

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 1. November 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. Oktober 2025 betreffend Einkommensteuer 2024 zu Recht erkannt (Steuernummer ***BF1StNr2***):

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Einkommensteuer 2024 wird mit **Euro** xxxxx festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt ./I zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob zwischen dem Entstehen der Verluste und dem Umwandlungstichtag eine qualifizierte Umfangsminderung im Sinne des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG mit der Konsequenz des Ausschlusses des Verlustabzuges eingetreten ist.

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war bis zum 30.6.2022 Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der X GmbH (in der Folge kurz: GmbH). Unternehmensgegenstand der GmbH war die Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung. Mit Stichtag zum 30.6.2022 wurde die GmbH nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes durch Übertragung des Unternehmens als Ganzes auf den Bf. als Alleingesellschafter umgewandelt. Zum Umwandlungstichtag hatte die GmbH noch nicht verrechnete Verlustvträge in Höhe von

Euro xxxxx, die sich aus den Restverlusten des Jahres 2018 (Euro xxxxx) 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 2024 erklärte der Bf. am **9.9.2025** Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Arbeit und solche aus Vermietung und Verpachtung; mit ergänzender Eingabe vom **12.9.2025** machte er darüber hinaus einen Verlustabzug aus den nicht verrechneten Verlustvorträgen der GmbH als Sonderausgaben geltend.

Im Zuge der Veranlagung setzte das Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom **17.10.2025** die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung eines Verlustabzuges fest.

Am **1.11.2025** brachte der Bf. eine Beschwerde gegen den verfahrensgegenständlichen Bescheid ein und beantragte bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit einen Verlustabzug in Höhe von Euro xxxxx und allenfalls vorausbezahlte Mindest-KöSt zu berücksichtigen.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde am **27.11.2025** als unbegründet ab; inhaltlich sei ausgehend vom Parameter Umsatz zum Umwandlungstichtag eine Vergleichbarkeit mit den Verlustentstehungsjahren 2018-2022 nicht mehr gegeben, weshalb die Voraussetzungen des § 10 Z. 1 lit. a UmgrStG für den Übergang der Verlustvorträge nicht gegeben seien.

Dagegen richtet sich der mit **29.12.2025** datierende Vorlageantrag, in dem ausgeführt wird, dass der Betrieb durch die Umwandlung keine Änderung erfahren habe; da die Klientenanzahl gesunken sei, habe man ab dem Jahr 2017 bis laufend den „Wertpapierhandel mit einem Onlinebroker“ begonnen und resultierten die nunmehrigen Verlustvorträge alleine aus Verlusten im Zusammenhang mit diesen Kapitalanlagen. Da die von der belangten Behörde zur Untermauerung der qualifizierten Umfangsminderung herangezogenen Beratungsumsätze in keinem Zusammenhang mit den Verlusten aus dem Wertpapierhandel stünden, erweise sich der Sachverhalt somit als mangelhaft ermittelt und sei die Bescheidebegründung insgesamt rechtswidrig. Es lägen alle Voraussetzungen für die Anerkennung der Verlustvorträge vor, weshalb das Beschwerdebegehren vollumfänglich aufrechterhalten werde.

Die belangte Behörde legte den Akt am **3.3.2026** dem BFG bei unveränderter Rechtsauffassung zur Entscheidung vor.

Am **25.6.2026** forderte das Gericht die belangte Behörde auf, zu den konkret dargelegten Bedenken des Gerichts an der Richtigkeit ihrer Rechtsansicht Stellung zu nehmen; in der Eingabe vom **3.7.2026** schloss sich die belangte Behörde im Wesentlichen den Ausführungen des Gerichtes an.

II. Sachverhalt

Der Bf. war zuletzt Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH, die mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.xxxx gegründet und unter der FN xxxxx ins Firmenbuch des HG Wien mit dem Sitz in der politischen Gemeinde Wien eingetragen wurde. Geschäftszweck war die Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung.

Mit Umwandlungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom 29.3.2023 wurde die GmbH zum Stichtag 30.6.2022 unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. II UmgrStG durch Übertragung des Vermögens der GmbH als Ganzes auf den Bf. als Einzelunternehmer umgewandelt.

