

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Franz Deutsch, Pfeilgasse 16/26, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 29. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. November 2021 betreffend Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) war bis zum 31.12.2017 Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der ** GMBH (in der Folge GmbH). Unternehmensgegenstand der GmbH war die Unternehmensberatung. Mit Stichtag zum 31.12.2017 wurde die GmbH nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes verschmelzend auf das nicht protokollierte Einzelunternehmen des Bf. als Alleingesellschafter umgewandelt. Das Vermögen der Gesellschaft ging im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Bf. über. Zum Umwandlungsstichtag hatte die GmbH noch nicht verrechnete Verlustvorträge in Höhe von € 20.407,03, die sich aus dem Restverlusten des Jahres 2014 (€ 14.689,29) und dem Verlust 2017 (€ 5.717,74) zusammensetzten. Das Unternehmen der GmbH wurde nach der Umwandlung vom Bf. als Einzelunternehmen weitergeführt. Mit der Umwandlung erfolgte auch ein Wechsel in der Gewinnermittlungsart von § 5 EStG auf § 4 Abs. 3 EStG.

Im Streitjahr 2019 erklärte der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 5.625,50 und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 95.718,53 und machte einen

Verlustabzug aus den nicht verrechneten Verlustvorträgen der GmbH als Sonderausgaben geltend.

Im Zuge der Veranlagung setzte das Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2019 die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung eines Verlustabzuges fest.

Am 29.12.2021 brachte der steuerliche Vertreter eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 ein und beantragte die Aufhebung des Bescheides und die Erstellung eines neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2019, bei dem bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Verlustabzug in Höhe von € 5.625,50 berücksichtigt werden soll.

In der Begründung führte der steuerliche Vertreter wie folgt aus:

*„Mein Klient war (immer schon) Alleingesellschafter der ** GMBH, ST.Nr. GmbH. Die ** GMBH wurde unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Artikel II Umgründungssteuergesetz zum Stichtag 31.12.2017 auf die Einzelunternehmung ***Bf1***, St.Nr.Bf. übertragen.*

*Herr ***Bf1*** führt ab 1.1.2018 den Betrieb „Unternehmensberatung“ - der zuvor von der ** GMBH geführt wurde - nun mehr als Einzelunternehmung ***Bf1*** weiter. Es wurde ein lebender Betrieb von der GmbH auf die Einzelunternehmung übertragen und wird dieser Betrieb auch fortgeführt. Es wurde in diesem Zusammenhang auch die einschlägige Gewerbeberechtigung bei Herrn ***Bf1*** wieder als aktiv gemeldet.*

*Zum Stichtag der Umwandlung (1.1.2018) weist die ** GMBH Verlustvorträge in Höhe von € 20.407,03 auf.*

*Nach § 10 Umgründungssteuergesetz gehen diese Verlustvorträge auf das Einzelunternehmen des Rechtsnachfolgers ***Bf1*** über und sind zukünftig mit erzielten Gewinnen aus diesem Einzelunternehmen gegenzuverrechnen. Die Voraussetzungen gem. § 10 Zi 1 lit a Umgründungssteuergesetz sind alle erfüllt (objektbezogener Verlustvortrag, Vergleichbarkeit des Vermögens, Einschränkung bei verbundenen Unternehmen), weshalb ein Übergang des Verlustvortrages auf den Rechtsnachfolger zu erfolgen hat. Da Herr ***Bf1*** immer Alleingesellschafter der ** GMBH war, ist der Übergang des Verlustvortrages mit 100 % vorzunehmen.*

Im Jahr 2018 hat die Einzelunternehmung Unternehmensberatung einen Verlust in Höhe von € 4.493,29 erzielt.

