



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W, vertreten durch ERC Eilenberger Reschenhofer Consulting Steuerberatung GmbH, 1010 Wien, Lichtenfelsgasse 5, vom 21. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 2. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist selbständiger Versicherungsmakler und Vortragender. Bis 31.12.2004 betrieb er diese Tätigkeiten in Form eines Einzelunternehmens. Mit Einbringungsvertrag vom 30. Juni 2005 brachte er den Teilbetrieb des Versicherungsmaklers rückwirkend zum Stichtag 31.12.2004 gemäß Artikel III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) in die Bw. GmbH ein. Dem eingebrachten Unternehmen wurde in einem Gutachten durch einen beeideten gerichtlichen Sachverständigen für Versicherungswesen ein positiver Verkehrswert attestiert. Im Zuge des Wechsels der Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 von § 4 Abs. 3 EStG zu § 4 Abs. 1 EStG erklärte er einen Übergangsverlust in Höhe von 248.381,67 €.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 2. Oktober 2006 wurden die Einkünfte aus dem Einzelunternehmen mit 49.000,70 € ermittelt, indem dem vom Bw. erklärten

laufenden Gewinn in Höhe von 84.483,79 € lediglich 1/7 des erklärten Übergangsverlustes abgezogen wurde.

In der Folge stellte der Bw. unter Hinweis darauf, dass der ergangene Einkommensteuerbescheid von der eingereichten Erklärung abweiche, aber dennoch keine Begründung enthalte, einen Antrag auf Mitteilung der dem Bescheid gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO fehlenden Begründung.

Die Bescheidebegründung wurde mit Schreiben vom 1. Dezember 2006 seitens des Finanzamtes nachgereicht und die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb folgendermaßen dargestellt:

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Gewinn laut E-A 2004	84.483,79 €
1/7 des Übergangsverlustes	- 35.483,09 €
Gewinn aus Beteiligung OEG	2.076,56 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	51.077,26 €

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2006 erhob der Bw. fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 das Rechtsmittel der Berufung und wandte sich mit folgenden Ausführungen gegen die Siebentelung des Übergangsverlustes:

- 1.) Es gebe im UmgrStG keine Bestimmung die eine Verteilung des Verlustes vorsehe.
- 2.) Gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 seien Übergangsverluste aus der Veräußerung eines ganzen Betriebes oder Teilbetriebes beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung zu berücksichtigen. Die Einbringung gemäß Art. III UmgrStG sei ertragsteuerlich als Tausch zu qualifizieren (Einbringung eines Betriebes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) und damit ein entgeltlicher Vorgang, da bei einem Tausch gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 jeweils eine Veräußerung und eine Anschaffung vorliege (Verweis auf Kommentar zum UStG von Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, § 12 Rz 14).
- 3.) Der Übergangsverlust stehe eindeutig in Zusammenhang mit einer Veräußerung eines Betriebes und sei daher unter den letzten Satz des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren.

Dass es bei Einhaltung der Vorschriften des UmgrStG trotz dieses Tausches zu einer steuerlichen Buchwertfortführung komme – die stillen Reserven würden nicht aufgedeckt und gingen auf den Rechtsnachfolger über – sei für die Entgeltlichkeit dieses Vorganges unbeachtlich.

Der Bw. beantragte daher, den Übergangsverlust mit dem Gewinn des Einzelunternehmens aus 2004 in Höhe von 84.483,79 € zu verrechnen und den verbleibenden Übergangsverlust gemäß § 21 UmgrStG auf den Rechtsnachfolger (die Bw. GmbH) übergehen zu lassen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. September 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dazu führte das Finanzamt aus, dass nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch im Sinne der lit. a gelte, wenn sie nicht unter das UmgrStG falle oder das UmgrStG dies vorsehe. Im Berufungsfall liege eine Einbringung vor, die unter das UmgrStG falle, daher sei der Tauschgrundsatz nicht anzuwenden (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/ Wanke, EStG 1988, § 6 Anm 115, 141). Es liege folglich keine Veräußerung oder Aufgabe im Sinne des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 vor, weshalb der Übergangsverlust auf sieben Jahre zu verteilen sei, wobei das erste Siebentel noch auf die Erfolgsermittlung des Einbringenden entfalle.

