ 46/2009);
- Terminplan der Kurbad Tatzmannsdorf AG. vom 25. Mai 2009 bis 13. Juni 2009 (OZ 47 f/2009):

Montag 25. Mai	08:30	Heilmassage, ganz (25 Min.)
	09:00	Heilmassage, ganz (25 Min.)

	11:10	Ultraschall
Dienstag 26. Mai	10:30	manuelle Lymphdrainage
	11:00	manuelle Lymphdrainage

Dieses Kurprogramm erfolgte alternierend sieben Mal bis zum Samstag 13. Juni 2009.

- Rechnung des Kur- und Thermenhotels Bad Tatzmannsdorf vom 13. Juni 2009 (OZ 50/2009), Rechnungsnummer 9011015/P; Rechnungsbetrag € 2.200,70; Kuraufenthalt vom 24. Mai bis 14. Juni 2009.
- Rechnung des Kur- und Thermenhotels Bad X vom 9. Oktober 2009 (OZ 51/2009), Rechnungsnummer XY, Rechnungsbetrag € 1.319,20; Kuraufenthalt vom 27. September bis 11. Oktober 2009.
- Kopie eines Ersatzarzthilfescheines der BVA für den Bw. vom 3. September 2009 mit der oben angeführten Diagnose und der Verordnung von 11 Ganzkörpermassagen à 25 Minuten, Lymphdrainage und 10-mal Ultraschall; zuweisende Ärztin war eine Ärztin für Allgemein-medizin (OZ 53/2009).
- Terminplan der Kurbad Tatzmannsdorf AG. vom 28. September 2009 bis 10. Oktober 2009 (OZ 56 f./2009):

Montag 28. September	09:00	Heilmassage, ganz (25 Min.)
	09:30	Heilmassage, ganz (25 Min.)
	11:20	Ultraschall
Dienstag 29. September	09:00	manuelle Lymphdrainage
	09:30	manuelle Lymphdrainage
	11:00	Ultraschall
Mittwoch 30. September	09:00	Heilmassage, ganz (25 Min.)
	09:30	Heilmassage, ganz (25 Min.)
	11:00	Ultraschall
Donnerstag 1. Oktober	09:00	manuelle Lymphdrainage
	09:30	manuelle Lymphdrainage
	11:00	Ultraschall
Freitag 2. Oktober	09:00	Heilmassage, ganz (25 Min.)
	09:30	Heilmassage, ganz (25 Min.)
	11:30	Ultraschall
Samstag 3. Oktober	09:00	manuelle Lymphdrainage
	09:30	manuelle Lymphdrainage
Montag 5. Oktober	10:00	manuelle Lymphdrainage
	10:30	manuelle Lymphdrainage
	11:30	Ultraschall
Dienstag 6. Oktober	08:30	Heilmassage, ganz (25 Min.)
	09:00	Heilmassage, ganz (25 Min.)

	11:30	Ultraschall
Mittwoch 7. Oktober	09:00	manuelle Lymphdrainage
	09:30	manuelle Lymphdrainage
	11:30	Ultraschall
Donnerstag 8. Oktober	08:30	Heilmassage, ganz (25 Min.)
	09:00	Heilmassage, ganz (25 Min.)
	11:20	Ultraschall
Freitag 9. Oktober	09:00	manuelle Lymphdrainage
	11:30	Ultraschall
Samstag 10. Oktober	09:00	Heilmassage, ganz (25 Min.)

D) Am 14. Juni 2010 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 erstellt. Von den Topf-Sonderausgaben wurden nach Anwendung der im Bescheid dargestellten Formel € 256,51 anerkannt. Von den Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 wurden € 15,00 anerkannt, der Kirchenbeitrag wurde in Höhe von € 200,00 abgezogen. Bei den außergewöhnlichen Belastungen kamen aus dem Titel "Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung" € 2.448,00 zum Tragen (= Kfz € 153,00 p.M. zuzüglich Krankendiät für Gallenerkrankung € 51,00 p.M. = € 204,00 x 12 Monate = € 2.448,00). Aus dem Titel "Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen" wurden € 1.685,80 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen (= lt. OZ 9/2009: KZ 476: € 4.838,65 abzüglich Kurhotelkosten € 1.319,20 abzüglich Kurhotelkosten € 2.200,70 zuzüglich Haushaltsersparnis € 183,05 zuzüglich Massagekosten € 184,00 = € 1.685,80).

Das zu besteuern Einkommen betrug demgemäß € 48.472,69, die Einkommensteuer € 15.746,66. Davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer mit € 17.710,93 in Abzug gebracht, was eine festgesetzte Einkommensteuer = Abgabengutschrift von € 1.964,27 erbrachte.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Folgendes ausgeführt:

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften könnten höchstens im Ausmaß von € 200,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

Die Topf-Sonderausgaben würden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.400,00 überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.