Im Jahr 2019 hat die Einzelunternehmung Unternehmensberatung einen Gewinn in Höhe von € 5.625,50 erzielt und ist bei diesem Gewinn ein Verlustabzug (gestützt auf § 10 Umgründungssteuergesetz) in Höhe von € 5.625,50 vorzunehmen.“

Beigelegt war der Beschwerde die Beilagen für die E 2018 und 2019, die Eröffnungsbilanz des Einzelunternehmens zum 1.1.2018 und ein Auszug aus dem Firmenbuch zum Stichtag 30.10.2018 mit der Eintragung der Löschung der GmbH.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.1.2022 als unbegründet ab und führte in der gesondert ergangenen Begründung aus:

„Der in der Beschwerde begehrte Verlustabzug in Höhe von 5.625,50 Euro wird nicht gewährt. Im Rahmen der Umwandlung einer GmbH auf ein Einzelunternehmen des GmbH-Gesellschafters können unter bestimmten Voraussetzungen die Verlustvorträge der GmbH auf den Einzelunternehmer übergehen. Es muss ein Betrieb vorhanden sein. Das Vermögen (der Betrieb), das den Verlust verursacht hat, muss vorhanden sein. Der Betriebsumfang darf nicht qualifiziert herabgemindert worden sein. Es darf kein Mantelkauf vorliegen.

Ein Vergleich der Umsätze der GmbH und des Einzelunternehmens stellt sich wie folgt dar:

**** GMBH:**

Umsatz 2013	24.940,92	Verlust	-3.425,88	
Umsatz 2014	6.793,02	Verlust	-15.619,16	
Umsatz 2015	8.490,47	Gewinn	3.921,12	(Verlustverbrauch 2.940,84)
Umsatz 2016	8.284,30	Gewinn	1.886,55	(Verlustverbrauch 1.414,91)
Umsatz 2017	0,00	(+Erlöse Anlagevermögen 37.770,00; - + übrige Erträge/Einnahmen 86,00)		
		Verlust	-5.717,74	

„Einzelunternehmen“ *Bf1***:**

Umsatz 2018	0,00	Verlust	-4.493,29	(wird mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit verrechnet)
-------------	------	---------	-----------	--

Da ausgehend von den Unternehmensparametern (Umsatz) zum Umwandlungsstichtag 31.12.2017 eine Vergleichbarkeit mit den Verlustentstehungsjahren 2013, 2014 und 2017 nicht mehr gegeben ist (Absinken des Umsatzes auf 0), fehlen die Voraussetzungen des § 10 Z. 1 lit. a Umgründungsteuergesetz für den Übergang der Verlustvorträge. Weiters wurde der letzte Umsatz bei der GmbH im 4. Quartal 2016 erwirtschaftet. Der erste Umsatz beim „Einzelunternehmen“ wurde im 3. Quartal 2019 mit 300,- Euro erwirtschaftet. Somit gab es über einen Zeitraum von 2,5 Jahren keinerlei Einnahmen/Umsätze. Ab Jänner 2018 wurden

auch keine laufenden Vorsteuern mehr geltend gemacht. Dies alles spricht dafür, dass der verlustverursachende Betrieb der GmbH nicht mehr mit dem Betrieb des Einzelunternehmens vergleichbar ist. Es ist sogar davon auszugehen, dass der verlustverursachende Betrieb der GmbH zum Umwandlungsstichtag 31.12.2017 gar nicht mehr vorhanden war. Weiters wurde in der Einkommensteuererklärung 2018 kein Verlustvortrag gem. § 18 Abs. 6 EStG angegeben, sodass im Jahr nach der Umwandlung (2018) von Ihnen selbst offenbar kein Verlustübergang angenommen wurde. Die Beschwerde wird daher vollinhaltlich abgewiesen.“

