

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Johannes Böck, den Richter Mag. Dieter Fröhlich sowie die fachkundigen Laienrichter Karl Stubenvoll und Mag. Jörg Kargl in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr***** vertreten durch Schmidt & Schmidt KG, Bahnzeile 10, 2130 Mistelbach, über die Beschwerde vom 9. Juli 2019 gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO vom 12. Juni 2019, St.Nr. *****BF1StNr1*****, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist eine Kommanditgesellschaft im Bereich des Gesundheitswesens mit dem Vertrieb von *****2***** Produkten und Heilmitteln, welche als Kapitalgesellschaft (GmbH) mit Umwandlungsvertrag vom 28. September 2013 gemäß § 1 Umwandlungsgesetz 1996 rückwirkend mit Stichtag 31.12.2012 in die *****Bf1***** umgewandelt wurde. Die Bf. ist somit als Kommanditgesellschaft Rechtsnachfolgerin der *****Bf-vorm. GmbH*****.

1. Vorverfahren betreffend *****2*** S.*** GmbH**, St.Nr. *****St-Nr1*****:

1.1 abgabenbehördliche Prüfung bei der *****Bf-vorm. GmbH*****:

Mit Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der übertragenden Gesellschaft, der *****Bf-vorm. GmbH*****, St.Nr. *****St-Nr1*****, für das Jahr 2012 wurde festgestellt, dass der vortragsfähige Verlust der übertragenden Gesellschaft – der *****Bf-vorm. GmbH***** – um die

den Standort bzw. Teilbetrieb ***1*** betreffenden Verluste zu kürzen sei, da die Verrechnung des Verlustvortrages nach einer Umwandlung gemäß § 10 UmgrStG an das Vorliegen bzw. Weiterbestehen des verlustverursachenden Objektes knüpfe und dieser Teilbetrieb nicht mehr vorhanden gewesen sei. Verluste seien im Zeitpunkt einer Umwandlung insoweit vortragsfähig, als das verlustverursachende Objekt zum Zeitpunkt der Umwandlung noch vorliege. Bei betriebsführenden Gesellschaften sei für die Frage, ob der Wegfall von Vermögensteilen des übertragenden Betriebes zur Kürzung übergehender Verluste führe, auf den weggefallenen Teilbetrieb als kleinste wirtschaftliche Einheit abzustellen. Für das Vorliegen eines Teilbetriebes würden folgende Merkmale sprechen:

- *Selbständigkeit* eines Betriebsteiles,
- *eigenständige Lebensfähigkeit* des Betriebsteiles,
- *organische Geschlossenheit* des Betriebsteiles innerhalb des Gesamtbetriebes
das sei dann der Fall, wenn eigenes Anlagevermögen vorliege, räumliche Trennung der Betriebssparten gegeben sei, eigenes Personal zur Verfügung stehe und eine eigenständige Gestaltung des Einkaufs gegeben sei,
- *ein Betriebsteil* eines Gesamtbetriebes vorliege
- eine *gewisse Selbständigkeit* des Betriebsteiles gegenüber dem Gesamtbetrieb gegeben sei.

Betriebsteil eines Gesamtbetriebes bedeute, dass es sich weder um einzelne Wirtschaftsgüter noch um einen Gesamtbetrieb handeln dürfe. Die Annahme eines Betriebsteiles erfordere also eine Mehrheit zusammenhängender Wirtschaftsgüter. Der betriebliche Einkünfte erzielende *Teilbetrieb* müsse sich aus der Gesamtbetätigung ohne organisatorische Schwierigkeiten herauslösen lassen und setze zumindest einen weiteren Teilbetrieb (Restbetrieb) voraus. Eine Zweigniederlassung (Filiale) sei nicht automatisch Teilbetrieb, habe jedoch Indizwirkung für das Vorliegen eines solchen.

Die organisatorische Geschlossenheit eines Betriebsteils zeige sich daran, dass mehrere Wirtschaftsgüter innerhalb eines Betriebes eine Einheit bilden (eigenständiger betrieblicher Funktionszusammenhang) und diese dem Erwerber im Falle der Veräußerung die Fortführung der Tätigkeit ermöglichen.

Nach einer Aufstellung der Bf. sei der Tätigkeitsbereich wie folgt aufgegliedert worden, sodass es für den **Zeitraum 2003 bis 2009 vier Teilbereiche** gegeben habe:

1. Kuren/Massagen/Beratung
2. Schulung/Beratung
3. Handel/Produktion/Versand
4. Gastronomie/Übernachtung/Kochen

Im prüfungsrelevanten Zeitraum habe man am Standort des Bio Gesundheitszentrums in ***1*** Tätigkeiten aus all den vorher genannten Bereichen gefunden.

Ebenso würden sich für die Standorte Kurhotel ***3***, Biohotel ***4*** ***5*** (Deutschland) und Institut Wien idente Bereiche finden.

Keine Deckungsgleichheit sei im vierten Teilbereich gegeben, denn Gastronomie, Übernachtung und Kochen werde ausschließlich am Standort ***1*** geboten.

Nach Aufhebung des Konkurses am ***15*** sei im Jahre 2009 das ***Behandlungszentrum*** ***1*** geschlossen worden. Das ***Behandlungszentrum*** ***1*** sei ein Kurzentrum mit Zimmervermietung und Restaurantbetrieb an einem eigenen Standort mit eigenem Anlagevermögen gewesen.

Bei betriebsführenden Gesellschaften sei für die Frage, ob der Wegfall von Vermögensteilen des übertragenden Betriebes zur Kürzung übergehender Verluste führe, auf den weggefallenen Teilbetrieb als kleinste wirtschaftliche Einheit abzustellen. Dabei gebe es keine Regelung im UmgrStG, dass trotz Wegfall eines Teilbetriebes im Zuge einer Sanierung die damit zusammenhängenden Verlustvorträge vortragsfähig bleiben.

Ein Teilbetrieb liege insbesondere dann vor, wenn eigenes Anlagevermögen vorliege, räumliche Trennung der Betriebssparten gegeben sei, eigenes Personal zur Verfügung stehe und eine eigenständige Gestaltung des Einkaufs gegeben sei. Folgende Merkmale würden für das Vorliegen eines Teilbetriebes am Standort ***1*** spreche, wobei der Betrieb in ***1*** bereits durch seine örtliche Trennung alle Anforderungen eines Teilbetriebes erfülle:

- *Selbständigkeit* eines Betriebsteiles, da er durch seine örtliche Trennung für sich eigene Grundaufzeichnungen habe führen müssen;
- *Eigenständige Lebensfähigkeit* des Betriebes sei vorhanden gewesen, da alle Anforderungen sowohl in der Ausstattung des Anlagevermögens als auch im Personal gegeben gewesen seien;
- *Organisatorische Geschlossenheit* des Betriebsteiles innerhalb des Gesamtbetriebes sei deshalb gegeben, da ein eigenes Hotel mit allen Einrichtungen für die Ausführung von ***Behandlungen*** in ***1*** vorgelegen sei und deshalb eine Eigenständigkeit gegenüber den übrigen Standorten bestanden habe.
- Weiters sei der Betrieb am Standort ***1*** durch seine Ausstattung *alleine überlebensfähig* gewesen, so wie auch für den Rest des Betriebes eine Eigenständigkeit gegeben gewesen sei, da der verbleibende Betrieb nach Schließung des Standortes ***1*** weiterbestanden habe.

Nach den Feststellungen der BP werde die Verrechnung des Verlustvortrages nach einer Umwandlung gemäß § 10 UmgrStG durch den Objektbezug eingeschränkt und knüpfe an das

Vorliegen des verlustverursachenden Objektes. Durch das Vorliegen eines Teilbetriebes am Standort ***1*** sei gemäß § 10 UmgrStG iVm § 4 UmgrStG die Vortragsfähigkeit des eindeutig zuordenbaren Verlustes iHv EUR 111.378,76 aus der Schließung des Standortes ***1*** (Ausbuchten der Restbuchwerte der Mieterinvestitionen) nicht gegeben.

Aus den vorstehend bezeichneten Gründen betrage der vortragsfähige Verlust für die aufnehmende Gesellschaft EUR 28.276,07.

1.2 Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO vom 17. Juni 2014:

Mit Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO vom 12. Juni 2014, betreffend die übertragende Gesellschaft, ***Bf-vorm. GmbH***, St.Nr. ***St-Nr1***, wurde festgestellt, dass der vortragsfähige Verlust der übertragenden Gesellschaft um die Verluste des (bereits stillgelegten) Teilbetriebes ***1*** zu kürzen sei. Daher betrage zum 31.12.2012 der auf die ***Bf1*** übergehende Verlust EUR 28.276,17.