Mit der Umwandlung erfolgte auch der Wechsel der Gewinnermittlungsart auf die Einnahmen-Ausgabenrechnung und der Bf. ermittelte ab 1.7.2022 den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Die Verluste der GmbH zum vorgenannten Stichtag betragen insgesamt Euro xxxxx und stammen aus folgenden Veranlagungsjahren:

[...]

Die vergleichende Rückwärtsbetrachtung anhand der nachfolgend dargestellten Parameter zeigt folgendes Ansteigen bzw. Absinken des Umfangs vom Umwandlungsstichtag 30.6.2022 gegenüber den zurückliegenden Jahren bis zum ersten Verlustentstehungsjahr 2018:

[...]

Eine Vergleichbarkeit des Umfangs des Betriebs zwischen dem Jahr 2018 (bzw. den nachfolgenden) einerseits und dem Umwandlungszeitpunkt andererseits ist gegeben.

Der Bf. bezog ab 2013 auch eine Alterspension und verfügt somit auch im Streitjahr über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; auch brachte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ins Verdienen.

III. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen zum Sachverhalt gründen auf den Ausführungen des Bf., dem Umwandlungsvertrag, dem Protokoll über den Beschluss der Generalversammlung vom 29.3.2023, dem Firmenbuchauszug betreffend die GmbH, den Angaben in den Körperschaftsteuerbescheiden der GmbH und den Einkommensteuerbescheiden des Bf. laut Abgabensinformationssystem.

Die festgestellten Beträge je herangezogenem Parameter wurden den vorgelegten Jahresbilanzen entnommen; an deren höhenmäßigen Richtigkeit bestanden für das Gericht keinerlei Zweifel, auch hat die belangte Behörde kein meritorisches Vorbringen dazu erstattet, dass den Angaben nicht zu folgen wäre.

Was die Bejahung der Vergleichbarkeit anlangt wird einerseits auf die Eingabe der belangten Behörde vom 3.7.2026 und andererseits – um Wiederholungen zu vermeiden – auf die Ausführungen im Zuge der rechtlichen Beurteilung verwiesen.

IV. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Nach § 2 Abs. 1 UmwG kann die Hauptversammlung (Generalversammlung) der Kapitalgesellschaft die Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter beschließen. Umwandlungen fallen dann unter das UmgrStG, wenn - wie in dessen § 7 Abs. 1 Z 1 festgehalten - am Umwandlungsstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist. Da im zu entscheidenden Fall ein Betrieb zu beiden genannten Zeitpunkten unstrittig vorhanden war, sind somit auch die §§ 8 -11 UmgrStG gegenständlich anwendbar (vgl. dazu näher § 7 Abs. 4 UmgrStG).

§ 10 UmgrStG sieht als lex specialis zum § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ua für die Frage der Prüfung der Zulässigkeit des Verlustabzuges vor, dass § 4 Z 1 lit. a, c und d leg. cit. anzuwenden sind. Demnach findet ein solcher Übergang nur insoweit statt, als die Verluste ua den übertragenden Betrieben zugerechnet werden können und das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden ist (§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG, objektbezogene Beschränkung des Verlustabzuges). Die Übertragung der Verlustvorträge hat ferner nach § 4 Z 1 lit c UmgrStG zur Voraussetzung, dass der Umfang des Betriebs am Stichtag 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 (sog. „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 Stichtag nur mehr auf Sparflamme geführt wird (*Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), aaO, § 4 Rz 101 mwN). Maßgeblich dabei ist, dass die Vergleichbarkeit am Umwandlungsstichtag gegeben ist. Das verlusterzeugende Vermögen muss daher mit jenem im Zeitpunkt des Umwandlungsstichtages 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; eine anteilige Verminderung ist in lit. c nicht vorgesehen („*Alles-oder-Nichts-Betrachtung*“;