Mit Schreiben vom 24.2.2022 stellte der steuerliche Vertreter den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und führte zur Beschwerde ergänzend aus, dass der Bf. promovierter Veterinärmediziner und beruflich in der Qualitätssicherung bei diversen Unternehmen tätig sei. Seine berufliche Tätigkeit sei gekennzeichnet durch Tätigkeiten als Selbständiger (= Gewerbebetrieb) und durch längere Phasen als Angestellter (= Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) bei diversen Unternehmen. Bis zum 31.12.2017 sei die selbständige Tätigkeit des Bf. durch die GmbH abgewickelt worden. Mit Stichtag 01.01.2018 sei die GmbH in die Einzelunternehmung umgegründet worden, und seither sei die Tätigkeit des Bf. als Selbständiger von der Einzelunternehmung abgewickelt worden. Der Bf. sei immer als Einzelperson tätig gewesen und sei Alleingesellschafter der GmbH gewesen. Er habe nie Dienstnehmer in seinen Unternehmen (GmbH bzw. Einzelunternehmung) beschäftigt. Der Bf. habe bei seiner Tätigkeit als Selbständiger (= Gewerbebetrieb) stets den gleichen Kundenstock gehabt, erbrachte immer die gleichen Dienstleistungen, in immer gleichem beruflichem Format, egal ob er in der Rechtsform GmbH oder in der Rechtsform Einzelunternehmung tätig gewesen sei. Bei dieser Sachlage ergebe sich zwangsläufig, dass in Zeiten, in denen der Bf. ein fixes Dienstverhältnis eingegangen sei, keine Zeit für eine selbständige Tätigkeit übriggeblieben sei und demzufolge in diesen Zeitspannen keine Umsätze sowohl im Rahmen der GmbH als auch später im Rahmen der Einzelunternehmung erzielt wurden.

Laut Angabe im Vorlageantrag hatte der Bf. von 1.9.2014 bis 31.1.2017 und 1.2.2017 bis 31.8.2019 jeweils ein fixes Dienstverhältnis. Daraus erkläre sich auch, dass der letzte Umsatz der GmbH im 4. Quartal 2016 erzielt worden sei, insgesamt der Umsatz der GmbH in den Jahren 2014 bis 2016 gering gewesen sei und dass in den Jahren 2017 und 2018 überhaupt kein Umsatz erzielt worden sei und erst wieder im 3. Quartal 2019 Umsätze vorlagen.

Strittig gegenüber dem Finanzamt sei, ob im Rahmen der Umgründung der „verlustverursachende Betrieb“ von der GmbH auf die Einzelunternehmung übergegangen sei.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei diese Frage mit „ja“ zu beantworten. An der Tätigkeit des Bf. - Phasen mit größerer selbständiger Tätigkeit und Phasen ohne selbständige Tätigkeit (weil Dienstverhältnis) - habe sich durch die Umgründung nichts geändert. Es sei nicht so, dass der Betrieb der GmbH aufgegeben wurde und - im Jahr 2019 - wieder ein neuer

Betrieb im Rahmen der Einzelunternehmung entstanden sei. Vielmehr habe der Betrieb selbständige Tätigkeit in all den Jahren unverändert weiter bestanden, mit den gleichen Kunden, den gleichen Dienstleistungen, den gleichen Formaten und der Betrieb der Einzelunternehmung stelle eine direkte Fortsetzung der selbständigen Tätigkeit dar, nur gebe es eben berufliche Phasen, in denen der Betrieb selbständige Tätigkeit eben keine Umsätze erziele.

Weiters wurde ausgeführt, dass im Jahr 2018 keine Umsätze erzielt, aber Vorsteuern (in geringem Ausmaß) geltend gemacht worden seien und die Begründung der Beschwerdeentscheidung, dass ab Jänner 2018 keine laufenden Vorsteuern mehr geltend gemacht worden seien, nicht richtig sei.

Auch wurde darauf hingewiesen, dass im Jahr 2018 in der Beilage zu E 1a für 2018 beim Bf. sehr wohl die Verlustvorträge der GmbH (gesamt € 20.407,03) aufgelistet worden seien, und diese Beilage sei auch dem Finanzamt zusammen mit den Steuererklärungen 2018 übermittelt worden. Eine Gegenverrechnung der Verlustvorträge mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb sei im Jahr 2018 allerdings nicht möglich gewesen, weil die Einkünfte negativ waren.