Mit Schreiben vom 30. November 2007 stellte der Bw. einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte in seiner Begründung an, dass § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1998 lediglich auf die Veräußerung bzw. Aufgabe eines (Teil)betriebes abstelle, wie die Veräußerung des Betriebes hingegen steuerlich zu bewerten sei, sei für die Anwendung des § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 völlig unbeachtlich. Die Einbringung falle zwar unter das UmgrStG und die steuerliche Buchwertfortführung, stelle aber trotzdem eindeutig einen entgeltlichen Vorgang (Hingabe eines Betriebes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) und somit eine Veräußerung dar.

Der Bw. wiederholte daher seinen Antrag auf Verrechnung des Übergangsverlustes mit dem Gewinn des Einzelunternehmens für das Jahr 2004 in Höhe von 84.483,79 € und den Übergang des verbleibenden Übergangsverlustes auf die Bw. GmbH.

Im Rahmen eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens wurden anhand der vom steuerlichen Vertreter des Bw. vorgelegten Unterlagen die im Jahr 2004 erzielten Betriebseinnahmen folgendermaßen ermittelt:

Berechnung Erlöse 2004:

Provisionserlöse laut Meldungen (§109a)	239.893,30 €
Provisionserlöse "R"	17.323,63 €
Provisionserlöse "N"	693,60 €
Provisionserlöse "I"	39.624,67 €
Provisionserlöse	308,00 €
"Sonstige Erträge"	6.002,57 €
"Sonstige Versicherungsentschädigungen"	5.426,37 €
Summe Erlöse	309.272,14 €

Darüber hinaus wurden im Rahmen mehrerer persönlichen Vorsprachen des steuerlichen Vertreters des Bw. die bei der Ermittlung des Übergangsverlustes zu berücksichtigenden Zu- und Abschläge anhand der vorgelegten Belege einvernehmlich in folgender Weise festgesetzt:

Berechnung des Übergangsverlustes:

Zuschläge:

Noten 12/2004	13.747,86 €
abzgl. Zahlungen 2004	-1.371,02 €
P Versicherungsmakler	1.242,06 €
T	22,45 €
C	991,50 €
Wettbewerbserlöse G	12.932,33 €
Nachbuchung "Restl. Provisionsabgrenzung" (Beil. 14)	23.942,45 €
Miete M 1/05	135,00 €
Summe	51.642,63 €

Abschläge:

Dienstnehmer D	18.895,10 €
Streitfall " St "	9.000,00 €
Steuerbarater	25.000,00 €
A GmbH (Beil. 6)	1.042,38 €
Kulanz " K "	2.461,00 €
WGKK	11.337,29 €
GSVG	23.372,74 €
L, DB,DZ (lt. Rückstand FA-Konto)	31.566,19 €
Rückstellung Anwalt Mietvertrag	3.000,00 €
Rückstellung Anwalt " St "	3.833,98 €
Miete B 2004	11.337,00 €
Miete B 11, 12/03	1.889,50 €
Provision Pr	1.000,00 €
Leasing 11, 12/04	869,66 €
12/04 BP	531,72 €

Abschlagszahlung Wienstrom	89,20 €
Rep. Installateur	515,06 €
Kaffeemaschine	91,70 €
Int Internet	198,53 €
Intern Internet	409,61 €
Mitgliedsbeiträge ÖVM, ÖVT	454,36 €
Hon. H (Anmelden KZF)	1.710,00 €
Miete M (Kopierer)	537,90 €
"Spende" Sp	220,00 €
Z	57,00 €
Grundumlage 2004	201,00 €
ReSch Rechtsschutz Versicherung	169,77 €
MS , Mitarbeiterschulung	750,00 €
WZ	143,78 €
WGKK	10.000,00 €
PRAP	83.086,53 €
Vers.	24.497,94 €
Summe	268.268,94 €

Daraus ergibt sich ein Übergangsverlust in Höhe von 216.626,31 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufung wird folgender Sachverhalt als erwiesen zu Grunde gelegt:

Der Berufungswerber (Bw.) ist als selbständiger Versicherungsmakler tätig. Der von ihm geführte Betrieb umfasste die Tätigkeit als Versicherungsmakler und als Vortragender in Versicherungsangelegenheiten. Der Teilbetrieb Versicherungsmakler wurde mit Vertrag vom 30. Juni 2005 auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.12.2004 mit dem Stichtag dieser Bilanz unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG mit allen Aktiven und Passiven in die Bw. GmbH eingebracht. Aufgrund des Gutachtens eines allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen für Versicherungswesen vom 14.4.2005 wurde dem eingebrachten Teilbetrieb ein positiver Verkehrswert attestiert, da der buchmäßigen Überschuldung in Höhe von 350.000 € ein Versicherungsbestand in einer Bandbreite von 900.000 € bis 1.050.000 € gegenüberstand.