1.3 Beschwerde vom 24. September 2014:

Mit Eingabe vom 24. September 2014 erhob der steuerliche Vertreter auftrags der ***Bf-vorm. GmbH*** das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der bereits stillgelegte Standort ***1*** nicht als Teilbetrieb anzusehen sei, da keine Selbständigkeit dieses Betriebsteiles gegenüber dem Gesamtbetrieb vorgelegen sei.

Aufgrund des Fehlens einer eigenständigen Definition des Begriffs „Teilbetrieb“ im Umgründungssteuergesetz, werde in Rz. 200 der UmgrSt-Richtlinien darauf verwiesen, dass die Begriffe „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen seien. In Rz. 5584 der ESt-Richtlinien 2000 seien die Merkmale aufgelistet, deren Vorliegen für einen Teilbetrieb sprechen. Dabei sei auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

Die Mehrheit der unter Rz. 5584 der ESt-Richtlinien 2000 angeführten Merkmale sei für den Standort ***1*** nicht zutreffend:

- *kein unterschiedliches Warenangebot* zwischen den Standorten,
- *kein eigenständiges Lager*,
- *keine eigenständige Gestaltung des Einkaufs*, da sämtliche Angebote/Produkte an allen Standorten angeboten und der Einkauf zentral organisiert bzw. teilweise durch Eigenproduktion im Betrieb erfolgt seien;
- *keine Branchenungleichheit* an den verschiedenen Standorten, da der Schwerpunkt der betrieblichen Betätigung der ***Bf-vorm. GmbH*** im Anbieten von ***2***-Kuren bzw. dem Handel mit einschlägigen ***2***-Produkten bestanden und die Ausübung dieser Tätigkeit standortunabhängig angeboten worden sei.

- *keine eigenständige Verwaltung, noch eigenes Personal:*
das tätige Personal sei an den Standorten ***6***, ***1*** und Wien gleichermaßen nach Bedarf eingesetzt worden.
- *keine eigenständige Buchführung, keine eigene Kostenrechnung, keine eigenen Rechnungen und kein eigenes Geschäftspapier*, da die Aufzeichnung der Geschäftsfälle ohne eigene Kostenstellen im Betrieb erfolgt sei;
- *keine eigene Preisgestaltung und keine eigene Werbetätigkeit* für die jeweiligen Standorte;
- *kein eigener Kundenkreis*, da die Bf. immer unter der registrierten Marke „***2*** ***S.***“ aufgetreten sei.

Aus der Sicht der Bf. sei der Standort ***1*** **nicht als Teilbetrieb** anzusehen, da keine Eigenständigkeit des Betriebsteils gegenüber dem Gesamtbetrieb vorgelegen sei. Dies sei schon alleine deshalb nicht möglich gewesen da, aufgrund der Betriebsphilosophie als ganzheitlicher Gesundheitsbetrieb keine organisatorische Trennung vorgelegen sei.

Obwohl zwar eine eigene Ausstattung des Anlagevermögens bestanden habe – was jedoch bereits in der Natur der Sache nach bei verschiedenen Standorten liege – sei das Personal nicht ausschließlich in ***1***, sondern auch in ***6*** bzw. in Wien tätig gewesen. Damit sei keine eigenständige Lebensfähigkeit des (Teil-)Betriebes in ***1*** gegeben gewesen. Der Standort ***1*** sei mit den jeweils anderen Standorten betriebswirtschaftlich untrennbar verbunden (gemeinsamer Wareneinkauf, gemeinsame Produktion, gemeinsame Werbung etc.) gewesen.

Im BP-Bericht sei dem Betrieb ***1*** durch seine Ausstattung eine alleinige Überlebensfähigkeit unterstellt worden. Dem sei insofern zu widersprechen, als aus betriebswirtschaftlicher Sicht der Standort ***1*** unrentabel und daher allein schon aus diesem Grund nicht alleine lebensfähig gewesen sei. Eben aus diesen betriebswirtschaftlichen Überlegungen habe man sich für die Aufgabe des Standortes ***1*** entschieden, ohne jedoch die Anbotspalette für die Kunden der ***Bf.-vorm. GmbH*** einschränken, da die am Standort ***1*** angebotenen Kuren an ausgesuchten anderen Orten weiterhin angeboten worden seien.

Gerade diese Tatsache stelle letzten Endes unter Beweis, dass trotz Beendigung der Tätigkeit in ***1*** die Struktur als Gesamtbetrieb „***2*** ***S.***“ nicht verlorengegangen sei.

Die aus betriebswirtschaftlicher Sicht gebotene Reaktion auf die ungünstige Kostenstruktur in ***1*** (hohe Fixkostenbelastung durch Gebäudemiete) durch Kündigung des Mietvertrages könne jedoch nicht dazu führen, dass ein wirtschaftsgutbezogener Verlust (Buchwertabgang der Mieterinvestitionen) zu einem Verlustvortragsverbot im Sinne des § 4 Z 1 UmgrStG führe.

Gemäß Rz 200 UmgrSt-Richtlinien 2014 führe der Verkauf, die Stilllegung oder die qualifizierte Umfangsverminderung einer (verlustverursachenden) Produktionseinheit oder Filiale, die für

sich keine Teilbetriebseigenschaft aufweise, vor dem Verschmelzungstichtag daher für sich allein zu keiner Kürzung des Verlustabzuges.

Nach Rz 202 UmgrSt-Richtlinien 2014 sei bei betriebsführenden Körperschaften für die Frage, ob der Wegfall von Vermögensteilen des übertragenen Betriebs vor der Verschmelzung zu einer Kürzung übergehender vortragsfähiger Verluste führe, auf (weggefallene) Teilbetriebe als kleinste wirtschaftliche Einheit abzustellen. Der Wegfall eines unter Umständen auch bedeutsamen betriebsbezogenen Wirtschaftsgutes – in diesem Fall die Ausbuchung der zum beschwerdegegenständlichen Verlust führenden Restbuchwerte der Mieterinvestitionen aufgrund des gekündigten Mietvertrages – führe daher nicht zu einer entsprechenden Kürzung des übergehenden vortragsfähigen Verlustes.

Nach der Schließung des Standorts ***1*** sei der Kurbetrieb an verschiedenen Standorten, wie zB in ***6***, ***Ort1***, ***3*** und Wien, unvermindert fortgeführt worden, wodurch es zwar zu einem Wegfall eines bedeutsamen Wirtschaftsgutes (Anlagevermögen in ***1***), aber zu keiner Aufgabe eines Teilbetriebs gekommen sei.

Zusammenfassend lasse sich daher festhalten, dass es sich beim Standort ***1*** um keinen Teilbetrieb iSd Rz 5506ff der ESt-Richtlinien 2000 gehandelt habe, sondern allenfalls um eine bedeutsame, im Anlagevermögen geführte, betriebsbezogene Wirtschaftsgüter iSd Rz. 202 UmgrSt-Richtlinien 2014. Deren Wegfall führe daher unter Berücksichtigung des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG zu keiner Kürzung des Verlustabzuges.

Es werde daher um antragsgemäße Erledigung und ersatzlose Behebung des Feststellungsbescheides gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO ersucht.

1.4 Erhebungen der BP bei der Nachpächterin:

Von der BP durchgeführte Erhebungen bei der Nachpächterin der Liegenschaft des ehemaligen Biogesundheitszentrums ***1*** haben ergeben, dass ***11*** für das Lokal eine Ablöse iHv EUR 40.000,00 haben wollte. Frau ***16*** habe sich jedoch geweigert, für etwas Ablöse zu zahlen, was sie als Mieterin im Falle einer Auflösung des Mietvertrages ohnedies zurücklassen habe müssen. In weiterer Folge, habe ***11*** alles was möglich sei, abmontieren wollen, dies habe jedoch die Gemeinde als Grundstückseigentümerin verhindert. Es sei dann zu einem Prozess gekommen, den Dr. ***11*** verloren habe.

Da Dr. ***11*** seinerzeit das Inventar, das er von der Gemeinde übernommen hatte, weggeworfen hatte, habe er in weiterer Folge die eigenen Investitionen nicht mitnehmen können. [...] Der Zustand des Lokals sei so gewesen, dass es grundsätzlich betriebsfähig gewesen sei.

