



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Jutta Mayer-Rieckh, Mag. Petra Kühberger und Dr. Bernhard Koller im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw., vom 23. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 21. Juli 2010 betreffend Körperschaftsteuer 2008 nach der am 18. Dezember 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die KGmbH (=KGmbH) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2.7.2002 gegründet. Sie betrieb ab Gründung einen Markenshop der Marke xxx als Franchisenehmerin in einem Einkaufszentrum (=EKZ). Dieses Geschäft war ab der Gründung der KGmbH ihr einziger Standort (=Standort 1).

Im Jahr 2005 eröffnete die KGmbH *an einem anderen Standort* (=Standort 2) einen weiteren Markenshop einer *anderen Marke*, ebenfalls als Franchisenehmerin.

Am 8. September 2006 verkaufte die KGmbH das Geschäft am Standort 1 an die Österreichniederlassung der Franchisegeberin um 220.000 Euro netto mit dem gesamten Inventar.

Im Jahr 2007 eröffnete die KGmbH an einem dritten Standort (Standort 3) wiederum einen Markenshop mit einer *dritten Marke* als Franchisenehmerin.

Mit *Verschmelzungsvertrag vom 27. August 2008* wurde die KGmbH als *übertragende Gesellschaft rückwirkend* zum 31. Dezember 2007 auf die Berufungsverwerberin (=Bw.) als *übernehmende* Gesellschaft verschmolzen.

Aus dem *Standort 1* resultierten Verluste in Höhe von 112.318,75 Euro, welche die übernehmende Bw. im Jahr 2008 bei sich in Abzug brachte.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Verlust aus dem Standort 1 nicht mit der Verschmelzung auf die Bw. übergegangen ist. Dies deswegen, weil das verlusterzeugende Vermögen bzw. der verlusterzeugende Teilbetrieb am Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden waren.

Die Betriebsprüfung begründete ihre Beurteilung wie folgt:

Gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG ist für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von bis zum Verschmelzungstichtag noch nicht verwerteten Verlustvorträgen der übertragenden Körperschaft der Grundsatz des objektbezogenen Verlustübergangs maßgeblich.

Das heißt, das verlusterzeugende Objekt muss am Verschmelzungstichtag tatsächlich noch vorhanden sein. Das weitere Schicksal des übergehenden verlusterzeugenden Vermögens nach dem Verschmelzungstichtag ist für die Abzugsfähigkeit der übergegangenen Verlustvorträge irrelevant. Bei einer operativen Gesellschaft ist der *Teilbetrieb* die kleinste betriebliche Einheit.

Unbestritten ist im zu beurteilenden Sachverhalt, dass die übertragende KGmbH ursprünglich an drei verschiedenen, räumlich getrennten Standorten, im Rahmen von Franchiseverträgen mit jeweils unterschiedlichen Franchisepartnern drei völlig verschiedene Marken, die am Markt solitär platziert waren, verkaufte.

Es ist unstrittig, dass der Standort 1 den größten Teil der Verluste verursacht hatte und zum Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden war.

Strittig dagegen ist die Frage, ob der Standort 1 ein *Teilbetrieb* gemäß [§ 24 EStG 1988](#) war, dessen Veräußerung vor dem Verschmelzungstichtag für den Verlustübergang im Sinne des § 4 Z 1 lit.a UmgrStG schädlich war.

Ob ein Teilbetrieb im Sinne dieser Bestimmung vorliegt oder nicht, ist nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen.