Der steuerliche Vertreter teilt die Behauptung des Finanzamtes, dass von Bf. selbst kein Verlustübergang angenommen werde, nicht, sondern es konnte vielmehr der Verlust 2018 nicht gegenverrechnet werden.

Der „verlustverursachende“ Betrieb der GmbH sei daher ident mit dem Betrieb der Einzelunternehmung (es fand keine Beendigung eines Betriebes und keine Neugründung eines Betriebes statt), und demzufolge seien die Verlustvorträge der GmbH mit den Ergebnissen der Einzelunternehmung im Jahr 2019 gegenzurechnen. Der beantragte Verlustabzug im Jahr 2019 (Gegenverrechnung € 5.625,50) sei daher bei der Berechnung und Festsetzung der Einkommensteuer für 2019 zu berücksichtigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war Alleingesellschafter und Geschäftsführer der ** GMBH. Diese GmbH wurde im Jahr 2003 gegründet und ins Firmenbuch eingetragen. Geschäftszweck war die Unternehmensberatung.

Mit Umwandlungsvertrag und Generalsversammlungsbeschluss vom 17.9.2018 wurde die GmbH zum Stichtag 31.12.2017 unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. II UmgrStG durch Übertragung des Vermögens der GmbH als Ganzes

im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf das durch den Umwandlungsvorgang entstehende nicht protokollierte Einzelunternehmen des Bf. verschmelzend umgewandelt.

Mit der Umwandlung erfolgte auch der Wechsel der Gewinnermittlungsart auf die Einnahmen-Ausgabenrechnung und der Bf. ermittelte ab 2018 den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Zum 31.12.2017 waren Verlustvorträge aus folgenden Jahren noch nicht verrechnet:

2014	€	14.689,29	Restverlust der noch nicht verrechnet wurde
2015	€	5.717,74	
Summe	€	<u>20.407,03</u>	

In den Jahren 2014 bis 2019 hatte der Bf. immer auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen zum Sachverhalt gründen auf den Unternehmensbilanzen der GmbH der Jahre 2014 bis 2017, dem Umwandlungsvertrag und dem Protokoll über den Beschluss der Generalversammlung vom 17.9.2018, den Firmenbuchauszug betreffend die GmbH und den Angaben in den Körperschaftsteuerbescheiden der GmbH und den Einkommensteuerbescheiden des Beschwerdeführers laut Abgabensinformationssystem.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattgabe)

A) Rechtsgrundlagen:

§ 7 UmgrStG lautet:

(1) Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. errichtende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist,

2. verschmelzende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, wenn

– am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist oder

– Hauptgesellschafter eine unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaft oder eine ausländische Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 2009/133/EG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. Nr. L 310 vom 25.11.2009 S. 34, in der jeweils geltenden Fassung erfüllt, ist,

3. vergleichbare Umwandlungen ausländischer Körperschaften im Ausland.

(2) Abs. 1 Z 1 bis 3 findet nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird. Soweit bei der Umwandlung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich gegenüber einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe eingeschränkt wird, ist die nach § 20 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 entstehende Abgabenschuld auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages in Raten zu entrichten; dabei sind § 6 Z 6 lit. d bis e des Einkommensteuergesetzes 1988 sinngemäß anzuwenden.

(3) Rechtsnachfolger sind der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs. 1 UmwG), beziehungsweise dessen Gesellschafter (Mitunternehmer), oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 UmwG).

(4) Auf Umwandlungen sind die §§ 8 bis 11 anzuwenden.

§ 8 Abs 4 KStG regelt unter anderem den Verlustabzug und lautet.

(4) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

1.....

2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

a)

b)

c) Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

§ 10 UmgrStG lautet:

§ 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. a, c und d anzuwenden.

b) Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

....

§ 4 UmgrStG lautet:

§ 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, daß das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.

b) Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind.

c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

.....