Zuwendungen (Spenden) an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 angehören, seien nicht absetzbar.

Aufwendungen für eine Kurreise seien nur dann als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt mit kurmäßig gestalteter Tages- und Freizeitgestaltung und ärztlicher Kontrolle am Kurort sei und wenn sie

zur Heilung oder Linderung einer Krankheit notwendig sei, was anhand eines vor Kurantritt ausgestellten ärztlichen Zeugnisses nachzuweisen sei. Da laut ärztlichem Zeugnis nur die Behandlungen, aber nicht die Kur verordnet worden seien, könnten nur die Behandlungskosten, nicht jedoch die Aufenthaltskosten in Bad X anerkannt werden.

E) Mit Schreiben vom 17. Juni 2010 erhab der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 **Berufung** und führte Folgendes aus:

Bereits bei seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 habe er darauf hingewiesen, dass die BVA in Bad X ein Kurheim besitze und trotzdem mit dem Gesundheitsressort Bad Tatzmannsdorf, zu dem das Hotel gehöre, einen Vertrag habe, die Heilbehandlungen direkt mit der BVA zu verrechnen. Das Kur- und Thermenhotel sei von ihm als Pflegefall der Stufe 5 gesucht und gewählt worden, da er kein geeignetes Krankenkassenheim mit Begleitung einer Pflegeperson (seiner Ehefrau) gefunden habe. Außerdem sei das ganze Hotel (auch der Badebereich) behindertengerecht. Er sei in der Pflegestufe 5 und brauche eine 24 Stundenbetreuung, da er weder aufstehen noch gehen noch sich ankleiden oder ausziehen könne. Auch könne er nicht auf das WC gehen, sodass eine Kur in einem Heim nicht möglich sei.

Das Kur- und Thermenhotel besitze ein Thermalbad mit CO2-Wasser und Unterwasser-massagen, wo Physiotherapeuten zweimal pro Tag kostenlos Gruppentherapien verabreichten. Zwei Bademeister würden ihn vom Rollstuhl ins Wasser und wieder herausheben (dies sei im Kurpreis inbegriffen).

Außerdem könne er sich im Saunabereich kneippkurmäßig (kalt-heiß-kalt) duschen und im Tepidarium mit Rotlicht aufwärmen und in der Kräutersauna saunen. Kuren und ständige Bewegungstherapien auch zu Hause im Bett mit Hilfe seiner Frau und seinen Söhnen seien die einzige Möglichkeit seinen Körper halbwegs aufrecht zu erhalten.

Sollte der Kuraufenthalt im Kur- und Thermenhotel unter dem Punkt Kurkosten nicht anerkannt werden, so seien die Kosten gemäß Steuerbuch 2010, Seite 87, bei mindestens 25%iger Behinderung unter Heilbehandlung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Er stelle somit den Antrag, den Einkommensteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass der Freibetrag für Aufwendungen für die Aufenthaltskosten im Kur- und Thermenhotel, Bad X, als Kurkosten wie in den vergangenen Jahren als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt wie seinerzeit beantragt, berücksichtigt werde. Sollte dies unter dem Punkt Kurkosten nicht möglich sein, so beantrage er die Aufenthaltskosten unter dem Punkt Heilbehandlung zu berücksichtigen.

F) Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 15. Juli 2010 (OZ 70/2009) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der zusätzlichen Begründung vom selben Tag (OZ 71 f./2009) wurde Folgendes ausgeführt:

Gemäß § 34 EStG 1988 seien bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen in Abzug zu bringen. Die Belastung müsse folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1) Sie müsse außergewöhnlich sein (Abs. 2 leg.cit.);
- 2) Sie müsse zwangsläufig erwachsen (Abs. 3 leg.cit.);
- 3) Sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4 leg.cit.).

Die Belastung dürfe weder Betriebs- noch Sonderausgabe sein noch unter den Werbungskostenbegriff fallen. Kurkosten könnten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit stehe,
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich erforderlich sei (eine Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine) und
- grundsätzlich unter Begleitung und Aufsicht erfolge (vgl. VwGH vom 22. Februar 2001, 98/15/0123).

Diese Voraussetzungen könnten durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der im Fall einer (Kur-)Reise sich auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden (vgl. VwGH vom 25. April 2002, 2000/15/0139; VwGH vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116).

Da von der Ärztin des Bw. lediglich Behandlungen (Ganzkörpermassagen, Lymphdrainagen) und kein Kuraufenthalt verordnet worden seien, keine ärztliche Bestätigung über die Notwendigkeit sowie die Dauer eines Kuraufenthaltes vorliege und überdies keinerlei Kostenersätze der Sozialversicherung zum Kuraufenthalt geleistet worden seien, hätten die beantragten Kosten für den Aufenthalt in Bad X nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können.