Die Prüferin führte dazu wie folgt aus und verwies ua. auf die EStR 2000 Rz 5578 ff :

Die Veräußerung eines Teilbetriebes liegt nur dann vor, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an einen Erwerber übertragen werden, diesem Erwerber ausschließlich dienen und objektiv zur (Teil)Betriebsfortführung geeignet sind. Folgende Voraussetzungen sprechen für die Annahme eines Teilbetriebes:

1. Betriebsteil eines Gesamtbetriebes
2. Organische Geschlossenheit innerhalb des Gesamtbetriebes
3. Gewisse Selbständigkeit innerhalb des Gesamtbetriebes
4. Eigenständige Lebensfähigkeit

Die Filiale am Standort 1 hat diese Kriterien nach Ansicht der Betriebsprüfung aus folgenden Gründen erfüllt:

Der Standort 1 wurde 3 Jahre lang als einziger Standort der KGmbH geführt. Die Erwerberin führte den xxx Shop ab dem 8. September 2006 nahtlos unter derselben Marke weiter.

Die Standorte 2 und 3 waren nicht nur eigene Handelsfilialen, sondern auch eigene Markenshops, die sich schon aus diesem Grunde in ihrer äußeren Wahrnehmung und in der Verrechnung von den *jeweils* anderen Standorten bzw. Markenshops abhoben und abgrenzten (organische Geschlossenheit und Selbständigkeit).

Dem Einwand der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren, dass für das Vorliegen eines Teilbetriebes das Waren sortiment unterschiedlich sein muss, kann nicht gefolgt werden.

Die an den drei Standorten verkauften Waren fallen zwar unter den Überbegriff Textilien, sie unterscheiden sich aber durch die jeweilige Marke.

Der Umstand, dass die KGmbH nur ein Bankkonto hatte, spricht nicht gegen die Führung von Teilbetrieben. Dies ist durch die Betriebserweiterung in den Jahren 2005 und 2007 historisch bedingt.

Maßgeblich ist hingegen, dass die Erfassung der Erlöse und des Wareneinsatzes in der Buchhaltung getrennt erfolgten.

Die Veräußerung eines Teilbetriebes liegt vor, wenn sämtliche wesentlichen Grundlagen in einem einzigen einheitlichen Vorgang an einen Erwerber entgeltlich übertragen werden.

Laut Text der Ausgangsrechnung vom 8. September 2006 wurde der „xxx – Shop“ in seiner Gesamtheit an die Erwerberin verkauft.

Von Bedeutung ist, dass der xxx – Shop über eigenes Anlagevermögen verfügte, an den beiden anderen Standorten andere Marken geführt wurden, zwischen den Standorten eine örtliche Distanz lag, jeder Standort über eigenes Personal verfügte, Einkauf und

Preisgestaltung voneinander unabhängig waren und dass die jeweiligen Standorte gesondert beworben wurden.

Die Bw. hatte nicht, wie sie behauptet, die Stellung einer Handelsvertreterin für die Franchisegeberin. Im Punkt 12.4 des Franchisevertrages wurde gerade festgehalten, dass **kein** "Handelsvertretungsvertrag" vorlag.

Der Franchisenehmer erhält - im Gegensatz zum Handelsvertreter - keine Provision oder andere Vergütungen, sondern zahlt dem Franchisegeber eine Gebühr, wie dies auch im Punkt 4 A 14 des Vertrages geregelt ist.

Das Vorbringen der Bw., am Standort 1 habe es kein Warenlager gegeben ist richtig. Dies erklärt sich daraus, dass die Handelsware Kommissionsware der Franchisegeberin war. Die Fakturierung erfolgte erst nach Verkauf an den Endverbraucher. Gemäß Punkt 5.9 des Franchisevertrages ging die Rückgabe überschüssiger oder mangelhafter Waren inklusive Transport und Transportversicherung zu Lasten der Franchisegeberin.

Der in der KGmbH ab 2004 angefallene Verlust wurde zur Gänze durch den Teilbetrieb am Standort 1 verursacht.

Wegen des Verkaufs des verlusterzeugenden Objektes vor dem Verschmelzungstichtag geht der Verlust in Höhe von 112.318,75 Euro aus dem xxx - Shop am Standort 1 gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG **nicht** auf die Bw. als übernehmende Gesellschaft über.

