

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. als Vorsitzende, die Richterin Drⁱⁿ. Wiebke Peperkorn sowie die fachkundigen Laienrichterinnen Mag. Melanie Preiss (Arbeiterkammer) und Sylvia Gstättner (Wirtschaftsbund) in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch CPA Aicher Steuerberater GmbH & Co KG, Schillerplatz 5, 9300 St.Veit/Glan, über die Beschwerde vom 28. Jänner 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 17. Jänner 2025 betreffend Feststellung gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO in nichtöffentlicher Sitzung am 27.3.2026 zu Recht erkannt (Steuernummer ***BF1StNr1***):

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

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

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) im Jahr 2024 durchgeführten Außenprüfung gemäß §§ 150ff BAO, wurde ua die Feststellung getroffen, dass im Zusammenhang mit der Verschmelzung der Y GmbH als übertragende und der Rechtsvorgängerin der Bf., der Z GmbH als übernehmende Gesellschaft zum 1.1.2017 eine qualifizierte Umfangsminderung im Sinne des § 4 Abs. 1 lit. c UmgrStG eingetreten sei, da alle relevanten Beurteilungskriterien unter Anwendung der Rz 222 UmgrStR um bzw. um mehr als 75% gesunken seien. Eine Vergleichbarkeit der Jahre 2009 und früher mit den Verhältnissen zum Verschmelzungszeitpunkt sei nicht mehr gegeben, weshalb Verluste in Höhe von Euro xxxxx vom Abzug ausgeschlossen seien.

Mit Eingabe vom **20.12.2024** beantragte die Bf. die Höhe der vortragsfähigen Verluste für die Unternehmensgruppe per 31.12.2023 gemäß § 92 BAO festzustellen. Im Zuge eines am **15.1.2025** geführten Telefonates zwischen der Bf. und der belangten Behörde wurde der Antrag modifiziert.

Am **17.1.2025** erließ die belangte Behörde einen Feststellungsbescheid basierend auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO, mit nachfolgendem Spruch: *„Es wird festgestellt, dass Verluste in Höhe von Euro xxxxx als Folge der laut Generalversammlungsbeschluss vom xx.xx.xxxx erfolgten Verschmelzung der ***Bf1*** (vormals: Z GmbH) als übernehmende Gesellschaft mit der Y GmbH als übertragende Gesellschaft gemäß § 4 Z. 1 lit. c UmgrStG vom Abzug ausgeschlossen sind“*. Begründend wurde auf die Tz. 9 des Bp.-Berichts vom 1.2.2024 verwiesen.

Dagegen richtet sich die mit **28.1.2025** datierende Beschwerde der steuerlich vertretenen Bf., in der ausschließlich die von der belangten Behörde zur Begründung herangezogene 75%-Marge der Umfangsminderung gemäß UmgrStR als unrichtig moniert wird. Im Gesetz sei keine konkrete Zahl genannt, ab der eine Vergleichbarkeit iSd § 4 Z. 1 lit. c UmgrStG nicht mehr gegeben sei. In der Literatur werde eine von den Richtlinien abweichende Rechtsmeinung vertreten, demnach sei erst ein Absinken der Parameter auf 10% oder darunter als fehlende wirtschaftliche Vergleichbarkeit zu werten; dieser habe sich in der Zwischenzeit sowohl der UFS als auch das BFG angeschlossen. Für die Kriterienprüfung sei weiters das Gesamtbild der unternehmens- bzw. branchenbezogenen Parameter und nicht das Absinken eines einzigen Parameters auf unter 10% maßgeblich. Weiters sei eine jährliche Gewichtung in Abhängigkeit des Geschäftsgegenstandes der betreffenden Körperschaft vorzunehmen. Auch wenn der Wert des Umlaufvermögens in den Jahren 2007 und 2008 im Verhältnis zum Vergleichsjahr 2016 auf unter 10% abgesunken sei, werde durch das Einbeziehen weiterer wesentlicher Kriterien, wie zum Beispiel Umsatz oder Anzahl der Dienstnehmer das Gesamtbild der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit dadurch nicht beeinträchtigt. Insgesamt werde die uneingeschränkte steuerliche Anerkennung der gemäß dem angefochtenen Bescheid ausgeschlossenen Verluste iHv Euro xxxxx, sowie das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **18.4.2025** dem Verwaltungsgericht unter Aufrechterhaltung ihres Rechtsstandpunktes zur Entscheidung vor.