1.5 Beschwerdeentscheidung vom 10. April 2015:

Mit Beschwerdeentscheidung vom 10. April 2015 wurde die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO als unbegründet abgewiesen. Dies mit der Begründung, dass im Jahre 2009 der Teilbetrieb "gastronomischer Betrieb mit Zimmervermietung" aufgegeben worden sei, der ursächlich Verlust verursachend gewesen sei. Da somit der verlustverursachende Teilbetrieb Schönheitszentrum ***1*** im Zeitpunkt der Umgründung nicht mehr vorhanden gewesen sei, sei der Verlustvortrag zu Recht um EUR 111.378,36 zu kürzen gewesen.

Begründend wurde ausgeführt, es sei unbestritten, dass nur jene Verluste im Zuge der Umwandlung mitübernommen werden können, die einem Betrieb/Teilbetrieb zugerechnet werden können, der am Umwandlungsstichtag noch vorhanden gewesen sei.

Die im historischen Zeitraum vorhandenen Tätigkeitsgebiete der ***Bf-vorm. GmbH*** haben neben

- 1) Kuren, Massagen und Beratungen auch
- 2) Schulungen und Beratungen,
- 3) Handel, Produktion und Versand von ***14***,
- 4) Gastronomie, Übernachtung und eine ***typische*** Kochschule

betroffen. Während Handel, Produktion und Versand damals vom Standort ***6*** aus betrieben worden seien, seien Schulungen praktisch an allen Betriebsorten (***6***, Wien, ***1*** etc.) abgehalten worden.

Wie in der Beschwerde ausgeführt, führe die Bf. heute wie damals an unterschiedlichen Standorten Behandlungen im Sinne der ***B-Lehre*** durch. Diese seien in Österreich in ***1***, Wien und an diversen Wochenveranstaltungen in Hotels (ebenso seien sie lt. Internetauftritt in Deutschland, Spanien und in der Schweiz) angeboten worden.

Üblicherweise seien die durchzuführenden Behandlungen außer in einer Wohnung in Wien an angemieteten Orten buchbar (zB ***8*** ***Ort1***, im Hotel ***9*** in ***7*** etc.). In all diesen Locations würden ausschließlich ***2***-typische Behandlungen angeboten.

Beim Standort Wien handle es sich um eine Wohnung im dritten Stock eines Wohngebäudes, die als Massage- und Behandlungspraxis verwendet werde.

Bei all diesen genannten eigenen Betriebsorten werde primär „**eine Behandlung**“ angeboten.

ad „Gesundheitszentrum ***1***“:

Nicht hingegen so im „**Gesundheitszentrum** ***1***“: Hier ergebe sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juli 2014 zu St.Nr. ***St.Nr.2***, Dr. ***11***, dass neben den Behandlungen ein Gastronomie- und Hotelbetrieb betrieben worden sei, der aus 12 Fremdenzimmern bestanden und von der Gemeinde ***12*** als Liegenschaftseigentümerin gepachtet worden sei. Noch heute sei der Betrieb als ***13*** unter ***Website1*** im selben Grundzustand wie damals als Landhotel, Restaurant und Seminarhotel im Internet abrufbar.

Neben den bereits obligaten Anwendungen (hier jedoch auch als bis zu mehrwöchigen Kuren buchbar) sei auch das ***typische*** **Kochen** vermittelt worden.

Dienstleistungen, die üblicherweise von einem Gastronomen (Hotelier) angeboten werden (Zimmer, Verpflegung und sonstige Aktivitäten) seien ausschließlich durch die ***Bf-vorm. GmbH*** erbracht worden.

Genau dieser Umstand habe bewirkt, dass am Betriebsstandort eine selbständige Betriebsentfaltung entstanden sei, sodass das „**Gesundheitszentrum** ***1***“ einen **Teilbetrieb** dargestellt habe. Durch diesen Teilbetrieb, konkret durch das vorgenannte Pachtverhältnis mit der Gemeinde ***12***, sei der Verlust bei Beendigung des Pachtverhältnisses verursacht worden.

Nach den Bestimmungen des Pachtvertrages sei die Bf. als Pächterin verpflichtet gewesen, das Pachtobjekt in jenem Zustand zu hinterlassen, in dem sie es übernommen habe. Investitionen seien von der Gemeinde als Verpächterin nicht abgelöst worden.

Im vorliegenden Fall seien während der Betriebsdauer sehr wohl Investitionen durch die ***Bf-vorm. GmbH*** getätigt und zum Pachtende jener Zustand wiederherzustellen gewesen, der vor Eingang des Pachtverhältnisses bestanden habe. Da aber offensichtlich die bei Beginn des Pachtverhältnisses vorhandenen Fahrnisse nicht mehr vorhanden gewesen seien, haben die getätigten Investitionen **unabgelöst zurückgelassen** werden müssen.

Dies sei ein Umstand gewesen, der die **Nachpächterin** dazu **befähigt** habe, den Betrieb ohne zusätzliche Investitionen in Form eines gastronomischen Betriebes mit angeschlossener Zimmervermietung als „***13***“ **fortzusetzen**.

Die Ausbuchung eben dieser Investitionen zum Zeitpunkt der Betriebseinstellung in ***1*** habe im Jahre 2009 zu einer außerordentlichen Abschreibung iHv EUR 118.234,99 (Abschreibung der Restbuchwerte) geführt. Das Gesamtergebnis des Jahres 2009 habe für die Bf. –EUR 118.723,81 (Verlust) gebracht.

Daraus sei ableitbar, dass der ausgewiesene Verlust 2009 iHv –EUR 118.723,81 nahezu zu 100% durch die außergewöhnliche Abschreibung der zurückgelassenen Mieterinvestitionen entstanden sei.

Verluste seien primär den *einzelnen Verlustentstehungsquellen* (Betriebe oder Teilbetriebe bei operativen Körperschaften, nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile bei vermögensverwaltenden Körperschaften) direkt *zuzuordnen*.

Nur wenn keine eindeutige Zuordnung der Verluste zu den noch vorhandenen und nicht mehr vorhandenen Betrieben, Teilbetrieben bzw. nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen möglich sei, sei eine sachgerechte Aliquotierung der Verlustvorträge vorzunehmen.

Da in diesem Fall nahezu ausschließlich die zurückgelassenen Mieterinvestitionen ursächlich für den Verlust 2009 gewesen seien, sei damit auch offensichtlich, dass man damit nicht ein nicht verlustbringendes Objekt zurückgelassen habe, wie es in der Beschwerde behauptet worden sei.

Zum Zeitpunkt der Umgründung, der Einbringung gemäß Art. III UmgrStG im Jahre 2013 per 31.12.2012 seien aus dem Jahre 2009 noch vortragsfähige Restverluste iHv EUR 111.378,36 vorhanden gewesen.

Im vorliegenden Fall sei den Ausführungen der Bf. inhaltlich nichts entgegenzusetzen, wenn man den **Teilbetrieb** auf die Behandlungen **herunterbreche**, wie es in der Beschwerdeschrift erfolgt sei.

Bei dieser Betrachtung sei aber übersehen worden, dass für die Beurteilung der Teilbetriebseinheit auch der Blick vom **unbeteiligten Betrachter** ausgerichtet werden müsse. Wenn nun diese „imaginäre Auge“ zu Rate gezogen werde, so habe man im *****13***/Gesundheitszentrum ***1***** einen Betrieb, der neben gastronomischen Leistungen auch einen Kur- und Hotelbetrieb angeboten habe, in dem auch mehrtägige/mehrwöchige *****2*****-Kuren und nicht nur einzelne Behandlungen angeboten worden seien.

Der *****13***** stelle damit einen Kur- und Hotelbetrieb und somit einen **selbständigen Teilbetrieb** dar.

Diese Annahme werde auch dadurch untermauert, weil man bei der Beurteilung eines Teilbetriebes den gastronomischen Teilbereich, wenn vielleicht auch nur zur Verpflegung der Kurgäste gedacht, nicht übersehen dürfe.

Er sei geeignet, um Gesellschaften in nicht geringem Umfang zu verköstigen. Im derzeitigen Umfang würden im vorhandenen Saal und den Speiseräumen bis zu 200 Personen gleichzeitig Platz finden und auch verköstigt werden können.

Zur Beurteilung der Teilbetriebseigenschaft sei somit nicht nur der Umstand heranzuziehen, dass Kuren in allen Hotels (***Ort1***, ***7***) auch angeboten worden seien und werden können, sondern auch der Umstand, dass im eigenen, wenn auch nur gepachteten Hotel/Gesundheitszentrum, neben Übernachtungen, Verpflegung und Kochkurse angeboten worden seien, die sonst an keinem eigenem Standort anzubieten möglich gewesen seien!