Vorbringen der Berufungswerberin

Laut Bestandvertrag zwischen dem EKZ und der KGmbH wurde das Mietobjekt zum Betrieb einer xxx Filiale in Bestand gegeben. Falls sich xxx aus Österreich zurückzieht, darf ein anderes Markenmodefachgeschäft in diesen Räumen betrieben werden. Gleichzeitig hat die KGmbH mit der Franchisegeberin einen Franchisevertrag abgeschlossen, der sie berechtigte Produkte (Bekleidung) der Marke xxx zu vertreiben. Laut Franchisevertrag blieb die Ware bis zum Verkauf durch die KGmbH an ihre Kunden im Eigentum der Franchisegeberin. Erst danach verrechnete die Franchisegeberin die gelieferte Ware an die KGmbH.

Die KGmbH hatte eine Franchisegebühr zu entrichten und musste eine Bankgarantie über 245.000 Euro zu Gunsten der Franchisegeberin ausstellen.

Auch die Verkaufspreise der KGmbH und die Spannen wurden von der Franchisegeberin vorgegeben. Somit war die KGmbH Handelsvertreterin für die Franchisegeberin.

Die Definition des Teilbetriebes setzt unter anderem auch voraus, dass man über ein eigenes Warenlager verfügt. Wesentlich für eine Teilbetriebsveräußerung ist der Verkauf des Warenlagers. Die KGmbH hatte aber statt eines eigenen Warenlagers nur Kommissionsware lagernd.

Der Lieferant trug das Risiko, dass diese Ware nicht verkauft wird. Erst nach dem Verkauf hat die KGmbH eine Verkaufsprovision erhalten.

Es könnte somit nicht von einem Teilbetrieb ausgegangen werden.

Es wurde beantragt, den strittigen Verlust bei der Bw. als Rechtsnachfolgerin der KGmbH im Jahr 2008 in Abzug zu bringen.

Feststellungen des UFS aus den vorliegenden Akten:

Gegenstand des Kaufvertrages vom 8. September 2006 mit der xxx LLL GmbH waren das gesamte Inventar am Standort 1, die Abtretung der Mietrechte und die Übernahme des Personals mitsamt den angefallenen Ansprüchen.

Gleichzeitig wurde die Auflösung des Franchisevertrages und die Einstellung des Einzelhandels vereinbart.

In einem *gesonderten* Vertrag vom gleichen Tag trat die Bw. unter Beitritt und Zustimmung der Vermieterin ihre Mietrechte am Geschäftslokal an die Erwerberin ab.

Die KGmbH verpflichtete sich die Erwerberin hinsichtlich sämtlicher Betriebssteuern, Gebühren und Lohn- und Sozialversicherungsabgaben für Zeiträume vor Abschluss des Kaufvertrages schadlos zu halten. Die Erwerberin durfte dafür einen Haftrücklass von 8.000 Euro einbehalten.

Weitere wesentliche Punkte des Franchisevertrages:

Als sogenannte „Eintrittsgebühr“ in den Franchisevertrag musste die KGmbH eine Gebühr von 100.000 Euro leisten.

Die KGmbH musste in ihrem Geschäft ein EDV-System nach den Vorgaben der Franchisegeberin anwenden. Dieses EDV-System verfügte unter anderem über ein von der Franchisegeberin festgelegtes EDV-Programm zur Verkaufsauswertung und Bestandskontrolle. Die KGmbH verpflichtete sich zur Kontrolle der täglich verkauften Waren jeden Abend nach Kassenschluss eine Datei mit den Verkaufszahlen des jeweiligen Tages per Modem an die Franchisegeberin zu versenden.

Auf Grund dieser Mitteilung stellte die Franchisegeberin am nächsten Tag der KGmbH die am Vortag verkauften Waren in Rechnung.

Die KGmbH musste ihrerseits der Franchisegeberin die ihr gebührenden Gutschriften übermitteln.

Die KGmbH erhielt 46,35 % vom Nettoverkaufspreis der Waren, die Differenz von 53,65 % ging an die Franchisegeberin.

