

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, in der Beschwerdesache Bf., W-Gasse, 1xxx, vertreten durch Robert Grassinger, Hoferstraße 16, 3172 Ramsau, gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt, betreffend Körperschaftsteuer 2009 vom 31. August 2010, St.Nr. ****, BV-**, in der Sitzung am 13. Juni 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***1988 als U-GmbH mit Sitz in PLZ-Ort, H-Straße, gegründet. Mit Generalversammlungsbeschluss vom ****1993 wurde der Sitz der Bf. nach PLZ-Ort5, T-Gasse, verlegt.

Den Betriebsgegenstand dieser Gesellschaft bilden bis einschließlich 2008 Handel, Wartung und Servicierung von Altölverbrennungsanlagen, Luftfilteranlagen und den dazugehörigen technischen Hilfsmitteln und Bestandteilen als Dienstleistung. Darüber hinaus wurden bis einschließlich 2008 im Bereich der erneuerbaren Energien wie Windenergie und die Verwertung von Hackschnitzeln Machbarkeitsstudien und Wirtschaftlichkeitsprüfungen erstellt.

Mit der Hereinnahme der D-Gruppe im Jahre 2008 ist die Bf. darüber hinaus im Bereich der erneuerbaren Energien in der Planung und Bewertung von Energieanlagen betreffend Biomasse, Windkraft und Solarenergie tätig.

Die Bf. ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das mit 31. März des Folgejahres endet.

Bei der Einreichung der Körperschaftsteuer-Erklärung 2009 erklärte die Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 147.395,51 und machte unter der Kennziffer 619 als Sonderausgabe den Abzug von Verlusten aus Vorjahren (ab 1991) im Gesamtbetrag von EUR 358.872,51 geltend.

Am Stammkapital iHv ATS 540.000 bzw. EUR 39.243,33 sind in den Jahren 2007 bis 2009 die nachstehend bezeichneten Gesellschafter wie folgt beteiligt:

[...]

Anmerkungen:

- C-GmbH, FNFN1, mit Sitz in PLZ-Ort3, W-Gasse; Geschäftsführer: F.K., Gesellschafter: F-Privatstiftung (100%);
- CE2-GmbH, FNFN3, mit Sitz in PLZ-Ort4, S-Straße; Geschäftsführer: F.K., Gesellschafter: F-Privatstiftung (100%);
- F-Privatstiftung mit Sitz in PLz-Ort5, R-Straße;

Zu vertretungsbefugten Geschäftsführern der Bf. sind in den Jahren 2007 bis 2009 bestellt:

Geschäftsführer:	von:	bis:	Vertretungs- befugnis:
Ing. A.G.:	06.10.1998	21.03.2007	Einzelvertretung
	21.03.2007	23.09.2008	gemeinsame Vertretung
F.K.:	21.03.2007	01.10.2008	gemeinsame Vertretung
	30.09.2008		Einzelvertretung

1. abweichende Veranlagung betreffend Körperschaftsteuer 2009:

Im Zuge der Veranlagung der Bf. zur Körperschaftsteuer 2009 versagte das Finanzamt der Bf. den Verlustabzug iHv EUR 110.546,63 gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988, da nach Ansicht des Finanzamtes der Tatbestand des *Mantelkaufes* wegen einer wesentlichen Änderung der *organisatorischen* und *wirtschaftlichen* Struktur sowie der Änderung der *Gesellschafterstruktur* verwirklicht worden sei. Diese wesentlichen Änderungen seien im Einzelnen wie folgt gegeben:

1. Änderung der organisatorischen Struktur: Ab 21. März 2007 habe der vormalige Alleingeschäftsführer Ing. A.G. gemeinsam mit F.K. vertreten und sei per 23. September 2008 endgültig ausgeschieden. Einkünfte würden von Ing. A.G. aus dieser Betätigung keine mehr erklärt, eine echte Mitarbeit des Ing. A.G. sei somit nicht gegeben.

2. Änderung der wirtschaftlichen Struktur: In qualitativer Hinsicht habe es laut Beschluss bei der außerordentlichen Generalversammlung vom 21. März 2007 eine massive Ausweitung des Unternehmensgegenstandes gegeben. Rein quantitativ sei der Umsatz bereits im Jahre 2008 um EUR 70.000 höher als im Jahre 2006 gewesen und somit nicht mehr vergleichbar.