Der VwGH gehe in ständiger Rechtsprechung von folgenden Voraussetzungen für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung aus:

- Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssten zwangsläufig erwachsen, was so zu verstehen sei, dass die der Behandlung einer Krankheit unmittelbar dienende Reise zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig sei und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheine (vgl. VwGH vom 4. Oktober 1977, 2755/76, 2103//77, 21.04/77).

Um beispielsweise die verordneten Massagen zu erhalten, sei es nicht notwendig, sich 14 Tage und 21 Tage in der Therme Bad X aufzuhalten.

- Der Steuerpflichtige sei für das Vorliegen der geforderten Voraussetzungen nachweispflichtig. Wegen der generell schwierigen Abgrenzung von Kurreisen und ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen, seien an die Nachweispflicht strenge Maßstäbe zu legen (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1973, 1792/72; VwGH vom 31. März 1998, 93/13/019; VwGH vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116).

Da der Aufenthalt in Bad X nach seinem äußerem Erscheinungsbild nicht von Erholungsaufenthalten unterschieden werden könne, die nicht der Behandlung einer Krankheit, sondern der Steigerung des allgemeinen Wohlbefindens dienten, hätten die beantragten Aufwendungen nicht anerkannt werden können.

Zudem deuteten die vorgelegten Unterlagen auch nicht auf einen kurmäßig geregelten Tagesablauf hin. Aus dem vorliegenden Terminplan seien lediglich ein bis zwei Behandlungen täglich ersichtlich, die durchaus auch ambulant durchzuführen gewesen wären, zudem der Bw. auch mitgeteilt habe, dass er selbst sehr mobil sei und auch Auto fahre. Die verordneten Behandlungen würden nicht ausschließlich von der Therme Bad X angeboten, sondern könnten in jedem physikalischen Institut (z.B. in X) wahrgenommen werden.

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung sei erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliege, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehe und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder zur Heilung der Krankheit darstelle. Unter Krankheit sei eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung oder Heilbetreuung erfordere. Nicht abzugsfähig seien daher Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Daher seien die geltend gemachten Aufwendungen für den Aufenthalt in der Therme Bad X nicht unter dem Titel "Krankheitskosten" abzugsfähig.

G) Mit Schreiben vom 6. August 2010 stellte der Bw. den **Vorlageantrag** und führte Nachstehendes aus:

1. Er leide seit dem 12. Lebensjahr an Kinderlähmung. Er sei anfangs am ganzen Körper gelähmt gewesen und habe erst durch verschiedene Kuren und Therapien wieder selbstständig gehen gelernt. Durch die Gehbehinderung sei es jedoch immer wieder zu Stürzen gekommen, die Knochenbrüche bewirkt hätten. Der Abbau der Muskulatur, die Durchblutungsstörungen und die Einschränkung der Beweglichkeit habe nur durch tägliches therapeutisches Turnen, Massagen und wiederholte Kuraufenthalte verzögert werden können, sodass er seinen Beruf bis zur Pensionierung voll habe ausüben können. Da ein weiterer Abbau der Muskulatur und Stürze seine Beweglichkeit noch mehr einschränkten, sei er im

Rollstuhl gelandet. Leider sei er seit mehreren Jahren nun ein Pflegefall (Pflegegeld Stufe 5). Die entsprechenden Unterlagen lägen seit langer Zeit beim Finanzamt auf. Aus diesen Unterlagen sei klar ersichtlich, dass er aufgrund seiner körperlichen Einschränkungen eine permanente 24 Stundenbetreuung benötige. Durch seine Behinderung sei es ihm nicht mehr möglich, sich selbstständig fortzubewegen, vielmehr benötige er immer einen Rollstuhl. Notwendige Tätigkeiten wie Ankleiden, Hygiene, Toilettengang etc. seien nur mit Hilfe seiner Frau möglich.

2. Gemäß Rz 902 der Lohnsteuerrichtlinien könnten Kurkosten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stehe;
- aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich erforderlich sei (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine) und
- grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge (vgl. VwGH vom 22. Februar 2001, 98/15/0123).

Diese Voraussetzungen könnten durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung, aus der sich im Fall einer Kur-Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergäben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden (vgl. VwGH vom 25. April 2002, 2000/15/0139; VwGH vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116).

3. Dies habe das Finanzamt zutreffend festgestellt. Allerdings habe das Finanzamt übersehen, dass gemäß Rz 851 der Lohnsteuerrichtlinien auch Kurkosten, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, als Kosten der Heilbehandlung gelten würden. Dies entspreche auch der Darstellung im Steuerbuch 2010 des BMF, Seite 87, wonach Kurkosten wegen einer mindestens 25%igen Behinderung als Heilbehandlung gelten würden und ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen seien.