Am **26.8.2025** wurde die Bf. aufgefordert diverse Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen, sowie sämtliches weiteres Vorbringen umfassend zu erstatten. Hieauf reagierte sie mit Eingabe vom **22.9.2025**; nach erneutem gerichtlichen Vorhalt, der von der Bf. am **20.10.2025** beantwortet wurde, wurde der Schriftverkehr der belangten Behörde am **23.10.2025** ins rechtliche Gehör geschickt. Die mit **14.11.2025** datierende Stellungnahme des FAG wurde ebenso an die Bf. übermittelt; auf ihre Ausführungen vom **9.12.2025** replizierte die belangte Behörde mit Eingabe vom **19.12.2025**.

Der Senat trat am **27.3.2026** zur Beratung und Entscheidung zusammen.

II. Sachverhalt

Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.xxxx als "Z Vertriebs GmbH" mit dem Sitz in der politischen Gemeinde AA und dem Geschäftszweig „Handel mit Solartechnik“ gegründet und unter der FN xxxxx ins Firmenbuch des Landesgerichts Klagenfurt eingetragen. Die Geschäftstätigkeit der Bf. konzentrierte sich – auch im Jahr 2009 - auf den Vertrieb von Solarsystemen im B2B-Bereich; dabei wurden Komponenten von verschiedenen Herstellern zugekauft, zu Systemen bzw. Sets zusammengestellt und an Großhändler, Solar-Spezialisten und Handwerker weiterveräußert.

Mit Notariatsakt vom xx.xx.xxxx wurde die Y GmbH (FN xxxxx) als übertragendes Unternehmen mit der Bf. (damals noch „Z GmbH“) als übernehmender Gesellschaft verschmolzen; als Verschmelzungstichtag wurde der 1.1.2017 vereinbart.

Die Verluste der Bf. zum vorgenannten Stichtag betragen insgesamt Euro xxxxxx und stammen aus folgenden Veranlagungsjahren:

[...]

Die vergleichende Rückwärtsbetrachtung anhand der nachfolgend dargestellten Parameter zeigt folgendes Absinken des Umfangs vom Verschmelzungstichtag 1.1.2017 gegenüber den zurückliegenden Jahren bis zum ersten Verlustjahr 2007:

[...]

Zu den vorgenannten Tabellen wird festgehalten, dass die jeweils in den Jahren 2007-2016 abgebildeten Zahlen, die Verhältnisse zum jeweiligen Bilanzstichtag 31.12. darstellen; die für das Jahr 2016 genannten Zahlen sind im Übrigen ident mit den Werten zum Verschmelzungstichtag, dem 1.1.2017.

Eine Vergleichbarkeit des Umfangs des Betriebs zwischen dem Jahr 2009 (bzw. davor) einerseits und dem Verschmelzungszeitpunkt andererseits ist nicht mehr gegeben.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Gründung der Rechtsvorgängerin der Bf. ergeben sich aus einer Einsicht ins Firmenbuch und in die dort hinterlegten Urkunden. Dass die Bf. (auch im Jahr 2009) verschiedene Solarkomponenten vertrieben und somit ein Handelsunternehmen war, führt sie nicht nur selbst in ihrer Beschwerde vom 28.1.2025 aus, sondern geht auch klar und

unmissverständlich aus dem Lagebericht 2009 hervor (Anlage zum Schriftsatz der Bf. vom 22.9.2025). Auch in den Schriftsätzen vom 22.9.2025 und 9.12.2025 wird auf die Qualifikation der Bf. als Handelsunternehmen hingewiesen (SS. 22.9.2025, S. 2; 9.12.2025, S. 1). Dass bereits 2009 (bzw. davor) Produkte entwickelt worden wären (vgl. dazu den Hinweis im SS 22.9.2025, S. 2) wurde nicht im dafür erforderlichen Ausmaß bewiesen (vgl. zum diesbezüglichen Beweismaß bei Inanspruchnahme einer steuerlichen Vergünstigung weiter unten). Weder konkret behauptet noch in diesem Sinn bewiesen wurde weiters, dass die Bf. ein Produktionsunternehmen gewesen wäre. Wenn die Bf. zur (ebenso erst im Beschwerdeverfahren behaupteten) F&E-Tätigkeit auf ein im Jahr 2014 eingetragenes Patent und FFG-Gutachten für die Jahre 2012-2015 verweist, so hat sie damit nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit unter Beweis gestellt, dass diese Betätigungen bereits im Jahr 2009 (bzw. davor) von ihrem Geschäftsfeld mitumfasst gewesen wären. Es wäre an der Bf. gelegen dazu nicht nur konkretes Vorbringen zu erstatten, sondern auch aussagekräftige Beweise vorzulegen. Nachdem die Bf. selbst von sich als einem Handelsunternehmen spricht und dies auch aus den eingangs genannten Urkunden unzweifelhaft hervorgeht, war folglich die entsprechende Feststellung zu treffen.