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 lautet:

Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind und*
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.*

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

B) Rechtliche Würdigung

Unstrittig ist, dass durch eine verschmelzende Umwandlung gemäß § 7 Abs 1 Z 2 UmgrStG mit Ablauf des Umwandlungstichtages 31.12.2017 das Vermögen der GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Bf. als Hauptgesellschafter übergegangen ist.

Ebenfalls außer Streit steht, dass zum Umgründungstichtag noch nicht verrechnete Verluste der GmbH in Höhe von € 20.407,03 vorhanden waren.

Strittig ist aber, ob diese noch nicht verrechneten Verlustvorträge auf den Bf. als Gesamtrechtsnachfolger der GmbH übergegangen sind und dem Bf. aus diesen Verlustvorträgen ein Verlustabzug zustand.

Aus dem Hinweis des § 4 erster Satz UmgrStG auf § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 folgt, dass die Bestimmungen der §§ 4 und 10 UmgrStG zum Verlustabzug *leges speciales* zu § 8 Abs. 4 Z 2 KStG sind. Letztere Vorschriften beinhalten allgemeine Regeln zum Verlustabzug bei zivilrechtlicher Identität der Körperschaft, während die Bestimmungen des § 4 und § 10 UmgrStG den Übergang des Verlustabzugs von der übertragenden Körperschaft auf die

übernehmende Körperschaft bzw. den übernehmenden Rechtsnachfolger und somit zwischen zivilrechtlich verschiedenen Steuersubjekten regeln.

Mit den Bestimmungen der §§ 4 und 10 UmgrStG soll zwar der Übergang von Verlustvorträgen von der übertragenden Körperschaft auf die übertragende Körperschaft bzw. auf den Rechtsnachfolger sichergestellt werden. Ein solcher Übergang findet aber nur insoweit statt, als die Verluste den übertragenden Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können und das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist (§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG, objektbezogene Beschränkung des Verlustabzuges) und der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist (§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG, qualifizierte Umfangsminderung).

Der Übergang der Verlustvorträge ist also doppelt beschränkt, einerseits durch das Erfordernis der Objektbezogenheit des Verlustvortrages und andererseits durch das Erfordernis der umfanglichen Vergleichbarkeit des verlustbehafteten Vermögens.

Objektbezogenheit des Verlustvortrages

Mit dem Kriterium der Objektbezogenheit des Verlustvortrages soll die Verwertung von Verlusten einer Mantelgesellschaft bei einer gewinnbringenden Gesellschaft verhindert werden. Der Übergang des Verlustabzugsrechts knüpft daher an die Übertragung der entsprechenden Verlustentstehungsquelle. Ob die wirtschaftliche Betätigung der übernehmenden Gesellschaft mit jener der übertragenden Gesellschaft vergleichbar ist, ist daher irrelevant (Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 47 und 48, mwN). Bei betriebsführenden Körperschaften ist entscheidend, dass der verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb am Verschmelzungszeitpunkt als eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt tatsächlich vorhanden ist. Der Wegfall von auch bedeutenden Wirtschaftsgütern führt noch zu keinem Verlust des Verlustabzugsrechtes. Erst wenn der verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb seine Identität als eigenständige Einheit verloren hat, muss die Objektbezogenheit des Verlustvortrages verneint werden (vgl. Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 Rz 47 und 48, mwN).

Die Objektbezogenheit des Verlustvortrages ist im Beschwerdefall zu bejahen. Der Betrieb wurde mit der Umwandlung auf den Bf. übertragen. Die Verluste blieben daher über dieselbe Verlustquelle verknüpft. Eine fehlende Objektbezogenheit hat im Übrigen auch das Finanzamt nicht unterstellt.

Umfangliche Vergleichbarkeit

Der Übertragung der Verlustvorträge hat ferner zur Voraussetzung, dass der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste nicht derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist (qualifizierte Umfangsminderung; Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹³, § 4 Rz 101).