Im Übrigen sei dies dem Finanzamt nachgewiesen worden, und zwar durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Verordnung von der praktischen Ärztin mit Genehmigung des Chefarztes der BVA, aus der sich auch die Notwendigkeit der Behandlung ergebe. Das Kur- und Thermenhotel Bad X gehöre dem Gesundheitsressort Bad X. Der Kurarzt habe auch eine Ordination im Hotel und nur über diese könne der Therapieplan (Massagen, Lymphdrainagen, Ultraschall) verordnet und erstellt werden. Die Therapieräume sowie die Therme mit kohlesäurigem Heilwasser befänden sich im Haus, sodass man mit dem Badetuch oder Bademantel bekleidet vom Hotelzimmer direkt zur Therapie mit dem Rollstuhl fahren könne. Dies sei für den Bw. die einzige Möglichkeit eine Kur zu absolvieren. Das Thermalbad biete für

ihn nicht nur die Möglichkeit zum Schwimmen, um seine Beweglichkeit zu verbessern, sondern auch die Unterwassermassage und Gruppengymnastik unter der Leitung von Therapeuten. Eine Verschreibung für das Thermalbad sei nicht erforderlich, da der Zugang freiwillig und kostenlos für Kurgäste im Hotel sei. Die Bademeister hüben ihn vom Rollstuhl in das Wasser und wieder heraus.

Der Kurerfolg sei bei ihm gerade durch Bewegungstherapien in der Therme in der Kombination mit den Kuranwendungen von besonderem Erfolg.

Weiters sei dem Finanzamt nachgewiesen worden, dass die Kosten der Behandlung in Bad X direkt mit der Sozialversicherung abgerechnet worden seien.

4. Das Finanzamt habe die Kurkosten in den Jahren 2006, 2007 und 2008 auch stets voll anerkannt. Für das Jahr 2009 sei der Bw. von der stellvertretenden Leiterin des Finanzamtes angerufen worden, die ihm erklärt habe, dass sie die dreiwöchige Kur vom 24. Mai 2009 bis 14. Juni 2009 anerkennen könne, nicht jedoch die Kur vom 27. September 2009 bis 11. Oktober 2009. Das unbegründete Abgehen von der bisherigen Verwaltungspraxis trotz unveränderter Umstände entspreche einer unzulässigen Willkür der Abgabenbehörde.

5. Die von der Abgabenbehörde in der Bescheidbegründung vom 15. Juli 2010 angeführten Argumente träfen nicht zu, weil die Abgabenbehörde die zitierten Erkenntnisse des VwGH nur verkürzt und aus dem Zusammenhang gerissen dargestellt habe: Der Beschwerdeführer betreffend die Entscheidung vom 25. April 2002, 2000/15/0139, sei ein pensionierter Beamter ohne spezifisch genannte chronische Leiden, der im Rahmen der Berufung lediglich vorgebracht habe, dass er ohne diese Kurbehandlungen dauernd mit Krücken würde gehen müssen. Es handle sich dabei keineswegs um einen chronisch Kranken wie den Bw., der nachgewiesenermaßen seit mehr als 60 Jahren an den sich stets verschlechternden Folgen der Kinderlähmung leide.

Es sei nachvollziehbar, dass Personen, die nicht unter einer chronischen Krankheit leiden, einen entsprechenden Nachweis über die Notwendigkeit und Dauer eines Kuraufenthaltes erbringen müssten. Im Fall des Bw. erscheine dies hingegen nicht nachvollziehbar, weil die Notwendigkeit der Kur durch seine Krankheit per se impliziert sei.

6. Das Finanzamt habe überdies ausgeführt, dass der Begriff "Kur" ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren erfordere. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssten zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich sei, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend sei. Das Finanzamt verkenne eine Vielzahl an Fakten:

-
- a) Eine Behandlung in einem lokalen physikalischen Institut sei für den Bw. nicht möglich, weil es im Raum Mödling kein physikalisches Institut mit einer kohlensäurehaltigen Therme gebe, die einen barrierefreien Zugang ermögliche, aber auch bei den anderen Behandlungen gebe es keine Hilfestellung durch Therapeuten beim Zutritt in das Institut. Außerdem dauerten die von der BVA jeweils gewährten Behandlungen maximal 25 Minuten, während er pro Behandlung eine Hilfestellung von mindestens 50 Minuten auch beim Wechsel des Behandlungszimmers benötige. Es würde übersehen, dass er einen Rollstuhl zur Fortbewegung benötige und diesen beim Auto ohne fremde Hilfe weder heraus- noch hineingeben könne. Außerdem brauche er eine Parkmöglichkeit.
 - b) Das Kur- und Thermenhotel Bad X verfüge neben barrierefreiem Zugang zur hausinternen Hoteltherme und zu den Behandlungseinrichtungen auch über Mitarbeiter, die für Hilfe jederzeit zur Verfügung stünden.
 - c) Anwendungen im Kur- und Thermenhotel Bad X müssten in der Ordination des Kurarztes des Gesundheitsressorts verordnet werden. Es werde auf den vorgelegten Terminplan verwiesen.
 - d) Die Anzahl der täglichen Verordnungen könne keine zwingende Indikation für die Notwendigkeit einer Kur sein, schon gar bei einem Schwerstbehinderten wie bei ihm, der einen Rollstuhl zur Fortbewegung benötige.
 - e) Es treffe zu, dass er mit seinem Rollstuhl "mobil" sei, allerdings könne er diesen alleine kaum fortbewegen. Autofahrten seien möglich, weil er durch mehrfache Spezialeinbauten eine spezielle Einstiegshilfe durch einen herausklappbaren Zusatzsitz habe und durch einen weiteren Umbau sein Kfz ausschließlich mit den Händen steuern könne.
 - f) Seine mehrfach festgestellte und bisher auch noch nie in Frage gestellte Behinderung sei nachweislich eine schwere Krankheit. Ohne regelmäßige Kuren in der Vergangenheit wäre es ihm heute nicht möglich, sich im Rollstuhl fortzubewegen. Vielmehr wären die durch seine Krankheit stark verkrümmten und verkümmerten Muskel ohne regelmäßiges Kuren bereits vollständig zurückgebildet, sodass eine Bewegung der Beine nicht mehr möglich wäre. Dass eine Besserung seines Gesundheitszustandes nicht möglich sei, sei eine Tatsache.
 - g) Das Finanzamt habe gemäß Rz 902 der Lohnsteuerrichtlinien zutreffend erkannt, dass es für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung erforderlich sei, dass nachweislich eine Krankheit vorliege, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehe und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstelle. Das Finanzamt habe jedoch verkannt, dass seine Krankheit eine solche sei und er zur Linderung seiner Krankheit eine regelmäßige Kur in einer Kuranstalt benötige.

h) Schließlich treffe die allgemeine Voraussetzung, die grundsätzlich bei Kuraufenthalten zu treffend sein möge, bei ihm nicht zu: Der VwGH habe festgestellt, dass Kurkosten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führten, wenn diese aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig sei. Dies treffe bei ihm jedenfalls zu, die entsprechenden Nachweise lägen dem Finanzamt vor. Die Tatsache, dass der VwGH entschieden habe, dass diese Voraussetzungen durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergäben, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden KÖNNEN, bedeute nicht, dass diese Voraussetzungen stets auf diese Weise nachgewiesen werden MÜSSTEN. Die KANN-Bestimmung stelle vielmehr eine Zweifelsregel dar, die anzuwenden sei, wenn es bei unklaren Fällen nicht eindeutig sei, wie vorzugehen sei. Eine zwingende Beantragung von Kostenersatz beim Sozialversicherungsträger könne in eindeutigen Fällen nicht zwingend sein, weil eine Kostenersparnis des Sozialversicherungsträgers durch Nichtbeantragung des vollständigen Kostenersatzes lediglich bedeute, dass ein langwieriges Verfahren zum Erhalt eines teilweisen Ersatzes zur Tragung eines geringfügigen Kostenanteiles abgekürzt werde.

Er stelle daher den Antrag, den Einkommensteuerbescheid vom (14.) Juni 2010 insofern abzuändern, dass die von ihm geltend gemachten Kosten für eine Kurreise als außergewöhnliche Belastung von Heilungskosten oder Kurkosten berücksichtigt werden.

H) Mit Ergänzungersuchen vom 20. Dezember 2010 wurde der Bw. ersucht, die nachstehend angeführten Unterlagen an den unabhängigen Finanzsenat zu übermitteln:

- 1) Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit seiner Kuraufenthalte vom 24. Mai 2009 bis 14. Juni 2009 und vom 27. September 2009 bis 11. Oktober 2009 in Bad X werde er ersucht, die beiden vor Antritt der jeweiligen Kurreise ausgestellten ärztlichen Zeugnisse, aus denen sich die Notwendigkeit und Dauer der jeweiligen Reise sowie das Reiseziel ergäben, nachzureichen.
- 2) Alternativ zu den ärztlichen Gutachten erlaube es die höchstgerichtliche Judikatur, dass Nachweise über allfällige Zuschüsse zu den beiden Kuraufenthalten, die von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen geleistet worden seien, erbracht würden (vgl. VwGH vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116).
- 3) Weiters sei es erforderlich, dass die beiden Reisen nach Bad X nach ihrem Gesamtcharakter Kuraufenthalte gewesen seien, d. h. Aufenthalte mit nachweislich kürmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltungen und nicht bloß Erholungsaufenthalte. Um Nachreichung diesbezüglicher Nachweise werde ersucht.