Eine Übertragung des (Teil-)Betriebes setze voraus, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter die wesentlichen Betriebsgrundlagen gebildet haben und objektiv geeignet seien, dem Erwerber die Fortführung des (Teil-)Betriebes zu ermöglichen. Es müsse ein lebender (Teil-)Betrieb, das sei ein in seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens, übertragen werden (vgl. VwGH 21.12.1993, Zl. 89/14/0268, Erwerb eines Erzeugungsbetriebes von einer in Konkurs befindlichen GmbH; 03.12.1986, Zl. 86/13/0079, Parfumeriefiliale). Die Art, der Umfang und die geschäftliche Wirkungsweise des übertragenen Betriebes müssen aufrechterhalten werden können (vgl. VwGH 24.06.2010, Zl. 2006/15/02701. Eine (Teil-)Betriebsaufgabe setze voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden.

Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, richte sich nach den Umständen des Einzelfalls und entscheide sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des veräußerten Betriebes (vgl. VwGH 21.11.1990, Zl. 90/13/0145). Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen ergebe sich einerseits aus der Art des Betriebes und andererseits nach ihrer Funktion innerhalb des konkreten Betriebes (vgl. VwGH 20.11.1990, Zl. 90/14/0122). Abzustellen sei somit auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus (vgl. VwGH 4.4.1989, Zl. 88/14/0083; 11.11.1992, Zl. 91/13/0152; 25.1.1995, Zl. 93/15/0100; 24.4.1996, Zl. 94/15/0025).

Je nach der Art des (Teil-)Betriebes seien wesentliche Betriebsgrundlagen unterschiedlich aufzufassen.

Beim ***13***/Gesundheitszentrum ***1*** handle es sich objektiv betrachtet um einen Gastronomiebetrieb mit zumindest 12 Gästezimmern. Die wesentlichen Grundlagen für das Betreiben des Objektes seien die Ausstattung der Gaststuben, der Gästezimmer, der Sanitäreinrichtungen und der Küche.

Zur Klärung der Frage, ob der Betrieb fortgeführt werden könne, seien weder das Personal, noch die Handelswaren, noch die angebotenen Behandlungen entscheidend.

Nach den Recherchen des Finanzamtes, wonach beim Lösen des Pachtvertrages alle Fahrnisse im Objekt haben bleiben müssen, sodass selbst die Mieterinvestitionen nicht haben entfernt werden dürfen, weil sonst der ursprüngliche Zustand nicht hätte wiederhergestellt werden können, die Bf. als Pächterin aber nicht alle von ihr entfernten Fahrnisse zurückgeben habe können, müsse nach objektiven Gesichtspunkten der **Teilbetrieb „gastronomischer mit hotelähnlichen Betrieb“** als **eigenständiger Teilbetrieb angesehen** werden, da die Nachpächterin ohne eigene Sofortinvestitionen den Betrieb eines gastronomischen Betriebes mit Zimmervermietung habe fortführen können.

Nach Auffassung des Finanzamtes sei somit im Jahre 2009 der **Teilbetrieb „gastronomischer Betrieb mit Zimmervermietung“ aufgegeben** und die Abschreibung der zurückgelassenen Investitionen für das Jahr 2009 ursächlich verlustverursachend gewesen.

Da somit der verlustverursachende Teilbetrieb „Schönheitszentrum ***1***“ im Zeitpunkt der Umgründung nicht mehr vorhanden gewesen sei, sei der Verlustvortrag um EUR 113.378,36 zu kürzen gewesen.

1.6 Vorlageantrag vom 11. Mai 2015:

Mit Eingabe vom 11. Mai 2015 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Ergänzend werde den Ausführungen in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung entgegengehalten:

Das Finanzamt gehe im Wesentlichen davon aus, dass am Standort ***1*** ein Gastronomie- und Hotelbetrieb betrieben und stelle diese *Art der Betriebsführung* auch in den Fokus der Beurteilung hinsichtlich des *wesentlichen Betriebsgrundlagen* eines steuerlichen Teilbetriebes.

Dazu müsse man jedoch wissen, dass der Standort ***1*** neben anderen Standorten wie zB ***8*** in ***Ort1*** oder im ***9*** in ***7*** für die Abhaltung von mehrtägigen bis zu mehrwöchigen ***2***-Kuren gedient habe. An sämtlichen bisher betriebenen und nunmehr verbleibenden Standorten sei das Gesamtkonzept der ***2***-Kur, bestehend aus

- der Behandlung,
- der Vermittlung der ***typische*** Heilslehre bzw.
- der ***typische*** Küche

im Mittelpunkt gestanden. Einzelne Teilbetriebe anhand der verschiedenen Standorte abzuleiten, sei schon alleine aus dem Grund nicht möglich, da es sich bei der ***2***-Heilpraxis um ein Gesamtkonzept handle, das keinesfalls standortgebunden sei, sondern von der darüberliegenden Philosophie getragen werde.

Dass die Erbringung von Dienstleistungen ähnlich einem Gastronomiebetrieb in ***1*** durch das Bereitstellen von ***typische*** Küche bereits zur Einstufung eines Hotel- und

Gastronomiebetriebes führe sei deshalb ausgeschlossen, da es sich hier um einen Teil des Gesamtkonzepts handle.

Zudem seien nur die bereits auf der gepachteten Liegenschaft befindliche Einrichtung wie Küche und Fremdenzimmer mitgenutzt (dieser Standort sei vorher vom damaligen Betreiber als Gastronomiebetrieb geführt) worden, ohne diese bereits zur Verfügung gewesene Infrastruktur neu zu erschaffen.

Auch sei – wie in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt – nicht davon Gebrauch gemacht worden, Gesellschaften in größerem Umfang zu verköstigen, wie dies in jedem üblichen Gastronomiebetrieb der Fall sei, sondern lediglich auf die Bekochung von Kurgästen beschränkt worden. Für diese Zwecke sei für jede Kur auch auf entsprechendes Fremdpersonal zurückgegriffen worden, welches über die notwendigen Kenntnisse des ***typische*** Kochens verfügt habe.

Wenn nun die Finanzverwaltung vermeine, die Verköstigung von Kurgästen sei nur in ***1*** erfolgt, dann gehe sie falsch in der Annahme, da auch an den anderen Standorten natürlich die ***typische*** Küche Teil der Gesamtbehandlung dargestellt habe und – wie in ***1*** – diese Leistung zugekauft worden sei.

Der auf den beschwerdegegenständlichen Verlust entfallende Betrag iHv EUR 118.234,99 sei letztlich durch die Abschreibung der Restbuchwerte der in das Mietobjekt investierten Adaptionsarbeiten zurückzuführen. Gemäß dem damaligen Bestandvertrag sei bei Beendigung des Bestandvertrages die Gemeinde als Vermieterin nicht verpflichtet gewesen, allfällige Investitionen der Bf. abzulösen. Dies selbst dann nicht, wenn höhere Investitionen durch die Bf. getätigt worden seien.

Der in Frage stehende Verlust sei somit nicht einem Teilbetrieb zuzuordnen, sondern Ausfluss einer wirtschaftlich begründeten, außerordentlichen Abschreibung gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988. Diese sei letztlich damit begründet gewesen, dass eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Weiterführung des Kurbetriebes ***1*** gegenüber den anderen Alternativen (***Ort1***, ***7***) nicht mehr möglich gewesen sei und die Entscheidung der Geschäftsführung, den Pachtvertrag aufzukündigen, schlussendlich im Sinne einer Rettung des Gesamtbetriebes unausweichlich gewesen sei.

Zurückkommend auf die eingangs erwähnte falsche Einstufung als Gastronomie- und Hotelbetrieb der Bf. werde daher festgehalten, dass es sich im Beschwerdefall um den Betrieb einer Kur- und Gesundheitseinrichtung handle, dessen wesentlichen Betriebsgrundlagen einerseits das spezifische Know-how im Bereich der ***2***-Heilkunde und andererseits der nicht zu unterschätzende Anteil an Stammkunden gerade in diesem hochpreisigen Segment den ***D-Kuren*** ausmachen würden.

Da beide Anknüpfungspunkte definitiv nicht standortabhängig seien, könne nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters kein Teilbetrieb in ***1*** ausgemacht werden.

Es werde daher beantragt, die Entscheidung über die Beschwerde dem gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 BAO vorzulegen.