Die Tatsache der Verschmelzung (samt Stichtag) ergibt sich aus dem im Akt befindlichen Notariatsakt vom xx.xx.xxxx.

Die Höhe der Verluste ist zwischen den Parteien unstrittig und bestanden auch für das Gericht keinerlei Zweifel an den diesbezüglichen Zahlen (Bp.-Bericht vom 1.2.2024, Anhang zu Tz 9, S. 3 iVm den mit diesen identen Zahlen gemäß Beschwerde vom 28.1.2025, S. 3).

Die Streitteile sind sich weiters auch einig über das (festgestellte) Ausmaß des Absinkens der zur Klärung der qualifizierten Umfangsminderung herangezogenen Parameter zu den Stichtagen (31.12. des jeweiligen Vergleichsjahres bzw. 1.1.2017 als Verschmelzungsstichtag), mit Ausnahme jenes der Anzahl der Dienstnehmer. Lediglich bei dieser Kategorie monierte die Bf. in ihren Schriftsätzen vom 22.9.2025, 20.10.2025 und 9.12.2025 die von der belangten Behörde festgestellten Zahlen. Das Gericht konnte sohin – insbesondere in Ermangelung aktenkundiger Anhaltspunkte, die gegen deren Richtigkeit sprechen würden – die Minderung der unstrittigen Parameter bedenkenlos übernehmen und dementsprechend feststellen. Was nun das Kriterium der Dienstnehmer anlangt, so hat das Gericht die von der belangten Behörde im Zuge der Betriebsprüfung ermittelten und dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Ziffern übernommen, dies aus nachfolgenden Überlegungen: Eingangs ist festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende

Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO- Kommentar, Tz.2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz greift jedoch bei einer abgabenrechtlichen Begünstigung, bei der der Steuerpflichtige, der eine solche in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen hat, auf welche die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191; 11. Mai 1993, 90/14/0019, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0109). All diese Prämissen vorausgeschickt ist vorerst darauf zu verweisen, dass die Bf. etwa noch in ihrer Beschwerde vom 28.1.2025 die von der belangten Behörde festgestellten Mitarbeiterzahlen völlig unbeanstandet gelassen hat und sich darin ausschließlich gegen die Anwendung der 75%-Marge nach der UmgrStR 2002 aussprach. Auch durch das in der Folge erstattete Vorbringen (samt Urkunden) konnte das Gericht nicht einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels von der Richtigkeit der Angaben zum Ausmaß der Beschäftigungszahlen überzeugt werden: So führt die Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 22.9.2025 aus, dass im Jahr 2009 76 Personen beschäftigt gewesen wären, wobei die Abweichung zu der im Jahresabschluss veröffentlichten Anzahl von 72 Mitarbeitern – die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegt – *„aus der Berechnungsmethode für Vollzeitäquivalente“* resultiere. Auf Nachfrage des Gerichtes, anhand welcher konkret zu benennenden und auch vorzulegenden Unterlagen (etwa Stundenaufzeichnungen) diese Berechnung erfolgt sei, machte die Bf. in ihrem Schriftsatz vom 20.10.2025 keinerlei Angaben und legte auch keine Unterlagen vor. Im Gegenteil: Sie führt aus, dass die Berechnungsunterlagen nicht mehr zur Verfügung stünden (SS vom 20.10.2025, S. 2). Am 20.10.2025 gab sie dann *„auf Basis der neu überarbeiteten Aufstellungen“* die Summe der Mitarbeiter für das Jahr 2009 mit 69,4 und jene des Jahres 2016 mit 17,8 an. Den diesbezüglichen Ausführungen waren neben Gutachten der FFG für die Jahre 2012-2015, ein Mitarbeiterstammblatt und Personallisten für die Jahre 2009, 2015 und 2016 beigelegt. Nun ist zu den Gutachten der FFG auszuführen, dass diesen schon deshalb keine Beweiskraft zukommt, da sie nicht den Mitarbeiterstand in den Verlustentstehungsjahren bzw. dem Verschmelzungstichtag abbildet; gleiches gilt für die Personalliste für das Jahr 2015. Die Mitarbeiterliste 2009 sei – wie die Bf. als Rechtfertigung der Differenz zu den Angaben im Schriftsatz vom 22.9.2025 ausführt – zwischenzeitlich einer Revision unterzogen und bereinigt worden. Dabei stellt sich die Frage, warum diese – ohnehin ohne weitere Nachweise belegte – „Aktualisierung“ erst im Zuge des nunmehrigen Beschwerdeverfahrens erfolgt ist und nicht – was aus unternehmerischer Sicht doch viel nachvollziehbarer wäre – schon während der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben im Jahr 2011 durchgeführt wurde. Ebenso zu hinterfragen ist, warum erst nach mehrfachem Nachfragen des Gerichts die Mitarbeiterliste das Jahr 2016 betreffend nun doch ausfindig gemacht und vorgelegt werden konnte. Eine Vorlage beider Listen während des gegenständlichen Prüfungsverfahrens im Jahr 2024 wäre von einem sachgerechten Unternehmer zu erwarten gewesen. Der soeben inhaltlich als auch zeitlich dargestellte Ablauf lässt den erkennenden Senat an den (unterschiedlichen)