Der Bw. ermittelte im Jahr 2004 seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Unterlagen ergeben sich Betriebseinnahmen in Höhe von 309.272,14 € und Betriebsausgaben von 213.015,77 €, weshalb der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben 96.256,37 € beträgt.

Der zwecks Erstellung einer Einbringungsbilanz erforderliche Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 EStG zu § 4 Abs. 1 EStG führt zu einem Übergangsverlust in Höhe von 216.626,31 €.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen und hinsichtlich der Höhe des Gewinnes und des Übergangsverlustes aus den vom steuerlichen Vertreter des Bw. vorgelegten Unterlagen und den daraus im Berufungsverfahren einvernehmlich ermittelten Beträgen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich die Behandlung des Übergangsverlustes im Zusammenhang mit der Einbringung nach Art. III UmgrStG, wobei die Frage zu klären ist, ob eine Verteilung des Übergangsverlustes auf die nachfolgenden sieben Gewinnermittlungszeiträume zu erfolgen hat oder ob im Hinblick darauf, dass die Einbringung in eine GmbH als Veräußerung zu sehen ist, der gesamte Übergangsverlust gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 im letzten Gewinnermittlungszeitraum beim Bw. zu berücksichtigen ist.

Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes:

§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 lautet:

"Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. „Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuß (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen."

Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart ist zwingend nach den gesetzlichen Vorschriften ein Übergangsgewinn bzw. Übergangsverlust zu ermitteln. Der Übergangsgewinn ist grundsätzlich im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel zu berücksichtigen, während hingegen ein Übergangsverlust auf die nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträume zu verteilen ist. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Bestimmung können, solange der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung nicht als verfassungswidrig aufhebt, dahingestellt bleiben (vgl. z.B. UFS vom 8.1.2004, RV/0037-G/03; kritisch zur Verteilungspflicht auch Doralt, EStG, § 4 Rz 413; Jakom/Marschner EStG, 2012, § 4 Rz 413).

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (§ 12 Abs. 2 UmgrStG) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15 UmgrStG) nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft (§ 12 Abs. 3 UmgrStG)

tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Zum Vermögen zählen gemäß § 12 Abs. 3 Zif. 1 UmgrStG u.a. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.

Übernehmende Körperschaften können gemäß § 12 Abs. 3 Zif. 1 UmgrStG u.a. unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 KStG 1988) sein.

Gemäß § 12 Abs. 4 UmgrStG sind auf Einbringungen die §§ 13 bis 22 UmgrStG anzuwenden.

Bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben endet gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Gemäß § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen ist gemäß § 15 UmgrStG zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 leg. cit. und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG hat der Einbringende das in § 15 leg. cit. genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz (oder im Einbringungsvertrag) und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 leg. cit. genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung).

Bei Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft besteht das Entgelt in der Gewährung von Gesellschaftsrechten. Gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 gilt die Einlage von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft als Tausch, bei dem jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt. Bei der Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft gemäß Art III UmgrStG unter Buchwertfortführung entsteht jedoch kein Veräußerungsgewinn, weil gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG in der Einbringungsbilanz die bisherigen Buchwerte

anzusetzen sind und gemäß § 24 Abs. 7 erster Satz EStG 1988 ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln ist, soweit das UmgrStG eine Buchwertfortführung vorsieht (vgl. *Büsser* in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 24, Tz 7).