Für Abverkaufswaren standen der KGmbH 30,05 %, für Sonderverkaufsaktionen 38,20% zu.

Im Vertrag wurde ausdrücklich festgehalten, dass kein Handelsvertretervertrag vorliegt und der Franchisenehmerin bei Beendigung des Franchisevertrages keine Abgeltung des Kundenstocks zusteht.

In einem E-Mail vom 24. Jänner 2011 an die Finanzverwaltung führte die Bw. aus, dass entgegen ihrer Behauptung in der Berufung keine Verkaufsprovisionen von der Franchisegeberin bezahlt wurden. Die Bw. habe dies in ihrer Berufung nur beispielhaft ausgeführt. Die Bw. hatte aber wegen der vorgegebenen Handelsspannen keine Einflussmöglichkeiten auf die Roherträge.

Die Umsatzerlöse der KGmbH in den Jahren 2005 bis 2007 stellen sich wie folgt dar:

2005	1.327.623,32
2006	849.092,07
2007	451.880,93

Die Anschaffungskosten der Sachanlagen für den Standort 1 betrugen rund 467.000 Euro, die Anschaffungskosten des Zuganges für den Standort 2 im Jahr 2005 betrugen rund 124.000 Euro. Der Buchwert der Sachanlagen zum 31. Dezember 2005 betrug 433.070,28 Euro, zum 31. Dezember 2006 betrug dieser 98.454,55 Euro.

In der am 18. Dezember 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Bw. führt aus, dass es sich beim Verkauf des xxx - Shops in Wahrheit nur um einen Verkauf der Geschäftseinrichtung handelte. Darüber hinaus sind keine Wirtschaftsgüter, die einen Teilbetrieb ausmachen, abgetreten worden. Das Personal wurde übernommen, damit das Geschäft nach dem Verkauf nahtlos weitergeführt werden konnte.

Die KGmbH hat den Mietvertrag mit dem EKZ nur zum Betrieb eines xxx - Shops abgeschlossen. Sie hat dafür bessere Mietkonditionen erhalten, da xxx ein Zugpferd für das EKZ darstellt. Für die KGmbH führte dieser Shop allerdings nur zu Verlusten. Sie veräußerte in der Folge an die xxx LLL GmbH das gesamte Inventar des Shops. Die KGmbH trat die Bestandsrechte unentgeltlich an die Erwerberin ab, da sie keine andere Verwertungsmöglichkeit der Bestandsrechte hatte, weil die Vermieterin nur der Abtretung an die xxx LLL GmbH zustimmte. Dies war die einzige Möglichkeit für die KGmbH ihre Verluste zu minimieren.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass die KGmbH eindeutig keine Handelsvertreterin der Franchisegeberin war. Sie handelte im eigenen Namen und auf eigene

Rechnung. Dies wird auch in der Erfassung der Erlöse in der Buchhaltung der KGmbH deutlich.

Nach Ansicht des Finanzamtes lag eine Teilbetriebsveräußerung vor, da sämtliche Grundlagen des Betriebes, wie das Inventar mit Anschaffungskosten von über 400.000 Euro, die Bestandrechte und das Personal abgetreten und der Franchisevertrag aufgelöst wurden. Der Erwerberin war es möglich den Betrieb als xxx - Shop fortzuführen, so wie er vorher bestanden hatte.

Über die Berufung wurde erwogen:

*Unter dem ***Titel des Verlustabzuges*** gemäß den Bestimmungen des [§ 4 Umgründungssteuergesetz](#) (UmgrStG) ist § 8 Abs. 4 Z 2 des ***Körperschaftsteuergesetz*** (KStG) 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:*

1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, daß das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.
- b) Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind.
- c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

Es bleiben somit jene Verluste bzw. Verlustvorträge der an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften erhalten, die dem am Verschmelzungstichtag bei *beiden* Körperschaften tatsächlich ***vorhandenen*** Vermögen zugerechnet werden können, also von diesem Vermögen verursacht worden sind (siehe Bruckner in H/W/B, HdU1 I § 4 Rz 37f; Hügel § 4 Rz 40, Kofler, Kommentar/Umgründungssteuergesetz Rz 46 ff).