1.7 BFG-Beschluss vom 7. Juni 2019, GZ. *GZ-Vorverfahren***:**

Mit BFG-Beschluss vom 7. Juni 2019, GZ. ***GZ-Vorverfahren***, wurde die Beschwerde gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen, da der Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 BAO an die ***Bf-vorm. GmbH*** ergangen sei, die als übertragende Gesellschaft im Zeitpunkt der Zustellung des Bescheides 26. Juni 2014 bereits erloschen gewesen sei. Demgemäß sei somit ein sog. Nichtbescheid vorgelegen, da er an einen nicht (mehr) existenten Bescheidadressaten ergangen sei.

2. fortgesetztes Verfahren – *Bf1*** – St.Nr. ***BF1StNr1***:**

2.1 Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO vom 12. Juni 2019:

Mit 12. Juni 2019 erließ das Finanzamt einen neuerlichen, nunmehr an die Bf. als Rechtsnachfolgerin der ***Bf-vorm. GmbH*** gerichteten Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO, mit dem – entsprechend den Feststellungen der BP im Verfahren betreffend die ***Bf-vorm. GmbH*** – der vortragsfähige Verlust der Bf. mit EUR 28.276,16 festgestellt wurde.

Begründend wurde ausgeführt, gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO sei für die Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen die Möglichkeit der Erlassung eines Feststellungsbescheides vorgesehen. Feststellungsbescheide können erlassen werden, wenn ein rechtliches Interesse an der Feststellung bestehe, es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handle oder wenn eine Feststellung im öffentlichen Interesse liege.

Hinsichtlich der Höhe des vortragsfähigen Verlustes werde auf die Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 28. Mai 2014 und auf den Prüfbericht vom 17. Juni 2014 verwiesen.

2.2 weitere Beschwerde vom 9. Juli 2019:

Gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO betreffend Vortragsfähigkeit der Verluste im Zuge der Umwandlung vom 12. Juni 2019 erhob die Bf. mit Eingabe vom 9. Juli 2019 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Versagung des Verlustvortrages nach erfolgter Umwandlung gemäß Artikel 2 Umgründungssteuergesetz, da die Versagung des Verlustvortrages nicht vom Gesetzeswortlaut gemäß § 10 Z 1 lit. a in Verbindung mit § 4 UmgrStG gedeckt sei.

Die weitere Beschwerde vom 9. Juli 2019 ist wortgleich wie die seinerzeitige Beschwerde vom 24. September 2014 betreffend das seinerzeitige Beschwerdeverfahren der ***Bf-vorm. GmbH***.

2.3 Beschwerde vorentscheidung vom 26. Juni 2020:

Mit weiterer Beschwerde vorentscheidung vom 26. Juni 2020 wurde die Beschwerde gegen den weiteren Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO betreffend Vortragsfähigkeit der Verluste im Zuge der Umwandlung der ***Bf-vorm. GmbH*** (St.Nr. ***St-Nr1***) in die ***Bf1*** (St.Nr. ***BF1StNr1***) als unbegründet abgewiesen.

Mit weiterer Beschwerde vorentscheidung vom 26. Juni 2020 wurde die Erlassung eines neuerlichen Feststellungsbescheides gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO, der an die Bf. als RNF der ***Bf-vorm. GmbH*** gerichtet war, damit begründet, dass die ***Bf-vorm. GmbH*** im Zeitpunkt der Zustellung des Bescheides (26. Juni 2014) als übertragende Gesellschaft bereits erloschen gewesen sei.

Mit den weiteren Beschwerdeausführungen wurde die seinerzeitige Bescheidbegründung lt. Beschwerde vorentscheidung vom 10. April 2015 wortgleich wiedergegeben.

2.4 Vorlageantrag vom 8. Juli 2020:

Mit Vorlageantrag vom 8. Juli 2020 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Zu den in Beschwerde vorentscheidung angeführten Tätigkeitsgebieten wie Kuren, Massagen und Beratungen, Schulungen und Beratungen, Handel/Produktion/Versand von ***14*** sowie Gastronomie/Übernächtigung und ***typische*** Kochschule, sei ergänzend anzuführen, dass keine dieser Tätigkeitsgebiete ausschließlich am Standort ***1*** angeboten worden sei. Vielmehr habe das gesamte Spektrum an Leistungen an den unterschiedlichsten Standorten in Anspruch genommen werden können.

Vielmehr handle es sich bei dem Standort ***1*** **um eine Filiale**. Der Verkauf, die Stilllegung oder die qualifizierte Umfangverminderung einer (verlustverursachenden) Produktionseinheit oder Filiale, die für sich keine Teilbetriebseigenschaft aufweise, führe daher für sich allein weder zum vollständigen noch zum aliquoten Wegfall eines Verlustabzugs (vgl. Hirschler/Zwick

in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen (16. Lfg 2017) zu § 4 UmgrStG Rz. 50).

An allen Standorten – ebenso wie in ***1*** – sei die **typische** Küche und Kochkurse zugekauft und nicht durch im Betrieb beschäftigte Dienstnehmer angeboten worden. Somit haben diese Leistungen standortunabhängig angeboten werden können, was gegen das Vorliegen eines Teilbetriebes in ***1*** spreche.

Beides sei durch die Umgründung nicht untergegangen, sondern habe vielmehr in der übernehmenden Gesellschaft weitergenutzt werden können.

Da beide Anknüpfungspunkte definitiv nicht standortabhängig seien, könne nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters auch kein separater Teilbetrieb in ***1*** ausgemacht werden. Es werde daher abermals eine Entscheidung des gesamten Senates gemäß § 272 Abs. 2 BAO beantragt.

2.5 Vorlagebericht vom 10. August 2020:

In dem Vorlagebericht vom 10. August 2020 werden im Wesentlichen die Ausführungen in der Beschwerde vor Entscheidung vom 26. Juni 2020 wiedergegeben und eine Abweisung der Beschwerde beantragt. Dies insbesondere, als die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung des Verlustes nicht mehr gegeben gewesen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob der im Zuge der errichtenden Umwandlung der **Bf-vorm. GmbH** in die **Bf. als Bf1** gemäß § 10 Z 1 lit. a UmgrStG iVm § 4 Z 1 lit. a UmgrStG übernommene Verlust in Höhe von EUR 111.378,36 aus dem Jahre 2009 vortragsfähig ist, wenn dieser Verlust aus dem bereits vor der Umwandlung stillgelegten Bio-Gesundheitszentrum **1** resultiert.

Insbesondere ist strittig, ob das Bio-Gesundheitszentrum **1** **als Teilbetrieb oder lediglich als Filiale** anzusehen war, welche im Zeitpunkt der Umwandlung gemäß § 10 UmgrStG bereits stillgelegt war. Die Höhe des aus dem stillgelegten Bio-Gesundheitszentrum **1** erwirtschafteten Restverlustes iHv EUR 111.378,36 ist unstrittig.

1. Sachverhalt:

Die **Bf.** entstand als Kommanditgesellschaft durch errichtende Umwandlung der **Bf-vorm. GmbH** in die **Bf1** gemäß § 5 UmwG 1996, welche mit Umwandlungsvertrag vom 28. September 2013 rückwirkend zum Stichtag 31.12.2012 bewirkt und mit 11. Oktober 2013 in das Firmenbuch eingetragen wurde.

Die ***Bf-vorm. GmbH*** (als Rechtsvorgängerin) mit Sitz in ***PLZ-Ort2***, ***Straße2***, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Mai 2003 gegründet und mit 11. Juli 2003 in das Firmenbuch eingetragen. Den Betriebsgegenstand der ***Bf-vorm. GmbH*** bildeten die Vermittlung der ***typische*** Heilslehre, das Anbieten von mehrtägigen bis zu mehrwöchigen ***2***-Kuren, Schulung, Beratung und Massagen sowie Produktion, Handel und Versand von ***2***-Produkten.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 31. August 2007 wurde über das Vermögen der ***Bf-vorm. GmbH*** das Konkursverfahren eröffnet und nach Aufhebung des Konkurses mit 28. Jänner 2008 ein Zwangsausgleich angenommen.

Mit Umwandlungsvertrag vom 28. September 2013 wurde die ***Bf-vorm. GmbH*** gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der ***Bf1*** in eine Personengesellschaft umgewandelt.

Als Kommanditgesellschaft ist die Bf. weiterhin im Bereich des Gesundheitswesens, der Vermittlung der ***typische*** Heilslehre, im Anbieten von Schulungen, Beratungen und Massagen sowie im Anbieten von mehrtägigen bis mehrwöchigen ***2***-Kuren sowie in Produktion, Handel und Versand von ***2***-Produkten tätig. Ebenso werden Kenntnisse der ***typische*** Küche vermittelt.