Die Einbringung stellt somit einen entgeltlichen Vorgang dar, weil für die Hingabe eines Betriebes bzw. für eingebrachtes Vermögen Gesellschaftsrechte gewährt werden. Sie ist als Veräußerungsgeschäft zu deuten, bei dem gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 nur deshalb kein Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist, weil das UmgrStG eine Buchwertfortführung vorsieht. Aufgrund der Eigenschaft der Einbringung als Veräußerungsgeschäft kommt daher nicht die allgemeine Regelung des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG zur Anwendung, sondern die speziellere Regelung betreffend die Behandlung von Übergangsgewinnen im Veräußerungsfall (vgl. *Bertl/Hirschler*, Wechsel der Gewinnermittlungsart und Umgründungen, RWZ 1997, 244). Die Verteilung des Übergangsverlustes auf die nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträume gem. § 4 Abs. 10 Z 1 Satz 3 EStG 1988 kann daher im Hinblick auf die Qualifikation der Einbringung als Veräußerung nicht greifen (vgl. *Rabel* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen, § 14 Rz 24). Vielmehr ist die speziellere Bestimmung des § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 zur Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe heranzuziehen, die eine Berücksichtigung des Übergangsgewinnes bzw. Übergangsverlustes beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe vorsieht.

Dies scheint auch insofern stimmig zu sein, als ein allfälliger Übergangsgewinn nach herrschender Ansicht zur Gänze noch dem Einbringenden zuzurechnen ist, somit vom Veräußerungstatbestand des § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 ausgegangen wird.

Das Vorgehen der Abgabenbehörde erster Instanz mit der Zuweisung eines Siebentels an den Einbringenden und der restlichen 6/7 an die übernehmende Körperschaft, welches Rz 820 der Umgründungssteuerrichtlinien 2002 entspricht und auch von der Lehre teilweise befürwortet wird (z.B. *Hübner/Schwarzinger*, Einbringung eines Freiberuflers in eine GmbH gemäß Art. III UmgrStG, Vortrag anlässlich der Seefelder Fachtagung 2005; *Bartl*, Umgründungen im Überblick, Einbringung, FJ 2003, 358 ff.; *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG4 (2007), § 21 Rz 12) steht demgegenüber nicht mit dem Gesetzeswortlaut im Einklang. Sieht man der herrschenden Lehre folgend (vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG4 (2007), § 12 Rz 18 zweiter Absatz und die dort zitierten Kommentarmeinungen) die Einbringung nach Art. III UmgrStG als Betriebsveräußerung eines Betriebes an eine Kapitalgesellschaft, hat § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 zur Anwendung zu gelangen, weshalb dem Einbringenden der volle Übergangsverlust im letzten Gewinnermittlungszeitraum zustehen muss. Ein allfälliger den Gewinn übersteigender Übergangsverlust geht nach § 21 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft über. Will man die Einbringung jedoch nicht als Veräußerung qualifizieren, so liegt ein Anwendungsfall des § 4 Abs. 10 Z 1 dritter Satz EStG

1988 vor, welcher die Verteilung des Übergangsverlustes auf die nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträume, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart, vorsieht. Damit würde der volle Übergangsverlust auf die übernehmende Körperschaft übergehen und der Einbringenden dürfte überhaupt keinen Übergangsverlust in Abzug bringen. Die Aufteilung des Übergangsverlustes zu einem Siebentel an den Einbringenden im Wirtschaftsjahr, in dem der Wechsel der Gewinnermittlungsart vorgenommen wurde und der restlichen 6/7 an die übernehmende Körperschaft kann hingegen dem Gesetzestext nicht entnommen werden.

Da aber die in § 24 Abs. 7 EStG 1988 getroffenen Regelung hinsichtlich des Unterbleibens der Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes im Falle einer Einbringung nach Artikel III UmgrStG nur so verstanden werden kann, dass ohne dieser Bestimmung sehr wohl ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln wäre, woraus abzuleiten ist, dass eine Einbringung nach Artikel III UmgrStG sehr wohl eine Veräußerung im Sinne des EStG 1988 darstellt, ist für die Behandlung des Übergangsgewinnes § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz maßgebend. Der Übergangsverlust ist daher beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor der Einbringung und somit 2004 zu berücksichtigen.

Es ergibt sich somit folgende Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben	96.256,37 €
Übergangsverlust	- 216.626,31 €
Gewinn aus Beteiligung OEG	2.076,56 €
ergibt Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von	- 118.293,38 €

Der verbleibende Verlust in Höhe von 118.293,38 € geht gemäß § 21 Z 1 UmgrStG auf die Bw. GmbH über und kann mit Wirkung ab dem nach dem Einbringungstichtag beginnenden Wirtschaftsjahr (2005) geltend gemacht werden (vgl. *Huber* in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴ § 21 Rz 12).

Der Berufung war somit im eingeschränkten Umfang Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. November 2012