Die Verluste sind insofern „objektbezogen“, als etwa ihr Übergang an die Übertragung der entsprechenden Verlustentstehungsquelle geknüpft ist (VwGH 31.1.1995, [94/14/0171](#), ÖStZB 1995, 539, zum StruktVG).

Im Berufungsfall ist es unstrittig, dass der verlustverursachende xxx - Shop der KGmbH am Verschmelzungsstichtag, dem 31. Dezember 2007, bereits verkauft war.

Der berufungsgegenständliche Verlustvortrag in Höhe von 112.318,75 Euro stammt unbestritten aus dem xxx - Shop im EKZ.

Strittig ist allerdings die Frage, ob der xxx - Shop ein für die Verlustverwertung bei der Bw. schädlicher Teilbetrieb oder eine unselbständige Filiale der übertragenden Gesellschaft war.

Die Bw. geht davon aus, dass kein Teilbetrieb vorlag, weil weder ein Warenlager noch der Kundenstock veräußert wurden. Ihrer Ansicht nach wurde nur die Einrichtung verkauft. Die Bw. konnte nicht frei über die Mietrechte am Shop verfügen, da nach dem Willen der Vermieterin in den gemieteten Räumlichkeiten nur ein xxx - Shop betrieben werden durfte. Nur bei Rückzug der Franchisegeberin durfte ein anderes Markenmodefachgeschäft in diesen Räumlichkeiten betrieben werden.

In der Berufung behauptete die Bw. noch, dass die KGmbH in diesem Geschäft als Handelsvertreterin für die Franchisegeberin aufgetreten sei, hielt an dieser Behauptung in der Folge aber nicht fest.

Der Teilbetrieb ist einerseits vom Gesamtbetrieb und andererseits von einem unselbständigen Betriebsteil abzugrenzen.

Die Teilbetriebsveräußerung setzt daher vor Veräußerung zwei oder mehrere Teilbetriebe innerhalb des Gesamtbetriebs und nach Veräußerung einen verbleibenden (Rest)Betrieb beim Veräußerer voraus. Der Erwerber muss durch die Teilbetriebsveräußerung objektiv in die Lage versetzt werden, den Teilbetrieb ohne weiteres fortzuführen (siehe VwGH 25.5.88, [87/13/0066](#)).

Die KGmbH wurde 2002 gegründet und führte zunächst in einem Einkaufszentrum als Franchisenehmerin der Textilwarenkette xxx nur ein Geschäft. Sie verkaufte *ausschließlich* Waren der Franchisegeberin xxx .

Bis zum Jahr 2005 bestand die **einzig** Tätigkeit der KGmbH im Betrieb des xxx - Shops am Standort 1 im EKZ.

Erst in den Jahren 2005 und 2007 eröffnete die KGmbH zwei weitere Geschäfte örtlich und räumlich voneinander getrennt an den Standorten 2 und 3. Auch an diesen Standorten war

die Bw. jeweils Franchisenehmerin einer Textilkette. Franchisegeber pro Standort waren jeweils verschiedene Textilketten.

Die Eröffnung des Geschäftes am Standort 3 ist für den Berufungsfall unbeachtlich, da diese zeitlich nach dem Verkauf des Standortes 1 lag.

Die wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebs müssen ausschließlich dem Teilbetrieb dienen. Der Einsatz in einem anderen Teilbereich des Unternehmens führt zu einer wirtschaftlichen Verflechtung, die das Vorliegen selbständiger geführter Teilbetriebe ausschließt (siehe VwGH 2331/71, 19.12.1973; ÖStZB 74, 150; Doralt § 24 Rz 47).

