



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Dr. Beatrix Hutter, Mag. Christiane Riel-Kinzer und Dr. Ingo-Jörg Kühnfels über die Berufung des R, vertreten durch RENDIT Steuerberatungs GmbH, 8042 Graz, St. Peter Hauptstraße 29f, vom 7. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Michael Roppoch, vom 9. August 2004 bzw. vom 6. August 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 nach der am 5. April 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Einkommensteuer 2002:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert.

Einkommensteuer 2003:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer ("Bundesarzt") an einer Universitätsklinik des Landeskrankenhauses Graz. Daneben erklärte er Einkünfte aus der Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse

("Sondergebühren"), die vom Finanzamt als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug veranlagt wurden.

In der Berufung wurde beantragt, bei den Sondergebühren gemäß § 17 EStG 1988 jeweils ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% der Einnahmen abzuziehen, weil es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handle.

Diesem Antrag wurde mit Berufungsvorentscheidung nicht Folge gegeben, weil Sondergebühren – nach Ansicht des Finanzamtes - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar Zuzahlungen von dritter Seite, seien. Da das Entgelt nicht vom Arbeitgeber (Bund) ausbezahlt werde, unterliege es nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern sei im Weg der Veranlagung steuerlich zu erfassen. Die Sondergebühren des Jahres 2003 wurden überdies um den von der Sozialversicherung in diesem Jahr rückvergüteten Betrag erhöht. Dieser Betrag war bei der Veranlagung irrtümlich als einbehaltener Beitrag zur Sozialversicherung von den erklärten Sondergebühren abgezogen worden.

Im Vorlageantrag wurde zunächst ausgeführt, die Erhöhung der Sondergebühren des Jahres 2003 sei insofern unrichtig erfolgt als der Gesamtbetrag (einschließlich des rückvergüteten Betrages an Sozialversicherung) nicht wie vom Finanzamt errechnet 18.848,40 €, sondern nur 18.131,97 € betrage, weil in den ersten Monaten des Jahres 2003 zunächst noch Sozialversicherungsbeträge einbehalten worden seien. Hinsichtlich der Frage des Vorliegens von Einkünften aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit wurde auf § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 verwiesen, wonach die Form der Abrechnung der Sondergebühren durch die Krankenanstalt entscheidend sei. Unbestritten sei, dass die Sondergebühren bei jenen Ärzten, die beim Land angestellt seien, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Arbeitgeber des Bw. sei jedoch der Bund. Die Sondergebühren erhalte er aufgrund eines Sondervertrages mit der Steiermärkischen Krankenanstalten GmbH (KAGes). Diese sei aber nicht sein Arbeitgeber. Auf einen solchen Fall werde in den Lohnsteuerrichtlinien 1999 nicht eingegangen. In der Regel seien Einkünfte, von denen kein Lohnsteuerabzug vorgenommen werde, Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen sei der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Entscheidend sei daher nicht, ob die Krankenanstalt die Sondergebühren im eigenen oder im fremden Namen vereinnahme, sondern wer letztlich tatsächlich der Empfänger der Honorare sei bzw. auf welcher vertraglichen Grundlage diese zustehen. Entscheidend sei daher, ob das Krankenanstaltenrecht einen entsprechenden Honoraranspruch des Arztes gegenüber dem Patienten gewähre. Dies sei gemäß § 37 Steiermärkisches Krankenanstaltengesetz (KALG), LGBI. Nr. 66/1999 (W V), der Fall. Nach dieser Bestimmung seien die für die Ermittlung der Arztgebühren zugrunde liegenden Leistungen der Sonderklasse von den Abteilungs-, Instituts-