Kofler/Six in Kofler (Hrsg), aaO, § 4 Rz 102 und 110). § 4 Z 1 lit. c UmgrStG legt die Vergleichszeitpunkte für die Beurteilung der qualifizierten Umfangsminderung einerseits mit dem Umwandlungstichtag und andererseits mit dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste fest. Hinsichtlich des Entstehens des Verlustes ist das verlustverursachende Vermögen jener Vermögensbestand, der am betreffenden Bilanzstichtag zur Verfügung stand. Sodann ist die Vergleichbarkeit am Verschmelzungstichtag (Umwandlungstichtag) maßgeblich; spätere Änderungen sind für die Frage des Verlustüberganges oder des weiteren Verlustabzuges nach § 4 Z 1 ohne Bedeutung (*Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), aaO, § 4 Rz 109).

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 (*Wieser/Hirschler/Mayr* (Hrsg.), Handbuch der Umgründung, 21. Lfg., § 4 Rz 44):

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

Es bedarf daher einer jährlichen Gewichtung der unternehmens- bzw. branchenbezogenen Parameter, bei der es auf den jeweiligen Geschäftsgegenstand der betreffenden Körperschaft ankommt (*Mayr/Wellinger*, HB Sonderbilanzen II 40). Bei Handelsbetrieben werden etwa die Parameter Umsatz und Umlaufvermögen höher zu gewichten sein, bei Produktionsbetrieben die Parameter Beschäftigtenzahl und Anlagevermögen (*Mayr/Wellinger*, aaO) bzw. Sachanlagevermögen und Umsatz, nicht aber Vorräte (UFS 30.6.2011, RV/0244-K/08). Bei einem Beratungsunternehmen - wie jenem der verfahrensgegenständlichen GmbH - sind allerdings die Parameter Umsatz und Beschäftigtenzahl höher zu gewichten, als etwa das Anlagevermögen.

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 und Judikatur nimmt das Fehlen der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit

erst bei einem Absinken auf 10% und weniger an (UFS 24.6.2013, RV/1067-L/06; im Ergebnis wohl auch das BFG im Erkenntnis vom 24.11.2015, RV/5100439/2011). Maßgeblich ist aber nach Ansicht des Gerichts in Übereinstimmung mit der Lehre nicht das Absinken eines einzigen Parameters auf 25% oder weniger, sondern das Gesamtbild der unternehmens- bzw. branchenbezogenen Parameter (*Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), aaO, § 4 Rz 104f; BFG 27.03.2026, RV/4100118/2025). Gleichgültig wie man die Schwelle beziffert, entscheidend ist eine Gesamtschau der Parameteränderungen. Auf die Reduktion eines einzigen Parameters kann es nicht ankommen (*Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht, Wien 2009, § 4 Rz 51).

Wendet man nun diese in Literatur und Judikatur zur Frage der "qualifizierten Umfangsminderung" im Sinne des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG getätigten Aussagen auf den beschwerdegegenständlichen Fall an, so führt dies zu folgendem Ergebnis: Entgegen der ursprünglichen Rechtsansicht der belangten Behörde ist der Prüfung nicht der Umsatz des Jahres 2023 zugrunde zu legen, sondern sind die Verhältnisse am Umwandlungsstichtag, somit dem 30.6.2022, maßgeblich; spätere Änderungen sind für die Frage des Verlustüberganges irrelevant. Rücksichtlich der Feststellungen im Sachverhalt zeigt sich sohin, dass – mit Ausnahme des Anlagevermögens – sämtliche Parameter im Vergleich zwischen dem Umwandlungsstichtag (30.6.2022) und den Vergleichsstichtagen 30.6.2018, 30.6.2019, 30.6.2020 und 30.6.2021 nur marginal gesunken, zum Teil sogar erheblich angestiegen sind. Vor allem die für Beratungsunternehmen wie den verfahrensgegenständlichen ausschlaggebenden Kriterien Umsatz und Beschäftigungszahlen sind nicht einmal ansatzweise in den von der Lehre und Judikatur kritischen Prozentbereich abgesunken, sodass – trotz Verminderungen im Bereich des Anlagevermögens – aufgrund der höheren Gewichtung der beiden vorgenannten Kennzahlen, eine Vergleichbarkeit im Sinne der hier maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen nach Ansicht des erkennenden Gerichts – und schlussendlich auch der belangten Behörde gemäß Ausführungen vom 3.7.2026 - jedenfalls zu bejahen ist.