I) In Beantwortung des Ergänzungsersuchens teilte der Bw. im Schreiben vom 10. Jänner 2011 mit, dass er nach Aufforderung des Finanzamtes die Kopie einer vor Kurantritt erfolgten ärztlichen Verordnung von der praktischen Ärztin mit Genehmigung des Chefarztes der BVA vorgelegt habe. Aus dieser ärztlichen Verordnung und chefärztlichen Genehmigung sei die Notwendigkeit der Heilbehandlung ersichtlich. Das Original habe er dem Kurarzt übergeben müssen, da die Verrechnung der Kuranwendungen von der Kasse des Gesundheitsressorts Bad Tatzmannsdorf direkt mit der BVA erfolgt sei. Durch diese direkte Verrechnung lägen ihm keine weiteren Nachweise über die Höhe der gewährten Zuwendungen seitens der BVA vor.

Den Sachverhalt und die nähere Begründung habe er im Berufungsantrag dargestellt. Aus dem Therapieplan, der ebenfalls dem Finanzamt übermittelt worden sei, gehe hervor, dass er vormittags stets im Kurbereich zur Heilbehandlung gewesen sei.

Am Nachmittag sei er im Badebereich zum Schwimmen, zur Unterwassergruppengymnastik, zur Unterwassermassage und in der Strahlendusche zum Kneipen gewesen. Zwischendurch sei er auf kurärztliche Empfehlung in den Ruhezonen gewesen. Wie aus der mitübermittelten Broschüre ersehen werden könne, habe es sich für den Bw. in seinem Gesamtcharakter um einen kummäßig geregelten Tagesverlauf gehandelt. Die Bewegungstherapien, das Schwimmen, die Unterwassermassage und die Trinkkuren von der Marienquelle sowie Thermalquelle im Badebereich seien im Hotelpreis inbegriffen, sodass keine Extraverordnung notwendig sei.

Diesem Schreiben wurde eine Broschüre des Gesundheitsressorts Bad X mit den Preisen für 2011 beigelegt. In dieser Broschüre hat der Bw. folgende Angebote angekreuzt:

- 21 Tage Kurpauschale für Bewegungsapparat und Herz & Kreislauf mit folgenden Punkten:
- 21 Übernachtungen mit Frühstücksbuffet kalt und warm;
- Mittagsschmankerl mit Salatbuffet;
- 4-gängiges Wahlmenü mit knackigen Salaten vom Buffet am Abend;
- kurärztliche Eingangsuntersuchung mit Kurplanerstellung, Kontroll- und Abschlussuntersuchung;
- 9 Mooranwendungen (Bäder oder Packungen);
- 6 Kohlensäureanwendungen (Wannen- oder Gasbäder);
- 9 Heil- oder Spezialmassagen (austauschbar bei medizinischer Notwendigkeit);
- Badetuch pro Nassbehandlung.
- Körperfettmessung (BIA-Messung);
- freizeitaktiv:
- 14Uhr30 bis 14Uhr50 und 15Uhr30 bis 15Uhr50 Wasser Gym(nastik).

J) Mit Telefax vom 17. Jänner 2011 übermittelte die Kurbad Tatzmannsdorf AG. eine Bestätigung, wonach der Bw. in der Zeit vom 24. Mai 2009 bis 14. Juni 2009 und vom 27.

September 2009 bis 11. Oktober 2009 im genannten Bad ein Heilverfahren absolviert habe. Kostenträger sei die BVA – Bundesversicherungsanstalt öffentlich Bediensteter gewesen.

K) Mit Telefax vom 17. Jänner 2011 erging an die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter (BVA), Kurabteilung, das Ersuchen, zu bestätigen, ob diese dem Bw. für die vorhin genannten Termine einen Kuraufenthalt in der Kurbad X AG. bewilligt habe oder seitens der BVA allfällige Zuschüsse zu den beiden Kuraufenthalten geleistet worden seien.

L) Mit Antwortschreiben, eingegangen am 21. Jänner 2011, wurde seitens der BVA, Abteilung X (= Kurabteilung) mitgeteilt, dass der Bw. (in allen Jahren) keine Leistungen erhalten habe.

M) Das Finanzamt erstattete mit Schreiben vom 24. Jänner 2011 folgende Stellungnahme:

Laut Bestätigung der Kurbad X AG. laute der Kostenträger des vom Bw. absolvierten Heilverfahrens BVA. Laut Auskunft der BVA seien dem Bw. jedoch keine Kuraufenthalte bewilligt worden. Das Finanzamt weiche deshalb von seiner bisherigen Rechtsansicht nicht ab und stelle weiterhin den Antrag auf Abweisung der Berufung.