, Laboratoriums- und Departmentleitern dem Träger der Krankenanstalt bekannt zu geben. Von diesem seien sodann die Arztgebühren gleichzeitig mit den Anstaltsgebühren vorzuschreiben und einzubringen. Das Arzthonorar (Sondergebühren) sei aufgrund eines Sondervertrages zwischen dem Arzt und der Krankenanstalt daher von vornherein nur dem Arzt zuzurechnen. An dieser Zurechenbarkeit der Einnahmen könne sich dadurch, dass die Krankenanstalt diese Beträge gleichzeitig mit den ihr zustehenden Anstaltsgebühren den Versicherungsträgern vorschreibe und danach (antellig) an die jeweiligen behandelnden Ärzte weiterleite, nichts ändern. Da das Entgelt aufgrund des zwischen dem Arzt und der KAGes abgeschlossenen Gebührenvertrages von vornherein dem Arzt und nicht der Krankenanstalt zustehe, liege in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Vereinnahmung auf fremde Rechnung, nämlich auf Rechnung des jeweiligen Arztes, vor. Dabei handle es sich lediglich um ein Inkasso durch die Krankenanstalt, das nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von dritter Seite führen könne. Auch wenn das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht vom Arbeitgeber, sondern von einem Dritten gewährt werden, möglich sei, spreche die Tatsache, dass die Sondergebühren nicht lohnsteuerpflichtig, sondern einkommensteuerpflichtig seien, dagegen, dass diese Einkünfte aus einem Dienstverhältnis stammen. In diesem Zusammenhang sei auf das zur steuerlichen Behandlung von Kollegiengeldabgeltungen und Prüfungstaxen ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.12.1994, 91/13/0171, zu verweisen. Bei den Sondergebühren handle es sich daher nicht um Arbeitslohn von dritter Seite, sondern um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Weg der Veranlagung steuerlich zu erfassen seien. Es sei daher auch zulässig, von diesen Einnahmen ein Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 abzuziehen.

Mit Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. aufgefordert, den mit der KAGes abgeschlossenen Gebührenvertrag vorzulegen. Weiters wurde ihm mitgeteilt, dass in einem gleich gelagerten Fall vom zuständigen Finanzamt festgestellt worden sei, dass bei der Auszahlung der Sondergebühren an die im Landeskrankenhaus Graz tätigen Bundesärzte ab dem Jahr 1997 die folgende Vorgangsweise gewählt worden sei:

Da die KAGes die Ansicht vertreten habe, dass die an die Bundesärzte geleisteten Arzthonorare Zuwendungen von dritter Seite seien, habe sie von diesen Beträgen keine Lohnsteuer einbehalten bzw. für diese Arzthonorare keine Lohnzettel ausgestellt. Der KAGes seien von den einzelnen Kliniken die von den Ärzten erbrachten Leistungen bekannt gegeben worden. Die KAGes habe den Patienten bzw. deren Versicherungen diese Leistungen in Rechnung gestellt. Die Namen der Ärzte, die die abgerechneten Leistungen erbracht haben, seien auf den Rechnungen nicht aufgeschienen. Nach Eingang der Zahlungen habe die KAGes den auf die Krankenanstalt entfallenden Teil zurückbehalten und habe den anderen Teil auf

die Kliniken aufgeteilt. In einem Begleitschreiben der KAGes seien die auf die Ärzte entfallenden Anteile ausgewiesen worden. Diese Anteile habe die KAGes aufgrund der ihr von den Kliniken gemeldeten, auf jeden Arzt entsprechend seiner fachlichen Qualifikation und Leistung entfallenden Punkteanzahl ermittelt. Die Auszahlung an die Ärzte sei schließlich durch die jeweilige Klinik erfolgt.

Der unabhängige Finanzsenat gehe aufgrund des bisherigen Vorbringens des Bw. davon aus, dass diese Vorgangsweise im Wesentlichen auch in den Streitjahren beibehalten worden sei. Abschließend wurde der Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.3.2004, 2001/15/0034, hingewiesen. Auch im gegenständlichen Fall bestehe nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel an der dem Steiermärkischen Krankenanstaltengesetz **entsprechenden** Abrechnung der Sondergebühren durch die KAGes.