Behauptungen der Bf. im Zusammenhang mit der Mitarbeiteranzahl zweifeln; jedenfalls führen diese Zweifel dazu, dass der Bf. der Beweis, dass im Jahr 2009 69,4 (lt. SS vom 20.10.2025) bzw. 76 (lt. SS vom 22.9.2025) und im Jahr 2016 17,8 (lt. SS vom 20.10.2025) bzw. 25 (lt. SS vom 22.9.2025) Personen beschäftigt gewesen wären, nicht einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels gelungen ist. Es war in diesem Punkt somit zusammengefasst den der Bf. zuzurechnenden Angaben im Lagebericht 2009, der zeitnäher als die nunmehrigen „aktualisierten“ Listen erstellt wurde, bzw. den überzeugenden Ausführungen der Betriebsprüfung zu folgen.

Dass die jeweils in den Jahren 2007-2016 abgebildeten Zahlen, die Verhältnisse zum jeweiligen Bilanzstichtag 31.12. darstellen bzw. die für das Jahr 2016 genannten ident mit den Werten zum Verschmelzungstichtag, dem 1.1.2017 sind, ist zwischen den Parteien unstrittig und stimmen auch mit den von der Bf. vorgelegten Bilanzen bzw. (zumindest zum Teil) auch mit der einen Bestandteil des Verschmelzungsvertrages bildenden Schlussbilanz der Bf. zum 1.1.2017 überein. Schließlich sind dem erkennenden Gericht keine Gründe bekannt, die für eine Abweichung der Werte zwischen dem 31.12.2016 und dem 1.1.2017 sprechen würden, weshalb insgesamt die Identität festzustellen war.

Zur Feststellung der mangelnden Vergleichbarkeit wird aus Einfachheitsgründen auf die Ausführungen unter Pkt. IV.1.b verwiesen.

IV. Rechtliche Beurteilung

IV.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a. Zum Feststellungsbescheid

Gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen. Nach § 92 BAO hat ein Feststellungsbescheid über Rechte und Rechtsverhältnisse zu ergehen, wenn dies von einer Partei beantragt wird, diese ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt. Im öffentlichen Interesse kann ein gleichzeitig mit dem Einkommens-(Körperschaft-)steuerbescheid erlassener Feststellungsbescheid über die Vortragsfähigkeit des Verlustes sein (*Ritz*, BAO, § 92, Rz. 9 und 15, S. 290f). Das öffentliche Interesse ergibt sich vor allem daraus, dass die Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO (grundsätzlich) 7 Jahre beträgt, die Verlustvortragsmöglichkeit aber zeitlich unbefristet besteht (vgl. VwGH 28.10.1998, Zl. 97/14/0086; 21.1.2004, Zl. 2003/13/0093; 29.9.2004, Zl. 2001/13/0013). Eine solche Feststellung kann auch im Parteiinteresse liegen und somit auch auf Antrag erfolgen (*Ritz*, aaO, § 92, Rz. 15, S. 291). Rücksichtlich der vorgenannten Ausführungen bedurfte es aufgrund des bestehenden Parteiinteresses sohin auch im Beschwerdefall der bescheidmäßigen Feststellung der Höhe des vortragsfähigen Verlustes

durch Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO. Dieser ist folglich dem Grunde nach zu Recht ergangen.

b. Zur qualifizierten Umfangsminderung nach § 4 Z 1 lit c UmgrStG

Unstrittig ist, dass das Vermögen der Y GmbH als übertragende Gesellschaft mit Notariatsakt vom xx.xx.xxxx im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit der Bf. als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme des Art. I UmgrStG verschmolzen wurde; als Verschmelzungstichtag gilt der 1.1.2017.