Mehrtägige bis mehrwöchige ***2***-Kuren wurden im Zeitraum 2003 bis 2009 von der Rechtsvorgängerin, ***Bf-vorm. GmbH***, im Bio-Gesundheitszentrum ***1***, im Kurhotel ***3***, im ***8*** in ***Ort1***, im ***9*** in ***7*** sowie im Biohotel ***4*** (***5***, Deutschland) angeboten.

Bei einer ***2***-Kur handelt es sich um ein Gesamtkonzept, bestehend aus der Behandlung (Kuren, Massagen und Beratungen/Schulungen), der Vermittlung der ***typische*** Heilslehre, Kennenlernen von ***2***-Produkten und der ***typische*** Küche. Eine mehrtägige bis mehrwöchige ***typische*** Kur beinhaltet somit Leistungen der Gastronomie mit ***typische*** Küche samt Nächtigung sowie auch das Absolvieren einer ***typische*** Kochschule.

Zum Zwecke des Betriebes des Bio-Gesundheitszentrums ***1*** pachtete die Bf. von der Gemeinde ***12*** als Liegenschaftseigentümerin die Liegenschaft in 2133 ***1***, ***1*** 77, mitsamt dem darauf befindlichen Kurzentrum mit Zimmervermietung und Restaurantbetrieb, bestehend aus 12 Fremdenzimmern.

Im Gefolge der Aufhebung des Konkursverfahrens am ***15*** wurde das von der Bf. betriebene ***2***-Zentrum ***1*** geschlossen, da sich der Betrieb des Bio-Gesundheitszentrums ***1*** als unrentabel bzw. unwirtschaftlich erwies.

Infolge der Kündigung des mit der Gemeinde ***12*** geschlossenen Pachtvertrages war die Bf. verpflichtet, die Liegenschaft in ***1*** der Vermieterin in jenem Zustand zu hinterlassen, in dem sie es übernommen habe.

Da die zu Beginn des Pachtvertrages vorhandenen Fahrnisse nicht mehr vorhanden waren und die Bf. während des Pachtverhältnisses Investitionen in die Bestandsache tätigte, die ihr von der Gemeinde ***12*** als Verpächterin gemäß Punkt VI des Pachtvertrages nicht abgelöst wurden, führte die Ausbuchung der zurückgelassenen (Mieter)Investitionen der Bf. zu einer außerordentlichen Abschreibung der Restbuchwerte in Höhe von EUR 118.234,99 und damit zu einem Jahresverlust 2009 iHv –EUR 118.723,81.

Die von der Bf. getätigten Mieterinvestitionen waren nach Punkt VI des Pachtvertrages selbst dann von der Vermieterin nicht abzulösen, wenn es sich um werterhöhende Mieterinvestitionen der Bf. gehandelt hat.

Die im Bio-Gesundheitszentrum ***1*** im Zeitraum 2003 bis 2009 erbrachten Leistungen werden nach den Feststellungen der BP durch ***10***, ***11*** sowie feste und freie Mitarbeiter der Bf. erbracht.

„Feste Mitarbeiter“ der Bf. sind lt. Vorhaltsbeantwortung vom 12. Mai 2014 nicht fix auf bestimmte bzw. einzelne Standorte verteilt, sodass die Kommunalsteuer stets nach ***1*** abgeführt und das fixe Personal je nach Bedarf in den jeweiligen Standorten eingesetzt wurde.

Leistungen betreffend ***typische*** Küche und das Abhalten ***typische*** Kochkurse im Bio-Gesundheitszentrum ***1*** werden nicht durch im Betrieb der Bf. beschäftigte Dienstnehmer erbracht, sondern von der Bf. von extern zugekauft. Das für die ***2***-Kuren zusätzlich extern rekrutierte Personal wurde nach Beendigung des Miet- bzw. Pachtvertrages in ***1*** an den neuen Standorten eingesetzt.

Mit Umwandlungsvertrag vom 28. September 2013, abgeschlossen zwischen der Bf. einerseits und ***10*** und ***11*** andererseits, wurde die Bf. als seinerzeitige ***Bf-vorm. GmbH*** als übertragende Gesellschaft im Zuge einer errichtenden Umwandlung in die entstehende ***Bf1*** als deren Rechtsnachfolgerin umgewandelt. Diese Umwandlung erfolgte rückwirkend zum 31.12.2012 unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. II Umgründungssteuergesetz.

Im Zuge dieser Umwandlung wurde u.a. ein Restverlust 2009 iHv –EUR 111.378,36 von der Bf. als übernehmende Gesellschaft übernommen, der aus außerordentlichen Abschreibungen von nicht abgelösten Mieterinvestitionen im bereits vor der Umwandlung stillgelegten Bio-Gesundheitszentrum ***1*** resultiert.

Hinsichtlich des bereits vor der Umwandlung stillgelegten Bio-Gesundheitszentrum ***1*** ist strittig, ob dieses als Teilbetrieb oder lediglich als stillgelegte Filiale anzusehen ist. Dies mit der

Rechtsfolge, dass im ersteren Fall Verluste eines bereits vor der Umwandlung stillgelegten Teilbetriebes aufgrund des § 10 UmgrStG iVm § 4 Z 1 UmgrStG nicht mitübernommen und daher nicht mehr zum Abzug zugelassen werden.

2. Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ist im Wesentlichen unstrittig. Im vorliegenden Fall ist lediglich strittig, ob dem bereits vor der Umwandlung stillgelegten Bio-Gesundheitszentrum ***1*** eine Teilbetriebseigenschaft mit der Rechtsfolge zukommt, dass die dem Teilbetrieb Bio-Gesundheitszentrum ***1*** zuzurechnenden Verluste aus 2009 nicht mitübernommen und daher nicht zum Abzug zugelassen werden.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1 Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO:

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 könnte ein gleichzeitig mit dem Einkommens-(Körperschaft-)steuerbescheid erlassener Feststellungsbescheid über die Vortragsfähigkeit des Verlustes sein (vgl. Ritz, BAO, § 92, Rz. 9 und 15, S. 290f).

Das öffentliche Interesse ergibt sich vor allem daraus, dass die Aufbewahrungsfrist des § 132 (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 (vgl. Ritz, BAO, § 92, Rz. 15, S. 291).

Nach dem Grundsatz der Subsidiarität wäre kein Feststellungsbescheid gemäß § 92 BAO zu erlassen, wenn die Feststellung eines Abgabenbescheides möglich ist (vgl. VwGH 25.11.1999, Zl. 97/15/0178; 18.12.2002, Zl. 2002/17/0282, 0291; 13.9.2004, Zl. 2000/17/0245; 25.8.2005, Zl. 2004/16/0281; 22.10.2015, Zl. Ra 2015/16/0069).

So im vorliegenden Fall eine errichtende Umwandlung gemäß §§ 1ff Umwandlungsgesetz 1996 in der Weise erfolgte, dass das Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf eine neu zu errichtende Kommanditgesellschaft übertragen wurde, bedurfte es der bescheidmäßigen Feststellung der Höhe des vortragsfähigen Verlustes durch Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO.

3.2 Übernahme des Verlustvortrages bei der errichtenden Umwandlung:

Gemäß § 1 Umwandlungsgesetz (UmwG) 1996 können Kapitalgesellschaften nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

Gemäß § 5 Abs. 1 UmwG 1996 kann die Hauptversammlung (Generalversammlung) einer Kapitalgesellschaft die Errichtung einer offenen Gesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft und zugleich die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft beschließen. An dieser Personengesellschaft müssen Personen, deren Anteilsrechte zumindest neun Zehntel des Grundkapitals (Stammkapitals) der Kapitalgesellschaft umfassen, beteiligt sein; die übrigen Gesellschafter haben einen Anspruch auf Abfindung. Neue Gesellschafter dürfen höchstens im Umfang von einem Zehntel der Anteilsrechte am Grundkapital (Stammkapital) hinzutreten.

Der Umwandlungsbeschluss bedarf nach § 5 Abs. 2 UmwG 1996 der Zustimmung von neun Zehnteln des gesamten Grundkapitals (Stammkapitals), wenn ein Gesellschafter diese Anteile hält.

Nach § 5 Abs. 5 UmwG 1996 sind die §§ 2 bis 4 sinngemäß anzuwenden. Die Personengesellschaft entsteht mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch.

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 idF BGBl I 159/2009 ist bei der Ermittlung des Einkommens der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommenssteuergesetzes 1988 als Sonderausgabe abzuziehen. 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).