In der am 5. April 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. in Beantwortung des Vorhaltes zunächst vor, dass auch der Bw. mit der KAGes einen Gebührenvertrag, der dem mitgesandten Muster entspreche, abgeschlossen habe. Ergänzend brachte er vor, dass die Ärzte, die beim Land angestellt seien, hinsichtlich der Sondergebühren einen Nebenvertrag mit ihrem Dienstgeber abschließen, während die so genannten Bundesärzte hinsichtlich der Sondergebühren einen Vertrag mit einem Vertragspartner abschließen, der nicht ihr Dienstgeber sei. Für die Patienten sei nicht ersichtlich, ob sie von einem Bundesarzt oder von einem Landesarzt behandelt werden. Steuerlich werde dennoch differenziert. Landesärzten stehe die begünstigte Besteuerung des 13. und 14. Monatsgehaltes zu, Bundesärzte haben diese Begünstigung nicht und ihnen werde auch kein Betriebsausgabenpauschale gewährt. Der Bundesarzt müsse die erhaltenen Sondergebühren daher zu 100% versteuern. Im Wesentlichen gleiche Sachverhalte werden aufgrund der Bestimmung des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 daher ungleich behandelt. Diese Ungleichbehandlung sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht gerechtfertigt und die genannte Bestimmung verstoße gegen Art. 7 B-VG. Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, der festgestellte Sachverhalt sei unbestritten. Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes stütze sich auf § 22 Z 1 lit. b EStG 1988, woraus sich zwingend die vom Finanzamt gezogenen Schlüsse ergeben. Die Zuordnung von Einkünften zu einer bestimmten Einkunftsart stehe nicht im Ermessen des Finanzamtes. Die angesprochene Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte könne sich im vorliegenden Fall daher nur auf die gesetzlichen Bestimmungen selbst, nicht hingegen auf die Anwendung dieser Bestimmungen im Rahmen der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides beziehen und berühre den Wirkungsbereich des Finanzamtes daher nicht. Abschließend wies der Vertreter des Finanzamtes darauf hin, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur für die

Feststellung des Sachverhaltes, nicht jedoch für dessen rechtliche Würdigung von Bedeutung sein könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie der steuerliche Vertreter des Bw. bestätigte, schloss der Bw. mit der Steiermärkischen Krankenanstalten GmbH (KAGes) einen so genannten Gebührenvertrag, in dem vereinbart wurde, dass der Bw., der als bundesbediensteter Hochschullehrer gemäß § 155 Abs. 6 Beamten-Dienstrechtsgesetz (BDG) 1979, BGBl. Nr. 333/1979, verpflichtet ist, ambulant oder stationär von der KAGes in Betreuung genommene Patienten zu untersuchen und zu behandeln bzw. an den Untersuchungen und Behandlungen mitzuwirken, dafür aufgrund der Bestimmungen des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes (KALG), LGBl. Nr. 78/1957, ein besonderes Entgelt (Arzthonorar) im selben Ausmaß wie die der KAGes zugewiesenen landesbediensteten Ärzte erhält. Im Gebührenvertrag ist weiters ausgeführt, dass durch diesen Vertrag über die von der KAGes geleisteten Zuwendungen weder ein Arbeitsverhältnis noch ein freies Dienstverhältnis begründet wird. Das Arzthonorar wird durch keinen Steuerabzug im Sinn des Einkommensteuergesetzes und durch keinen Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen geschmälert. Der Berechtigte (das ist der Empfänger der Arzthonorare) hat die steuerrechtliche Abwicklung in eigener Verantwortung durchzuführen.

Nicht geregelt wird im Gebührenvertrag somit, welche Leistungen der Arzt für das besondere Entgelt zu erbringen hat. Zur Erbringung der entsprechenden Leistungen, nämlich der Untersuchung und Behandlung der ambulant oder stationär von der KAGes in Betreuung übernommenen Patienten, ist der Bw. ohnedies bereits aufgrund seiner Stellung als bundesbediensteter Hochschullehrer und somit aufgrund seines Dienstverhältnisses verpflichtet. Der Inhalt der Tätigkeit, für die der Bw. die im Gebührenvertrag vereinbarten Entgelte erhält, nämlich die Untersuchung und Behandlung von Patienten an seinem Arbeitsplatz unter Inanspruchnahme der Personal- und Sachleistungen seines Arbeitgebers, spricht eindeutig für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wobei der Bw. die im Gebührenvertrag vereinbarten Entgelte jedoch nicht von seinem Arbeitgeber, sondern von einem Dritten (KAGes) erhält. Ein gewichtiger Hinweis auf die Erbringung von Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses ist ua. die Tatsache, dass jemand die mit seiner Tätigkeit verbundenen Kosten nicht zu tragen hat (vgl. VwGH 19.1.1984, 83/15/0113, und VwGH 19.1.1984, 83/15/0114). Erst aufgrund der Sonderregelung des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zählen die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. Erst aufgrund dieser Bestimmung ist eine Zuordnung der Einkünfte des Bw. unter

die Einkünfte aus selbständiger Arbeit überhaupt denkbar, wobei es nach dem Wortlaut der genannten Bestimmung darauf ankommt, ob die Krankenanstalt die Entgelte im eigenen oder im fremden Namen (dh. im Namen des behandelnden Arztes) vereinnahmt.