Unstrittig ist durch die Umwandlung mit Ablauf des Umwandlungsstichtages 30.6.2022 das Vermögen der GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Bf. als Hauptgesellschafter übergegangen, was somit auch auf die am Stichtag noch nicht verrechneten Verlustvorträge zutrifft.

Nur der Ordnung halber ist zu den Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht, wonach gewillkürtes Betriebsvermögen keine eigenständige für den Verlustvortragsübergang relevante Bedeutung hat, darauf hinzuweisen, dass dem grundsätzlich beigespflichtet wird. Die Aussage, die offenbar der UmgrStR 2022 entnommen wurde, schließt im Gegenstand den Verlustvortrag jedoch – entgegen der ursprünglichen Rechtsauffassung der belangten Behörde – nicht aus: Mit dem in § 4 Z. 1 lit. a UmgrStG verankerten Grundsatz des objektbezogenen Verlustvortragsüberganges schränkt der Gesetzgeber neben dem Erfordernis der Buchwertfortführung den Übergang von im Umwandlungszeitpunkt noch bestehenden, nicht

verrechneten Verlusten der übertragenden Gesellschaft an die Person nämlich nur dahingehend ein, als bei dieser eine Verwertung der bei der übertragenden Gesellschaft angefallenen Verluste nur dann lässig ist „*insoweit als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können*“ und das übertragene Vermögen am Stichtag noch tatsächlich vorhanden ist. Nach der Judikatur erfolgt für betriebsführende Körperschaften (wie der gegenständlichen) die Verlustzuordnung in der Regel zu Betrieben/Teilbetrieben iSd § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988. Nur in Ausnahmefällen, wenn nämlich ein Vermögensgegenstand von nicht untergeordneter Bedeutung (auch) nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen einem (originären) Betrieb oder Teilbetrieb zuordenbar ist, soll dieser auch bei betriebsführenden Körperschaften als eigenes Verlustzuordnungsobjekt in Betracht kommen. Nachdem weder Vorbringen noch Beweisergebnisse dazu vorliegen, dass die (hauptsächlich für den Verlust verantwortlichen) Wertpapiere bei der GmbH nicht gewillkürtes BV gewesen wären bzw. diese selbst im Rahmen eines Teilbetriebs als Wertpapierhändlerin aufgetreten wäre (wofür im Übrigen schon das Faktum spricht, dass laut Auszug aus dem Gewerberegister keine dafür notwendige Berechtigung bestand), sondern im Gegenteil diese Geschäft mit Hilfe eines Onlinebrokers abgewickelt wurden, ist im Gegenstand somit weder von einem Teilbetrieb „Wertpapierhandel“ auszugehen, noch liegt ein – wie eingangs geschilderter - Ausnahmefall vor, weshalb die fraglichen Vermögenswerte dem Betrieb der Steuerberatung in Form von gewillkürtem BV zuzurechnen sind, was schlussendlich auch von der belangten Behörde implizit am 3.7.2026 bejaht wurde. Die aus dem gewillkürten Betriebsvermögen „Wertpapiere“ resultierenden, zum Umwandlungsstichtag noch nicht verrechneten Verluste sind sohin auf den Bf. als Gesamtrechtsnachfolger übergegangen.

Insgesamt war sohin der Beschwerde Folge zu geben und die Einkommensteuer – deren Bemessungsgrundlagen aus der einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Beilage ./I zu entnehmen ist – unter Gewährung des Verlustabzuges festzusetzen.

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. Eine derartige Rechtsfrage liegt im Gegenstand nicht vor, da die belangte Behörde sich der oa Rechtsauffassung des Gerichtes am 3.7.2026 angeschlossen hat und somit durch die Entscheidung nicht beschwert sein kann bzw. keine über den Einzelfall hinausgehende, bedeutende Rechtsfrage vorliegt. Die ordentliche Revision war sohin nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. August 2026