Nach § 4 Z 1 UmgrStG ist § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

- a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen

zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.

b) ...

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.

Nach § 10 Z 1 lit. a UmgrStG 1988 sind für Verluste der übertragenden Körperschaft hinsichtlich des Verlustabzuges gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 § 4 Z 1 lit. a und c UmgrStG anzuwenden.

Bei der errichtenden Umwandlung gemäß § 5 UmwG wird das Vermögen einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) auf eine Personengesellschaft in der Rechtsform OG, KG übertragen, die durch die Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch neu entsteht. Diese Umwandlung unterliegt zwingend dem UmgrStG, wenn die Umwandlung gesellschaftsrechtlich zulässig ist, die umgewandelte Körperschaft betriebsführend ist und das Vermögen der umgewandelten Körperschaft beim Rechtsnachfolger in Österreich weiterhin steuerhängig bleibt (vgl. Walter, Umgründungssteuerrecht 2021, Rz. 200 und 208).

Der Rechtsnachfolger hat die Buchwerte zwingend fortzuführen, noch nicht verrechnete Verluste gehen im Rahmen der Umwandlung nur dann auf die Rechtsnachfolger über, wenn die Buchwerte fortgeführt, die Verluste gemäß § 10 Abs. 1 lit. a iVm § 4 Z 1 lit. a UmgrStG dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können und das übertragene Vermögen mit dem Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung vergleichbar ist (vgl. Walter, Umgründungssteuerrecht, Rz. 284).

Ein nach diesen Bestimmungen übergehender Verlustabzug wird den Rechtsnachfolgern in dem Ausmaß zugerechnet, zu dem sie im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch an der umgewandelten Kapitalgesellschaft beteiligt sind (vgl. Walter, a.a.O., R. 286).

§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG stellt sicher, dass die Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, auf die übernehmende Körperschaft übergehen. Ein Verlustvortrag ist iSd § 4 UmgrStG „bis zum Verschmelzungstichtag entstanden“, wenn er im Rahmen der Veranlagung für vergangene Jahre ermittelt wurde; der Verlustübergang umfasst damit Verlustvorträge bis einschließlich des Veranlagungszeitraumes, in das der Verschmelzungstichtag fällt (vgl. Kofler/Six in Kofler, UmgrStG, § 4 Rz. 21).

Die erste Einschränkung der Übertragung (Fortführung) des Verlustabzuges der übertragenden (übernehmenden) Körperschaft besteht darin, dass die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag noch tatsächlich vorhanden sind (vgl. Brugger in Wundsam/Zöchling/Huber/ Khun, UmgrStG, § 4 Rz. 17).

Bei betriebsführenden Körperschaften ist ein einzelner **Teilbetrieb** die kleinste Einheit, der Verluste zuzurechnen sind (vgl. VwGH 26.6.2014, Zl. 2010/15/0140). Gibt es *keine Teilbetriebe*, ist der *einzelne Betrieb* die kleinste Einheit, der Verluste zuzurechnen sind. Einzelne Wirtschaftsgüter, die zu einem Betrieb oder Teilbetrieb gehören, sind hingegen keine Verlustzuordnungseinheiten Brugger in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG, § 4 Rz. 18).

Ist daher das verlustverursachende Vermögen iSd § 4 Z 1 lit. b UmgrStG nicht mehr vorhanden (oder iSd § 4 Z 1 lit. c UmgrStG qualifiziert gemindert), geht der steuerliche Verlustabzug der übernehmenden Körperschaft, der bis zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet wurde, unter (Kofler/Six in Kofler, UmgrStG, § 4 Rz. 41 und 91).

Der bloße Wegfall von – auch bedeutenden – betriebsbezogenen Wirtschaftsgütern führt demnach nicht zu einer Kürzung des (übergehenden) vortragsfähigen Verlustes. Es kommt daher zu keiner Verlustvortragskürzung, wenn eine Produktionseinheit oder Filiale geschlossen wird, solange dieser keine Teilbetriebseigenschaft zukam (vgl. UFS 18.12.2012, GZ. RV/0188-G/11; s. sinngemäß Rz. 200 UmgrSt-Richtlinien).

3.3 zum Vorliegen eines selbständigen Teilbetriebes:

Der Begriff des Betriebes sowie des Teilbetriebes sind nach der Rechtsprechung des VwGH nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen (vgl. VwGH 18.11.2009, Zl. 2006/13/0160; 26.6.2014, Zl. 2010/15/0140). Zum Betrieb/Teilbetrieb zählen jene Wirtschaftsgüter, die (nach ertragsteuerlichen Regeln) notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen.

Der Umfang des Betriebes zum Verschmelzungstichtag ist für die Beurteilung der qualifizierten Umfangsminderung nach § 4 Z 1 lit. c UmgrStG mit dem Umfang des Betriebes im Zeitpunkt der Verlustentstehung zu vergleichen. Dies erfolgt nach der Verwaltungspraxis durch eine „fraktionierte Rückwärtsbetrachtung“ iSd wirtschaftsjahrbezogenen Prüfung der Vergleichbarkeit: Verluste an und vor jenem Bilanzstichtag, zu dem eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, können verschmelzungsbedingt nicht übergehen bzw. können nicht mehr verwertet werden.

Ist der im Zeitpunkt der Verlustentstehung existierende Betrieb bzw. Teilbetrieb aufgrund eines Verkaufes oder der Einstellung der Tätigkeit nicht mehr vorhanden, gehen die diesem Betrieb bzw. Teilbetrieb zurechenbaren Verluste nach § 4 Z 1 lit. a UmgrStG unter (vgl. Brugger in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, § 4 UmgrStG Verlustabzug, Rz. 21).

Ein Verlustabzug ist nach § 4 Z 1 lit. c UmgrStG auch dann ausgeschlossen, wenn „der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile 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 und somit eine qualifizierte Umfangsminderung vorliegt (vgl. Kofler/Six in Kofler, UmgrStG, 11. Auflage, § 4 Verlustabzug, Rz. 46).

§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG fordert – zusätzlich zur Objektverknüpfung nach § 4 Z 1 lit. a und b UmgrStG – sowohl für die übertragende wie auch die übernehmende Körperschaft, dass „*der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag, gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste*“ nicht derart gemindert ist, „*dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist*“ bzw. eine sog. qualifizierte Umfangsminderung vorliegt (vgl. Kofler/Six in Kofler, UmgrStG, § 4 Verlustabzug, Rz. 101).

Die umfängliche Vergleichbarkeit des – am Verschmelzungstichtag tatsächlich noch vorhandenen – verlustbehafteten Vermögens ist damit zusätzliche Voraussetzung für den Verlustübergang bzw. für das Aufrechterhalten des Verlustabzuges (s. sinngemäß Rz. 218 UmgrSt-Richtlinien).

Nach der Verwaltungspraxis ist eine qualifizierte Umfangsminderung der in Frage kommenden betriebswirtschaftlichen Kriterien (Umsatz, EBIT, EBITDA) um 75% nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Beachtung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände nicht mehr gegeben (s. sinngemäß Rz 222 UmgrSt-Richtlinien; UFS 24.6.2013, GZ. RV/1067-L/06).

Nur für den Fall, dass der verlustverursachende Betrieb in einem anderen Betrieb aufgegangen ist und die wesentlichen Aktivitäten in diesem „aufnehmenden“ Betrieb weiterhin umfangmäßig vergleichbar ist, bleiben die Verluste erhalten (vgl. Brugger in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, § 4 UmgrStG Verlustabzug, Rz. 21).

Die Übertragung eines Teilbetriebes setzt voraus, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter die wesentlichen Betriebsgrundlagen gebildet haben und objektiv geeignet sind, dem Erwerber die Fortführung des Teilbetriebes zu ermöglichen. Es muss demnach ein lebender Teilbetrieb, das ist ein in seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens übertragen werden (vgl. VwGH 21.12.1993, Zl. 89/14/0268; 03.12.1986, Zl. 86/13/0079).

Demgemäß setzt auch eine Teilbetriebsaufgabe voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden (s. sinngemäß Rz. 5507 ESt-Richtlinien 2000).

Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls und entscheidet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (vgl. VwGH 21.11.1990, Zl. 90/13/0145).

Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen ergibt sich einerseits aus der Art des Betriebes und andererseits nach ihrer Funktion innerhalb des konkreten Betriebes (vgl. VwGH 20.11.1990, 90/14/0122). Abzustellen ist somit auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus (vgl. VwGH 4.4.1989, Zl. 88/14/0083; 11.11.1992, Zl. 91/13/0152; 25.1.1995, Zl. 93/15/0100; 24.4.1996, Zl. 94/15/0025).

Arbeitskräfte gehören nicht zu den wesentlichen Grundlagen (vgl. VwGH 17.10.1978, Zl. 2446/77; 20.11.1990, 90/14/0122).

Die wesentlichen Betriebsgrundlagen werden bei gastronomischen Unternehmungen wie auch einem Hotelbetrieb durch das Grundstück, das Gebäude und dessen Einrichtung gebildet (vgl. VwGH 11.7.2000, Zl. 99/16/0465; Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, Tz. 43 zu § 24 unter dem Stichwort "Hotelgewerbe"). Ob dabei das miterworbene Inventar als abgewohnt und unverkäuflich angesehen wurde und daher aus diesem Grunde Investitionen vorgenommen wurden, ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung (vgl. VwGH 19.9.1995, Zl. 95/14/0038).

Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei Gastronomieunternehmungen wie Cafehäuser, Hotels, Konditoreien, um *ortsgebundene Tätigkeiten*, ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen sind das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung, nicht jedoch das Warenlager und das Personal. Ortsgebundene Tätigkeiten zählen daher nicht zu den kundengebundenen Tätigkeiten, bei denen der Kundenstock betriebswesentlich ist (vgl. VwGH 20.11.1990, Zl. 90/14/0122).

Demgemäß werden nach der Verwaltungspraxis bei einem Café-Espresso das zur Verfügung gestellte Lokal (das Mietrecht daran), die Geschäftseinrichtung und die Gewerbeberechtigung als die tragenden Unternehmensgrundlagen angesehen, während dem Warenlager, dem Personal keine wesentliche Bedeutung zukommt (vgl. VwGH 12.12.1972, Zl. 1744/71; 22.4.1986, Zl. 85/14/0165; s. sinngemäß Rz. 5521 ESt-Richtlinien 2000).

Im vorliegenden Fall bestanden die betrieblichen Tätigkeiten *****Bf-vorm. GmbH***** vor der errichtenden Umwandlung gemäß § 5 UmwG in der Erbringung von Leistungen wie

- Kuren/Massagen/Beratung
- Schulung und Beratung
- Handel, Produktion und Versand von *****2*****-Produkten
- Vermittlung der Kenntnisse der *****typische***** Küche sowie
- Gastronomie und Übernachtung.

Leistungen betreffend Gastronomie und Übernachtung wurden u.a. im Biogesundheits- bzw. Schönheitszentrum ***1*** erbracht, dessen Räumlichkeiten und Einrichtung von der Bf. angemietet, durch Mieterinvestitionen adaptiert wurden. Dabei hat es sich um ein Kurzentrum mit 12 Fremdenzimmern und Restaurantbetrieb mit eigenem Anlagevermögen gehandelt.

Die von der ***Bf-vorm. GmbH*** im Zeitraum 2003 bis 2009 erbrachten betrieblichen Leistungen werden überblicksmäßig wie folgt dargestellt:

Kuren/Massage/Beratung	Schulung/Beratung	Handel/Produktion/ Versand	Gastronomie/Übernachtung g/Kochen
Standorte: Institut Wien ***Behandlungszentrum*** Kurhotel ***3*** Biohotel ***4***, ***5***	Standorte: Institut Wien Extern bei Kunden ***Behandlungszentrum*** Kurhotel ***3*** Biohotel ***4***, ***5***	Standorte: Institut Wien Produktion ***6*** ***Behandlungszentrum*** Kurhotel ***3*** Biohotel ***4***, ***5***	Standorte: ***Behandlungszentrum*** Übernachtung im Haus und extern (Ferienwohnungen, Hotels)
Personal: ***10***, ***11*** feste und freie Mitarbeiter	Personal: ***10***, ***11***	Personal: ***10***, ***11***	Personal: ***10***, ***11*** feste und freie Mitarbeiter

Im Gefolge der Aufhebung des Konkursverfahrens im Wege eines Zwangsausgleiches mit 28. Jänner 2008 wurde durch die ***Bf-vorm. GmbH*** im Jahre 2009 die Anmietung der als Bio-Gesundheitszentrum ***1*** genutzten Gastronomieräumlichkeiten beendet.

Da bei Beendigung des Pachtvertrages die von der ***Bf-vorm. GmbH*** getätigten Mietinvestitionen durch die Gemeinde ***12*** als Vermieterin nach Punkt VI des Pachtvertrages nicht abgegolten und zurückgelassen werden mussten, führte die Ausbuchung der Restbuchwerte zu einer außerordentlichen Abschreibung iHv EUR 118.234,99, sodass für das Jahr 2009 von der ***Bf-vorm. GmbH*** ein steuerlicher Verlust iHv –EUR 118.723,81 erklärt wurde.

Der steuerliche Verlust iHv –EUR 118.723,81 der ***Bf-vorm. GmbH***, der in weiterer Folge mit Gewinnen 2010 und 2011 teilweise verrechnet und zum 31.12.2012 mit dem Restbetrag von –EUR 111.378,66 noch nicht zur Verrechnung gelangte, resultiert somit aus der außerordentlichen Abschreibung der Restbuchwerte der von der Bf. getätigten Mieterinvestitionen in den Gastronomieräumlichkeiten des Bio-Gesundheitszentrums ***1***.

Nach Auffassung des erkennenden Senates stellten das Grundstück, das Gebäude und dessen Einrichtung, die durch die ***Bf-vorm. GmbH*** von der Gemeinde ***12*** als Vermieterin angemietet wurden, die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gastronomiebetriebes, Bio-Gesundheitszentrum ***1***, dar.

Demgemäß ist hinsichtlich der Beendigung des Pachtvertrages und damit der Tätigkeit des Bio-Gesundheitszentrums ***1*** im Jahre 2009 durch die ***Bf-vorm. GmbH*** eine Teilbetriebsaufgabe mit der Folge gegeben, dass Verluste aus der außerordentlichen Abschreibung des zurückgelassenen Inventars dem Teilbetrieb Bio-Gesundheitszentrum ***1*** zuzurechnen waren.

Da der Verlust aus 2009 iHv –EUR 111.378,36 letztlich aus der Stilllegung des Bio-Gesundheitszentrums ***1*** resultierte und dieses im Zeitpunkt der errichtenden Umwandlung gemäß § 5 UmwG rückwirkend zum 31.12.2012 nicht mehr vorhanden war, war der Verlust iHv EUR 111.378,36 aus 2009 nicht vortragsfähig.

Dass Grundstück, Gebäude und dessen Einrichtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen zur Führung eines Gastronomiebetriebes darstellen, wird insbesondere auch dadurch dokumentiert, dass nach den Feststellungen der BP dieses Gebäude von der Gemeinde ***12*** in seiner Grundsubstanz beinahe unverändert weiterverpachtet und vom Nachpächter als ***13*** weiterhin betrieben wird.

Dass nach dem Beschwerdevorbringen kein eigenständiges Personal im Bio-Gesundheitszentrum ***1*** beschäftigt war, wird als nicht wesentlich erachtet, da beschäftigtes Gastronomiepersonal nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gastronomiebetriebes zählt (vgl. VwGH 17.10.1978, Zl. 2446/77; 20.11.1990, 90/14/0122).

Der Umstand, dass keine eigenständige Buchführung, keine eigene Kostenrechnung, kein eigenes Geschäftspapier für das Bio-Gesundheitszentrum ***1*** durch die seinerzeitige ***Bf-vorm. GmbH*** verwendet und auch kein anderer Kundenkreis existiert, kann das Argument einer Stilllegung der wesentlichen Betriebsgrundlagen und damit eines Teilbetriebes ebenso wenig entkräften.

4. 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 Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als diese Entscheidung in der hier strittigen Frage, ob das bereits vor der Umwandlung stillgelegte Bio-Gesundheitszentrum ***1*** einen Teilbetrieb darstellte, nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen (vgl. VwGH 26.6.2014, Zl. 2010/15/0140) und darauf abzustellen ist, dass die Liegenschaft mitsamt Gebäude und Einrichtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gastronomiebetriebes bildeten, sodass

ein Erwerber in die Lage der Betriebsfortführung versetzt wurde (vgl. VwGH 11.7.2000, Zl. 99/16/0465; 21.12.1993, Zl. 89/14/0268; 03.12.1986, Zl. 86/13/0079).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis:

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Wien, am 19. April 2023