Eine derartige Verflechtung der Standorte 1 und 2 lag im Berufungsfall aber nicht vor und wurde auch nicht behauptet.

Das Geschäft am Standort 1 existierte ca. drei Jahre als einziger und selbständiger Betrieb der KGmbH und war mit allen Erfordernissen eines selbständigen Betriebes ausgestattet.

Der Standort 1 im EKZ hatte *eigenes* Personal, durfte *ausschließlich* die Marke xxx führen und wurde gesondert beworben.

Es ist *nicht* erkennbar – und wurde auch nicht behauptet, dass der Betrieb am Standort 1 durch die Eröffnung des Geschäftes am Standort 2 irgendwelche Einschränkungen erfuhr.

Durch das Hinzukommen des Geschäftes am Standort 2, an dem eine andere Marke auf der Grundlage eines gesonderten Franchisevertrages mit einer anderen Franchisegeberin vertrieben wurde, hat sich an der Selbständigkeit des Betriebes am Standort 1 nichts geändert. Der Einkauf für den Standort 1 erfolgte weiter gesondert nach den Bedingungen des Franchisevertrages mit xxx. Die Verrechnung erfolgte über ein eigenes von der Franchisegeberin vorgeschriebenes Verrechnungssystem.

Dass für die Standorte 1 und 2 keine gesonderte Buchhaltung geführt wurde, spricht nicht gegen das Vorliegen eines Teilbetriebes, da die Erlöse und Aufwendungen getrennt ermittelt wurden.

Umgekehrt hatte der Verkauf des Standortes 1 auch keinen Einfluss auf den Standort 2.

Die KGmbH übertrug der Erwerberin sämtliche Grundlagen, sodass die nahtlose Fortführung des Betriebes am Standort 1 nach dem Erwerb vom 8. September 2006 gewährleistet war.

In der Präambel des Kaufvertrages vom 8. Oktober 2006 wurde ausdrücklich festgehalten, dass der Franchisevertrag beendet wird, die KGmbH den Einzelhandel einstellt und der Erwerberin die Einrichtungen zur Fortführung des Einzelhandelsgeschäftes in den bisher von ihr im EKZ genutzten Geschäftsräumlichkeiten überträgt.

Die wesentlichen Grundlagen des Geschäfts der KGmbH im EKZ waren die Mieträumlichkeiten, die Geschäftsausstattung, der Franchisevertrag und das *eigene* Personal. Gegenstand des Kaufvertrages vom 8. September 2006 war somit nicht, wie von der Bw. behauptet, die bloße Veräußerung des Inventars, sondern die Übertragung eines selbständigen, organisch geschlossenen Teilbetriebes.

Auch die Rechnung der KGmbH über den Kaufvertrag vom 8. September 2006 bezeichnet den Leistungsgegenstand als „xxx - Shop Standort 1“, was auch als Indiz für die Betriebsübertragung aus der Sicht der KGmbH zu werten ist.

Ein Warenlager war auf Grund des Franchisevertrages nicht vorhanden und konnte folglich auch nicht verkauft werden.

Auch der Kundenstock ist *de facto* auf die Erwerberin übergegangen, auch wenn kein gesondertes Entgelt dafür angesetzt wurde.

Der Kundenstock eines Markengeschäfts stützt sich auf die Produkte dieser Marke und die örtliche Lage des Geschäfts. Beides ist im Berufungsfall automatisch auf die Erwerberin, die den xxx - Shop weiterführte, übergegangen.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum die Vereinbarung über den Verwendungszweck des Mietobjektes im EKZ für das Vorliegen eines Teilbetriebes schädlich sein soll.

Diese Bestimmung über den Verwendungszweck im Mietvertrag liegt im Interesse des Vermieters, der im EKZ ein bestimmtes Warenangebot sicherstellen will. Ein Rückschluss auf die Teilbetriebseigenschaft dieser Filiale innerhalb des Unternehmens der KGmbH kann daraus nicht gezogen werden.