Wenn der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter nun meinen, entscheidend sei nicht, ob die Krankenanstalt die Sondergebühren im eigenen oder im fremden Namen vereinnahme, sondern es sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen, wer letztlich der Empfänger der Honorare sei, so widerspricht diese Auffassung dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes.

Nicht gefolgt werden kann aber auch der vom Bw. vertretenen Auffassung, das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz (KALG), LGBl. Nr. 66/1999 (W V), gewähre von vornherein nur dem Arzt einen Honoraranspruch, weshalb in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Vereinnahmung des Honorars durch die Krankenanstalt auf fremde Rechnung, nämlich auf Rechnung des jeweiligen Arztes, erfolge und die Krankenanstalt nur Inkassostelle für den Arzt sei.

Gemäß § 27 Abs. 1 des Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetzes (KAKuG), BGBl. Nr. 1/1957, in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 5/2001, sind mit den LKF-Gebühren oder den Pflegegebühren, unbeschadet der für den vorliegenden Fall nicht relevanten Bestimmungen des Abs. 2 und § 27a, alle Leistungen der Krankenanstalt abgegolten. Gemäß § 27 Abs. 4 Z 1 KAKuG, idF BGBl. I Nr. 5/2001, ist durch die Landesgesetzgebung zu bestimmen, ob und welche weiteren Entgelte in der Sonderklasse neben den LKF-Gebühren oder den Pflegegebühren eingehoben werden können. Ein anderes als das gesetzlich vorgesehene Entgelt darf von Pfléglingen oder ihren Angehörigen nach § 27 Abs. 5 KAKuG, idF BGBl. I Nr. 5/2001, nicht eingehoben werden.

Das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz (KALG), LGBl. Nr. 66/1999 (W V), trifft dazu in der für die Streitjahre geltenden Fassung die folgenden Regelungen:

Gemäß § 36 Abs. 1 lit. a KALG, LGBl. Nr. 66/1999, dürfen vom Träger der Krankenanstalt als Sondergebühren eingehoben werden:

in der Sonderklasse neben den Pflegegebühren (Pflegegebührenersätzen) für operative Eingriffe und sonstige zur Behandlung oder zu diagnostischen Zwecken erforderlichen Verrichtungen, insbesondere auch für Untersuchungen, röntgendiagnostische und strahlentherapeutische Leistungen sowie physikalische Leistungen, Anstaltsgebühren und Arztgebühren.

Für die Untersuchung und Behandlung in der Sonderklasse können gemäß § 37 Abs. 2 KALG, LGBl. Nr. 66/1999, vom Träger der Krankenanstalten Arztgebühren verlangt werden. Die für die Ermittlung der Arztgebühren zugrunde liegenden Leistungen der Sonderklasse sind gemäß

§ 37 Abs. 3 KALG, idF LGBl. Nr. 114/2002, von den Abteilungs-, Instituts-, Laboratoriums- und Departmentleitern sowie den Leitern von Fachschwerpunkten dem Träger der Krankenanstalten bekannt zu geben. Von diesem sind sodann die Arztgebühren gleichzeitig mit den Anstaltsgebühren vorzuschreiben und einzubringen.