Diese Beschränkung bezweckt, den Übergang bzw. Erhalt von Verlusten auch in jenen Gestaltungsfällen zu verhindern, in denen etwa ein unrentabler, verlustversursachender Betrieb zur Verwertung der Verluste bis zum Verschmelzungstichtag nur mehr auf Sparflamme geführt wird (vgl. Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹³, § 4 Rz 101 mwN).

Maßgeblich dabei ist, dass die Vergleichbarkeit am Umwandlungstichtag gegeben ist. Das verlusterzeugende Vermögen muss daher mit jenem im Zeitpunkt des Umwandlungstichtages vergleichbar sein. Der Vergleich erfolgt durch eine fraktionierte Rückwärtsbetrachtung: Verluste an oder vor jenem Bilanzstichtag, zu dem eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, können verschmelzungsbedingt nicht übergehen bzw. können nicht mehr verwertet werden (vgl. Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹³, § 4 Rz 102).

Das Gesetz gibt keine Auskunft darüber, anhand welcher betriebswirtschaftlicher Parameter die Vergleichbarkeit zu beurteilen ist. Aufgrund des verwendeten Begriffes "Umfang" ist aber auf quantitative und nicht auf qualitative betriebswirtschaftliche Kriterien abzustellen.

Bei betrieblichen Einheiten kommen nach herrschender Ansicht dafür vor allem folgende Kriterien in Frage (vgl. Wieser/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründung, 21. Lfg, § 4 Rz 44):

- Umsatz
- Auftragsvolumen und Produktionsvolumen
- Anlagevermögen, Anlagenintensität
- Umlaufvermögen
- Bilanzsumme
- Substanzwert
- Beschäftigtenzahl

Die Grenze, ab der eine Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Z 1 lit c UmgrStG wegen Minderung eines für die "Identifizierung" einer Einkunftsquelle maßgeblichen betriebswirtschaftlichen Parameters nicht mehr gegeben ist, wird von einem Teil der Literatur und Verwaltungspraxis mit 25% angegeben. Demnach ist eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben, wenn maßgebliche Parameter auf ein nur 25%iges oder geringeres Ausmaß absinken. Ein anderer Teil der Literatur nimmt das Fehlen der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit erst bei einem Absinken auf 10% und weniger an. Dieser Ansicht haben sich auch der UFS (UFS

24.6.2013, RV/1067-L/06) und im Ergebnis wohl auch das BFG im Erkenntnis vom 24.11.2015, RV/5100439/2011, angeschlossen. Maßgeblich ist aber nicht das Absinken eines einzigen Parameters auf 25% oder weniger, sondern das Gesamtbild der unternehmens- bzw. branchenbezogenen Parameter (vgl. Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹³, § 4 Rz 104f).

Hat sich der Umfang des Vermögens qualifiziert vermindert, geht ein von diesem Vermögen verursachter, aber noch nicht verrechneter Verlust zur Gänze verloren; eine anteilige Verminderung ist in lit. c nicht vorgesehen (Alles-oder-Nichts-Betrachtung; vgl. Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹³, § 4 Rz 110).

Im Beschwerdefall erfolgt die Beurteilung der umfanglichen Vergleichbarkeit nach den für den Betrieb der GmbH in Frage kommenden Kriterien Anlagevermögen ohne Finanzvermögen, Umlaufvermögen, Bilanzsumme und Umsätze. Die Anzahl der Dienstnehmer wurde nicht zur Beurteilung herangezogen, da in der GmbH nie Dienstnehmer beschäftigt wurden. Bei einem Beratungsunternehmen wie jenem der GmbH wird allerdings die Parameter Umsatz höher zu gewichten sein als etwa der Parameter Anlagevermögen.