N) Auf Vorhalt des Schreibens der BVA antwortete der Bw. mit Schreiben vom 4. Februar 2011 Folgendes:

Die Kurbad X AG. habe auch für die Arbeitnehmerveranlagung für 2009 die Kosten des Heilverfahrens (Therapien) Im Rahmen seiner Kuraufenthalte direkt mit der BVA als Kostenträger verrechnet, jedoch nicht mit der Abteilung X, sondern der Abteilung für Heilverfahren. Mit der Kurbestätigung der Kurbad X AG. habe er auch den Leistungs- und Kostenträger der BVA nachgewiesen. Die Bestätigung habe er sowohl mit Fax als auch mit eingeschriebenem Brief übermittelt. Anbei werde auch die Leistungsaufstellung der BVA übermittelt.

Er dürfe neuerlich darauf hinweisen, dass er dem Finanzamt sämtliche vorliegenden Belege mit einer genauen Listenaufstellung übermittelt habe. Da Beamte bei den Heilbehandlungen einen Selbstbehalt haben, habe er die Zahlungsbelege an die BVA bei der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht, sodass auch daraus die Leistung der BVA ersehen werden könnte.

Das Finanzamt habe in all den Jahren die von ihm selbst geleisteten Kosten des Kuraufenthaltes (Aufenthaltskosten im Kur- und Thermenhotel) und die direkte Verrechnung der von der Ärztin verordneten Heilanwendungen (Therapien) mit Chefarztgenehmigung mit der BVA genehmigt.

Er hoffe, dass nunmehr wegen seiner mehr als 25%igen Behinderung (Pflegestufe 5) die Kurkosten als Heilbehandlung ohne Selbstbehalt anerkannt werde, da die BVA einen Zuschuss (Direktverrechnung der Heilbehandlungskosten) geleistet habe.

In der Beilage wurde ein Schreiben der BVA vom 1. Februar 2011 an den Bw. übermittelt, in der mit der Kurbad Tatzmannsdorf AG. abgerechnete Therapien aufgelistet sind, und zwar vom 25. Mai 2009 bis 13. Juni 2009 und vom 28. September 2009 bis 10. Oktober 2009. Folgende Therapien wurden abgerechnet: Heilmassage, ganz, 20 Minuten, Ultraschalltherapie 5 Minuten, Lymphdrainage manuell 30 Minuten. Die Summe der Behandlungsbeiträge des Bw. für beide Behandlungszeiträume belief sich auf € 159,99.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Beurteilung von Aufenthaltskosten im Kur- und Thermenhotel Bad X als außergewöhnliche Belastung.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- Der Bw. bezahlte für seine Aufenthalte im Kur- und Thermenhotel Bad X vom 24. Mai 2009 bis 14. Juni 2009 € 2.200,70 und vom 27. September 2009 bis 11. Oktober 2009 € 1.319,20. Von der BVA wurden ausschließlich Behandlungsbeiträge für die von der praktischen Ärztin verordneten Therapien (Heilmassagen, Lymphdrainagen, Ultraschall) geleistet.
- Der Bw. leidet seit seinem 12. Lebensjahr an Kinderlähmung und weist einen Behinderungsgrad von 90% auf. Er bezieht deshalb Pflegegeld der Stufe 5.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

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 Voraussetzung erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird (Abs. 4).

Eine außergewöhnliche Belastung kann nur bei gleichzeitigem Vorliegen aller in § 34 Abs. 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen gegeben sein. Es bedarf daher keiner Prüfung betreffend die Außergewöhnlichkeit, wenn es zum Beispiel am Merkmal der Zwangsläufigkeit des geltend gemachten Aufwandes mangelt (vgl. VwGH vom 18. Februar 1999, 98/15/0036, und vom 28. November 2002, 2002/13/0077).

Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist. An den – vom Steuerpflichtigen zu führenden – Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. VwGH vom 24. September 2008, 2006/15/0120).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse in der Regel ebenfalls ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. VwGH vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0164, VwGH vom 22. April 2009, 2007/15/0022).

Der Bw. legte im bisherigen Abgabenverfahren keine vor Antritt seiner beiden Kuraufenthalte erstellten ärztliche Zeugnisse, aus denen sich die Notwendigkeit und die Dauer der beiden Reisen sowie deren Reiseziel ergeben hätten vor. Dies unterließ er vor allem mit dem Argument, dass seine beiden Kuraufenthalte schon allein deshalb anerkannt werden müssten, weil er aufgrund von zwei Verordnungen seiner Ärztin für Allgemeinmedizin in der Kurbad X AG. Heilmassagen, Ultraschalltherapien und Lymphdrainagen von seinem Sozialversicherungsträger habe bezahlt bekommen. Diese verordneten Behandlungen können nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht als Zuschüsse von der gesetzlichen

Sozialversicherung im Sinne der vorangeführten VwGH-Judikatur beurteilt werden. Denn laut Auskunft der zuständigen Abteilung des Sozialversicherungsträgers hat der Bw. in all den Jahren keinen Zuschuss zu einem Kuraufenthalt bekommen. Entgegen der Meinung des Bw. in seinem Vorlageantrag [Punkt 6 g)] bringt der zuständige Sozialversicherungsträger mit seinem Antwortschreiben die Ansicht zum Ausdruck, dass der Bw. keine (regelmäßigen) Aufenthalte in einer Kuranstalt benötigt.