Die Pflegegebühren der allgemeinen Gebührenklasse und die Zuschläge hierzu in der Sonderklasse sowie die Sondergebühren sind gemäß § 38 Abs. 3 KALG, LGBl. Nr. 66/1999, von der Landesregierung durch Verordnung festzusetzen und im Landesgesetzblatt kundzumachen. Gemäß § 38 Abs. 6 KALG, LGBl. Nr. 66/1999, darf ein anderes als das gesetzlich vorgesehene Entgelt (§§ 35 bis 37a und 39) durch die Krankenanstalt von den in Anstaltspflege genommenen Personen, ihren Angehörigen oder den sonstigen Kostenträgern nicht eingehoben werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18.3.2004, 2001/15/0034, ausgeführt hat, biete diese Rechtslage keine Anhaltspunkte für die Annahme unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen dem Patienten, der für seinen Krankenhausaufenthalt eine höhere Gebührenklasse gewählt habe, und dem Vorstand der betreffenden Krankenhausabteilung. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage sei vielmehr davon auszugehen, dass diese Rechtsvorschriften den Träger des Krankenhauses verpflichteten, die in Rede stehenden Sondergebühren **im eigenen Namen** einzuheben. Weiters führte der Verwaltungsgerichtshof aus, wenn nicht Feststellungen dahingehend getroffen werden, dass der Träger des Krankenhauses die Sondergebühren diesen Vorschriften **widersprechend** im Namen des jeweiligen Arztes eingehoben habe oder dass der Arzt die als Sondergebühren bezeichneten Entgelte unmittelbar von den Patienten eingefordert und erhalten habe, dürfe die Abgabenbehörde die Sondergebühren überhaupt nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen und den Abgabepflichtigen insoweit nicht als Unternehmer behandeln.

Im gegenständlichen Fall gibt es keinen Hinweis darauf, dass die KAGes die Sondergebühren diesen Vorschriften widersprechend einhob. Auch der Bw. behauptete nichts dergleichen. Die Ausführungen des Bw., aufgrund der Bestimmungen des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes stehe das Arzthonorar von vornherein nur dem Arzt zu, auch wenn dieses von der Krankenanstalt gleichzeitig mit den Anstaltsgebühren vorgeschrieben werde, weshalb die Vereinnahmung des Arzthonorars durch die Krankenanstalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Vereinnahmung auf fremde Rechnung, nämlich auf Rechnung des jeweiligen Arztes, sei, entsprechen somit nicht den Tatsachen. Weder begründet das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz hinsichtlich der Sondergebühren einen unmittelbaren Honoraranspruch des Arztes gegenüber dem Patienten bzw. dessen Versicherung, noch erfolgte die Abrechnung der KAGes im Namen des jeweiligen leistenden Arztes. Die Namen

der Ärzte scheinen auf den Rechnungen, die an die Patienten bzw. an deren Versicherungen gelegt werden, nicht einmal auf und der Bw. hat nur gegenüber der KAGes einen Anspruch auf Ausbezahlung des ihm zustehenden Anteils an den vereinnahmten Sondergebühren. Unmittelbare vertragliche Beziehungen des Bw. zu den einzelnen Patienten oder deren Versicherungen bestehen nicht. Die strittigen Sondergebühren zählen daher gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 nicht zu den freiberuflichen Einkünften des Bw. Die Sondergebühren sind vielmehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, und, weil der Bw. diese nicht von seinem Arbeitgeber erhält, Arbeitslohn von dritter Seite, der im Weg der Veranlagung steuerlich zu erfassen ist.

Dem Einwand des Bw., für die Patienten sei nicht ersichtlich, ob sie von einem so genannten Landesarzt oder von einem so genannten Bundesarzt behandelt werden, steuerlich werde dennoch differenziert, ist entgegen zu halten, dass das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz hinsichtlich der Vorschreibung und Einbringung der Sondergebühren durch die KAGes keinen Unterschied zwischen Landes- und Bundesärzten macht. Da die Abrechnung der Sondergebühren somit für alle Ärzte in der gleichen Weise erfolgt, erzielen auch alle Ärzte gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung ergibt sich aus der Tatsache, dass die Landesärzte die Sondergebühren von ihrem Arbeitgeber, die Bundesärzte die Sondergebühren hingegen von einem Vertragspartner, der nicht ihr Arbeitgeber ist, erhalten. Weshalb die von der derzeitigen gesetzlichen Regelung abweichende, vom Bw. vorgeschlagene Lösung, die Sondergebühren bei den Landesärzten zwar weiterhin den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die Sondergebühren bei den Bundesärzten hingegen trotz gleicher Leistungen und gleicher Art der Abrechnung den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen, dem Gleichheitsgebot eher entsprechen sollte, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 5. April 2006