Ein Teilbetrieb im Sinne des § 24 EStG 1988 ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein organisch in sich geschlossener Teil eines Betriebs, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen (siehe VwGH 88/14/0063: Quatschnigg/Schuch Einkommensteuer Handbuch § 24 Rz 36). Wie beim Betrieb kommt es auch beim Teilbetrieb auf die Betätigung an, die sich aus der Gesamtbetätigung ohne organisatorische Schwierigkeiten herauslösen lassen muss (siehe VwGH 18.12.97, 96/15/0140).

Auch dieses Erfordernis ist im Berufungsfall erfüllt.

Es sind keine organisatorischen Schwierigkeiten für die Herauslösung des Standortes 1 aus dem Gesamtbetrieb der KGmbH bekannt. Die an die Erwerberin übertragenen Grundlagen für die Fortführung des Geschäfts standen in keinem Zusammenhang mit Standort 2. Der

Standort 2 wurde nach dem Verkauf als selbständiger (Rest) Betrieb weitergeführt.

Der Standort 1 war in sich geschlossen und selbständig. Er wies nachstehende Merkmale auf:

- + eigenes Anlagevermögen
- + eigenes (im jeweiligen Teilbetrieb unmittelbar tätiges) Personal
- + eigenes Abrechnungssystem mit der Franchisegeberin
- + eigene Marke
- + gesonderten Einkauf und ein unterschiedliches Warenangebot (unterschiedliche Marken) gegenüber dem Standort 2
- + örtliche Distanz zwischen den Standorten 1 und 2
- + eigene Rechnungen
- + eigene Preisgestaltung
- + eigener Kundenkreis
- + eigene Werbetätigkeit

Alle diese Merkmale wurden vom Standort 1 erfüllt. Die nahtlose Fortführung des xxx Shops im EKZ durch die Erwerberin war – wie dies auch die Bw. vorbringt - gewährleistet und hat auch tatsächlich stattgefunden.

Im Kaufvertrag wurde auch vereinbart, dass die Erwerberin nicht nur das Personal der KGmbH übernimmt, sondern dass die KGmbH die Erwerberin hinsichtlich sämtlicher Betriebssteuern und Gebühren sowie der Lohn- und Sozialabgaben völlig schadlos halten wird. Diesbezüglich wurde auch die Einbehaltung eines Haftrücklasses vereinbart.

Derartige Vereinbarungen sind typisch für eine Betriebsübergabe und widerlegen das Vorbringen der Bw., wonach nur das bloße Inventar des Shops verkauft worden sei.

Dem Standort 1 kam daher innerhalb der Tätigkeit der KGmbH zweifellos ursprünglich Gesamtbetriebs- und im Zeitpunkt des Verkaufes Teilbetriebseigenschaft zu.

Es gilt im Übrigen auch die Vermutung, dass Handelsbetriebe an zwei verschiedenen Standorten üblicherweise selbständige Teilbetriebe begründen (*Doralt, Einkommensteuergesetz, § 24 Tz 62*). Diese Vermutung wird auf Grund der oa. Indizien klar bestätigt.

Die Bw. stützt ihre Berufung unter anderem auf die Behauptung, dass die KGmbH als Handelsvertreterin für die Franchisegeberin tätig gewesen sei.

Dies deswegen, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs bei einem Handelsvertreter, der für mehrere Unternehmer tätig ist, nicht jede Vertretung einen eigenen Teilbetrieb darstellt (siehe bspw. VwGH 18.12.1997, [96/15/0140](#)).

Dem wird entgegengehalten:

Im Punkt 12.4 des Franchisevertrages wurde dezidiert festgestellt, dass gerade kein "Handelsvertretungsvertrag" vorliegt.

Gemäß § 1 Abs. 1 HVertrG ist selbständiger Handelsvertreter, wer von einem Unternehmer mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften in dessen Namen und für dessen Rechnung ständig betraut ist und diese Tätigkeit selbständig und gewerbsmäßig ausübt.