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

Strittig ist aber, ob diese noch nicht verrechneten Verluste zur Gänze auf die Bf. übergegangen sind und ihr daraus ein Verlustabzug zustand bzw. zusteht.

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 Vorschrift beinhaltet 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 §§ 4 und 10 UmgrStG soll zwar der Übergang von Verlustvorträgen von der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft bzw. auf den Rechtsnachfolger sichergestellt werden. Ein solcher Übergang findet aber nur insoweit statt, als die Verluste ua den übertragenden Betrieben zugerechnet werden können und das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag 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 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 (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, verlustversachender Betrieb zur Verwertung der Verluste bis zum Verschmelzungstichtag nur mehr auf Sparflamme geführt wird (*Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), aaO, § 4 Rz 101 mwN).

Maßgeblich dabei ist, dass die Vergleichbarkeit am Verschmelzungstichtag gegeben ist. Das verlusterzeugende Vermögen muss daher mit jenem im Zeitpunkt des Verschmelzungstichtages 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 Verschmelzungstichtag 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*, 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).

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 Senats 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). 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: Die Beurteilung der umfänglichen Vergleichbarkeit erfolgte im Zuge der Betriebsprüfung nach den für den gegenständlichen Betrieb in Frage kommenden Kriterien Umsatzerlöse, Dienstnehmer, Anlagevermögen, Umlaufvermögen und Aktiva. Diese Parameter wurden von der Bf. dem Grunde nach nicht in Frage gestellt bzw. deren Heranziehung auch nicht substantiell bestritten; auch seitens des Gerichtes werden keine Bedenken gegen die Richtigkeit der Verwendung der vorgenannten Kriterien gehegt und ist den Ausführungen der belangten Behörde bzw. denen der Betriebsprüfung in diesem Punkt beizupflichten. Rücksichtlich der Feststellungen im Sachverhalt sind diese Parameter im Vergleich zwischen dem Verschmelzungstichtag (1.1.2017) und dem Vergleichsstichtag 31.12.2009 (bzw. 31.12.2008 und 31.12.2007) in Bezug auf

- den Umsatz auf 17,37% (bzw. 31.12.2008: 12,41% und 31.12.2007: 19,79%)
- das Anlagevermögen auf 23,09% (bzw. 31.12.2008: 19,22% und 31.12.2007: 18,02%),
- das Umlaufvermögen auf 12,80% (bzw. 31.12.2008: 6,26% und 31.12.2007: 9,46%),
- die Aktiva auf 17,18% (bzw. 31.12.2008: 10,23% und 31.12.2007: 13,09%) und
- die Dienstnehmer auf 25,00% (bzw. 31.12.2008: 28,13% und 31.12.2007: 33,96%)

abgesunken.

Was nun den von der belangten Behörde für die Bejahung der Umfangsminderung herangezogenen Prozentsatz gemäß Rz 222 UmgrStR anlangt, ist nach Auffassung des Senats den Ausführungen der Bf. beizupflichten, wonach dieser alleine nicht für den Verlust der Vortragsfähigkeit ausreichend ist. Wie aus den zuvor genannten Entscheidungen und Literaturmeinungen hervorgeht, ist eben gerade nicht das Absinken unter einen bestimmten Prozentsatz bzw. das Absinken eines einzelnen Parameters unter diesen maßgeblich, sondern