Im gegenständlichen Fall handelte es sich bei den Aufenthalten des Bw. im Kurzentrum Bad X weder um vom Sozialversicherungsträger (BVA) bewilligte Kuren noch um solche, bei denen der Sozialversicherungsträger (BVA) Zuschüsse zu den Aufenthalten geleistet hat.

Aktenkundig ist jedoch, dass es sich bei den vom Bw. vom 24. Mai bis 14. Juni 2009 und vom 27. September bis 11. Oktober 2009 von seiner praktischen Ärztin verordneten und im genannten Kurzentrum absolvierten Behandlungen um solche handelt, die von der BVA bewilligt wurden und deren Kosten von derselben (zum Teil) getragen wurden.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. im gesamten Berufungsverfahren keine ärztlichen Zeugnisse beigebracht, die vor Antritt seiner Aufenthalte im Kurzentrum erstellt worden wären und aus denen sich die Notwendigkeit der Aufenthalte ebendort und deren Dauer hätten ableiten lassen. Auf Grund der geschilderten Umstände geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass sich der Bw. die für die Linderung seiner Leiden erforderlichen therapeutischen Behandlungen verschreiben ließ, es ihm aber anheimgestellt war, an welchem Ort und in welchem Zeitraum er diese absolvieren will.

Es gibt aber auch keine Anhaltspunkte dafür, dass den Aufenthalten der Bw. in Bad X ein kurmäßiger Ablauf zu Grunde lag. Der Ablauf einer klassischen Kur sieht vor Beginn der Anwendungen eine kurärztliche Untersuchung vor, bei der die für die Linderung der Leiden zu erfolgenden Behandlungen in Form eines Kurplanes festgelegt werden; eine derartige Kur erfolgt unter laufender ärztlicher Kontrolle am Kurort, somit unter kurärztliche Begleitung, und sieht eine Abschlussuntersuchung samt kurärztlichem Befund vor. Aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen lässt sich ein derartiger Ablauf nicht ersehen. Es kann somit daraus nicht ersehen werden, dass den Aufenthalten des Bw. der Charakter einer Kurreise - was Voraussetzung für die Anerkennung der Aufenthaltskosten als außergewöhnliche Belastung wäre - zu Grunde lag.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wird auf Grund der aktenkundigen ärztlichen Befunde nicht in Zweifel gezogen, dass die Aufenthalte des Bw. in Bad X und die dort von ihm absolvierten Behandlungen einen positiven Einfluss auf seinen Gesundheitszustand und insbesondere auf seine schwer wiegenden Leiden gehabt haben. Alleine dieser Umstand reicht jedoch für die

Anerkennung als Kurreise im oben dargestellten Sinne nicht aus (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Dezember 2004, Zl. 2001/15/0116).

Mangels Zwangsläufigkeit der in Rede stehenden Aufwendungen ist das Finanzamt zu Recht dem Antrag der Bw. auf Anerkennung derselben als außergewöhnliche Belastung nicht nachgekommen.

Der Bw. bringt auch vor, dass in den Vorjahren seine Kuraufenthalte vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung im Sinne des EStG anerkannt worden wären. Dazu ist festzuhalten, dass ein Abgabenbescheid über die veranlagte Einkommensteuer nur über das betreffende Veranlagungsjahr abspricht. Die Rechtskraft der Vorjahresentscheidungen erstreckt sich nicht auf andere Veranlagungsjahre. Einer von den Vorjahren abweichenden Beurteilung in einem Folgejahr steht auch der Grundsatz von Treu und Glauben nicht entgegen (vgl. Ritz, BAO³, Kommentar, Tz 20 zu § 198 sowie VwGH vom 22. März 2010, 2007/15/0256). Der Bw. kann sich daher hinsichtlich einer in den Vorjahren anerkannten außergewöhnlichen Belastung nicht auf die Rechtskraftwirkung des Vorjahresbescheides für das Jahr 2009 berufen (vgl. VwGH vom 22. März 2010, 2007/15/0256).

Soweit sich der Bw. in seinen Schriftsätzen auf die Lohnsteuerrichtlinien beruft, ist dem zu entgegnen, dass diese mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139).

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. März 2011