Der Handelsvertreter hat gemäß § 9 HVertG einen Anspruch auf eine Provision nach Vermittlung des Geschäfts zwischen dem Unternehmer und dem Dritten.

Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gebührt dem Handelsvertreter gemäß § 24 HVertG ein angemessener Ausgleichsanspruch, wenn und soweit er dem Unternehmer neue Kunden zugeführt oder bereits bestehende Geschäftsverbindungen wesentlich erweitert hat.

Der Handelsvertreter handelt auf *fremden* Namen und auf *fremde* Rechnung.

Der Franchisenehmer handelt auf eigene Rechnung und in eigenem Namen.

Der Franchisenehmer erhält - im Gegensatz zum Handelsvertreter - keine Provision oder andere Vergütungen, sondern zahlt dem Franchisegeber eine Gebühr. Im Berufungsfall eine Eintrittsgebühr von 100.000 Euro. Der Verkaufspreis der Waren wurde nach einem bestimmten Verhältnis zwischen Franchisegeber und Franchisenehmer aufgeteilt.

Die KGmbH hatte die Verkäufe am Standort 1 laut Franchisevertrag *unstrittig* als *Eigenhändlerin*, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung getätigt. Die Verkäufe im xxx - Shop wurden bei der KGmbH als Erlöse erfasst. Sie trug auch das volle Verlustrisiko für den Standort 1.

Die Bw. räumt im E-Mail vom 24. Jänner 2011 selbst ein, dass *keine* Verkaufsprovisionen bezahlt wurden. Sie habe dies in der Berufung nur als Beispiel angeführt.

Es steht daher eindeutig fest, dass die KGmbH *keine* Handelsvertreterin der Franchisegeberin war.

Die KGmbH veräußerte mit dem Kaufvertrag vom 8. September 2006 sämtliche Grundlagen des Teilbetriebes am Standort 1.

Der verlusterzeugende Teilbetrieb xxx - Shop am Standort 1 war am Verschmelzungsstichtag bereits veräußert, weshalb der Verlust in der übertragenden KGmbH in der Höhe von 112.318,75 Euro bei der Bw. als aufnehmende Gesellschaft im Jahr 2008 nicht abzugsfähig ist.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Ergänzend wird festgehalten, dass selbst bei mangelnder Teilbetriebseigenschaft des xxx Shops am Standort 1 auch nach der Bestimmung des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG der Verlustabzug bei der Bw. zu versagen wäre.

Mitte 2006 wurde der Standort 1 verkauft. Danach ist der Umsatz der KGmbH auf rund 1/3 zurückgegangen. Die Anschaffungskosten der Sachanlagen für den Standort 1 betrugen rund 467.000 Euro. Zusätzlich wurde eine Franchisegebühr in Höhe von 100.000 Euro geleistet. Die Anschaffungskosten für den Standort 1 beliefen sich somit auf rund 567.000 Euro. Der Zugang für Standort 2 im Jahr 2005 belief sich auf 124.429,48 Euro.

Der Buchwert der Sachanlagen zum 31. Dezember 2005 betrug 433.070,28 Euro, zum 31. Dezember 2006 betrug er nur mehr 98.454,55 Euro.

Daraus geht hervor, dass der verbliebene Betrieb am Standort 2 schon in seinem Umfang nicht mit dem Standort 1 vergleichbar ist.

Nach § 4 Z 1 lit. c UmgrStG ist der Abzug von Verlusten aus Teilbetrieben oder Betrieben dann ausgeschlossen, wenn der Umfang des Betriebes derartig eingeschränkt wurde, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist.

Gerade dieser Fall ist eingetreten. Der Umfang des Betriebes der KGmbH war am Verschmelzungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der strittigen Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben war.

Somit steht der Bw. der strittige Verlustabzug auch unter diesem Aspekt nicht zu.

Graz, am 18. Dezember 2012