Die vergleichende Rückwärtsbetrachtung anhand dieser Parameter zeigt folgendes Absinken des Umfangs im Basisjahr 2017 gegenüber den zurückliegenden Jahren bis zum ersten Verlustjahr 2014:

Stichtag	Anlagevermögen ohne Finanzvermögen	Absinken	Umlaufvermögen	Absinken
31.12.2017	1.585,32		16.859,28	
31.12.2016	1.238,83	127,96 %	26.137,54	64,50 %
31.12.2015	1.200,69	132,03 %	22.076,87	76,37 %
31.12.2014	693,86	228,47 %	111.551,27	15,11 %

Stichtag	Bilanzsumme	Absinken	Umsatz	Absinken
31.12.2017	18.444,60		0,00	
31.12.2016	27.519,91	67,02 %	8.284,30	0,00%
31.12.2015	23.313,46	79,12 %	8.490,47	0,00%
31.12.2014	112.271,66	16,43 %	6.793,02	0,00%

Die Tabelle zeigt, dass bei den Parametern Umlaufvermögen und Bilanzsumme die Umfangskriterien zum Stichtag 31.12.2017 gegenüber den Vergleichsstichtagen 31.12.2014 auf unter 20% gesunken sind.

Gegenüber dem Stichtag 31.12.2017 ist das Anlagevermögen ohne Finanzanlagen zwar um 228,48 % gestiegen, das Umlaufvermögen jedoch auf 15,11 % und die Bilanzsumme auf 16,43 % gesunken, die Umsätze sind auf 0 % gesunken.

Auch in der Beschwerde und im Vorlageantrag wird die qualifizierte Umsatzminderung nicht bestritten. Die in diesen Schriftsätzen gemachten Ausführungen richten sich nicht gegen die Feststellung der Umsatzminderung, sondern bekämpfen die Nichtzulassung der Verlustvorträge zum Verlustausgleich mit anderen Argumenten.

Im Vorlageantrag wird im Wesentlichen vorgebracht, dass in Zeiten mit nichtselbständiger Tätigkeit, keine Zeit für eine selbständige Tätigkeit übrigblieb, demzufolge in diesen Zeitspannen keine Umsätze, weder in der GmbH noch im Einzelunternehmen erzielt wurden. Das Bundesfinanzgericht kann diesem Argument, aufgrund der vorliegenden Daten, nicht folgen, da auch in Zeiten, in denen der Bf. nichtselbständig tätig war (1.9.2014 bis 31.1.2017 und 1.2.2017 bis 31.8.2019), laut den vorliegenden Bilanzen Umsätze in der GmbH (wie oben ersichtlich) und auch später im Einzelunternehmen erzielt wurden.

Dem Bf. ist zwar zuzugestehen, dass die Beschränkungen des Überganges des Verlustvortrages durch § 4 UmgrStG in der Kritik steht (vgl. Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹³, § 4 Rz 5 mit der dort zitierten Literatur). Das ändert aber nichts daran, dass das Bundesfinanzgericht die entsprechenden Bestimmungen des § 4 UmgrStG im Rahmen der Interpretationsmöglichkeiten zu beachten hat. § 4 Z 1 lit. c UmgrStG sieht aber ausdrücklich vor, dass Verluste vom Abzug ausgeschlossen sind, wenn es zwischen dem Entstehen der Verluste und dem Verschmelzungs- bzw. Umwandlungstichtag zu einer qualifizierten Umfangsminderung gekommen ist. Eine Nichtbeachtung dieser gesetzlichen Einschränkung aufgrund etwaiger steuersystematischer oder steuerpolitischer Bedenken würde einen Verstoß das gegen rechtsstaatlich grundlegende Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG darstellen und ist daher ausgeschlossen.

Aufgrund der qualifizierten Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit. c bei der GmbH zum Umwandlungstichtag gegenüber dem Jahr 2014 waren somit die noch nicht verrechneten Verlustvorträge nach der Umwandlung nicht mehr zum Verlustabzug zuzulassen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Beurteilung einer qualifizierten Umfangsminderung im Sinne des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG gibt es noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Die Revision ist daher zulässig.

Wien, am 15. Juli 2025