hat eine Zusammenschau aller Faktoren – auch rücksichtlich einer dabei vorzunehmenden Gewichtung – zu erfolgen. Nun lag das Kerngeschäft der Bf. – wie aus dem Lagebericht und den Ausführungen in den Schriftsätzen hervorgeht – *„auf dem Vertrieb von innovativen Produkten und Systemen“*, Hauptumsatzträger sind Solaranlagen zur Warmwasseraufbereitung und Heizungsunterstützung, wobei diese überwiegend als – vollständig fremdbezogene - Komplettsysteme vom Unternehmen zusammengestellt und vertrieben werden (Lagebericht 2009, S. 1). Die Bf. (vormals Z GmbH) ist sohin ein *„Handelsunternehmen, das sich auf den Vertrieb von Solarsystemen im B2B spezialisiert hat. Es werden Komponenten von verschiedenen Herstellern zugekauft, zu Systemen bzw. Sets zusammengestellt und an Großhändler, Solar-Spezialisten und Handwerker veräußert“* (Schriftsatz Bf. vom 22.9.2025, S. 2; 9.12.2025, S. 1). Entgegen der Rechtsansicht der Bf. kommt bei Handelsbetrieben, wie dem gegenständlichen, den Kriterien Umsatz und Umlaufvermögen eine höhere Gewichtung zu, als bei Produktionsbetrieben, bei denen auf die Beschäftigungszahl, das Anlagevermögen und den Umsatz abzustellen ist (Kofler/Six in Kofler, aaO, Rz 104). Gegenüber dem Stichtag 1.1.2017 ist der Umsatz im Vergleich zum 31.12.2009 auf 17,37% (bzw. 31.12.2008: 12,41% und 31.12.2007: 19,79%) und das Umlaufvermögen auf 12,8%, (bzw. 31.12.2008: 6,26% und 31.12.2007: 9,46%) und somit – für ein Handelsunternehmen - beträchtlich abgesunken. Gerade die für den Handel eine überragende Bedeutung für den wirtschaftlichen Erfolg habenden Vorräte, sprich das Umlaufvermögen, liegt zum 31.12.2009 nur wenige Prozentpunkte über der selbst in der Literatur als jedenfalls qualifiziert umfangsmindernd (siehe vorne) angesehenen Marge von 10% und wird diese in den Vorjahren sogar wesentlich unterschritten. Die eingangs dargestellte Aufzählung zeigt, dass auch die Aktiva zum Stichtag 1.1.2017 gegenüber dem Vergleichsstichtag 31.12.2009 auf weit unter 20% (bzw. 31.12.2008: 10,23% und 31.12.2007: 13,09%) gesunken sind; das Anlagevermögen hat sich zum 31.12.2009 auf 23,09% (bzw. 31.12.2008: 19,22% und 31.12.2007: 18,02%) und somit jedenfalls auch klar unter 25% verringert. Lediglich das Kriterium der Dienstnehmer ist im Vergleich zum 31.12.2009 auf 25% (bzw. 25,65% bei – lediglich für die rechtliche Beurteilung - unterstellter Richtigkeit der Angaben der Bf. im SS vom 20.10.2025, wonach sich die Anzahl von 69,4 2009 auf 17,8 2016 verringert habe) abgesunken; diesem kommt jedoch – da eben ein Handelsunternehmen den Verfahrensgegenstand bildet – in concreto keine derart gewichtige Rolle zu, wie den Parametern Umlaufvermögen und Umsatz. Deren Absinken ist wesentlich höher zu gewichten als das – ebenfalls nicht unerhebliche – Absinken der Dienstnehmeranzahl auf 25% bzw. 25,65% zum 31.12.2009 (bzw. auf 28,13% zum 31.12.2007 und 33,96% zum 31.12.2008). Eine Zusammenschau aller – je nach Wichtigkeit für einen Handelsbetrieb gewichteter – Parameter zeigt sohin für das erkennende Gericht, dass eine qualifizierte Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG im Gegenstand zu bejahen ist. Auch wenn es bei der Prüfung auf die Zustände zum Verschmelzungstichtag ankommt, wird die Ansicht des Senats auch dadurch unterstrichen, als zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Verschmelzungsvertrages im Juli 2017 sich der Personalstand nochmals drastisch - nämlich auf lediglich 6 Mitarbeitende – verringerte.

Aufgrund der qualifizierten Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit. c UmgrStG zum Verschmelzungstichtag gegenüber dem Jahr 2009 waren somit die noch nicht verrechneten Verlustvorträge iHv (unstrittig) xxxxx nicht mehr zum Abzug zuzulassen. Der Spruch des Bescheides erweist sich somit als rechtsrichtig und war folglich der Beschwerde dagegen der Erfolg zu versagen.

IV.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. Die Beurteilung der Verminderung des Betriebsumfanges zwischen Verlustentstehungszeitpunkt und Verschmelzungstichtag ist zwar grundsätzlich im Einzelfall zu würdigen. Allerdings gibt es zur Beurteilung von Art und Ausmaß der qualifizierten Umfangsminderung im Zusammenhang mit der Prüfung der Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG noch keine höchstgerichtliche Judikatur. Die ordentliche Revision war sohin zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. März 2026