3. Änderung der Gesellschafterstruktur: Von dem mehrheitlich beteiligten Gesellschafter der J-GmbH seien über den Umweg Ing. A.G. im April 2007 die Anteile an der Gruppe um F.K. übertragen worden, im September 2008 seien die restlichen Anteile von 49% des Ing. A.G. übertragen worden.

Darüber hinaus sei der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 um 25% zu kürzen.

2. Beschwerdevorbringen samt vorangehender Eingabe vom 17. Mai 2010:

Dem von der belangten Behörde im Körperschaftsteuerbescheid 2009 festgestellten Mantelkaufatbestand gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 wird mit Beschwerde vom 27. August 2010 sowie mit vorangehender Eingabe vom 17. Mai 2010 entgegen gehalten:

Voraussetzung für den Eintritt der Rechtsfolgen des Mantelkaufes sei der "*Identitätsverlust*", der bei Eintritt wesentlichen Änderung der Strukturen der erworbenen Körperschaft aus *organisatorischer, wirtschaftlicher und gesellschaftlicher* Sicht gegeben sei. Diese Strukturänderungen müssen kumulativ vorliegen.

2.1 Änderung der organisatorischen Struktur:

Ing. A.G. sei auch nach seinem Ausscheiden als handelsrechtlicher Geschäftsführer nach wie vor deren *gewerberechtlicher Geschäftsführer* mit einer Normalarbeitszeit von ca. 20 Wochenstunden geblieben, nach wie vor für das Unternehmen tätig und für den Geschäftsbereich energetische Reststoffnutzung - sohin für den Vertrieb von Produkten und Anlagen, die die Umweltbelastung verringern - zuständig. Somit sei es zwar zu einer gewissen organisatorischen Strukturänderung in der Bf. gekommen, dies allerdings nur im eingeschränkten Umfang. Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur im Sinne eines Mantelkaufes sei somit nicht gegeben.

2.2 Änderung der wirtschaftlichen Struktur:

Für einen Mantelkauf müsse sich weiters die *wirtschaftliche Tätigkeit* einer Körperschaft im wesentlichen Umfang ändern. Dies setze einen Wechsel oder eine Erweiterung des Unternehmensgegenstandes voraus.

Bleibe der Unternehmensgegenstand *gleich* oder ändere sich dieser nur *teilweise* (zB aus einer Tischlerei mit Möbelhandel werde ein Möbelgroßhandel), so könne eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur vorliegen, wenn im wesentlichen Umfang neues Betriebsvermögen in einer Richtgröße von 75% zugeführt werde, damit "Mantelkauf" vorliege. Ähnliches wie bei einer teilweisen Änderung des Unternehmensgegenstandes müsse bei der Ausweitung des Unternehmensgegenstandes gelten (zB aus einem Kleinbetrieb werde ein Industriebetrieb). Erstrecke sich hingegen die Erweiterung auf einen längerfristigen Zeitraum, greife diesbezüglich der Mantelkaufatbestand prinzipiell nicht.

Im vorliegenden Fall sei es zu einer gewissen *Erweiterung* des Unternehmensgegenstandes gekommen. Der bisherige Unternehmensgegenstand, der "*Vertrieb von Produkten und Anlagen, die die Umweltbelastung verringern*" sei nur entsprechend umformuliert worden, wobei dies teilweise iZm den abzuschließenden Haftpflichtversicherungen gestanden sei. Letztgenannter Unternehmensgegenstand, der auch oft vereinfacht ausgedrückt "*energetische Reststoffnutzung*" genannt werde, sei durch die entsprechende Formulierung des Gesellschaftsvertrages der Bf. durch den *Bereich erneuerbare Energie* erweitert worden.

Es könne im vorliegenden Fall nicht davon die Rede sein, dass sich erhebliche Veränderungen im Bereich des *Betriebsvermögens* ergeben haben. Der Bereich der energetischen Reststoffnutzung werde nach wie vor von Ing. A.G. betreut und verantwortet. Die im Körperschaftsteuerbescheid 2009 zitierte Ergebnisverbesserung sei zu einem wesentlichen Teil auf den bisherigen Unternehmensgegenstand "energetische Reststoffnutzung - Vertrieb von Produkten, die die Umweltbelastung verringern - zurückzuführen. Jedoch habe die Hinzunahme des Geschäftsbereiches "*erneuerbare Energie*" eine gewisse *Geschäftsausweitung* mit sich gebracht, die allerdings nicht mit einer Ausweitung des Betriebsvermögens verbunden gewesen sei.

Wenngleich 2009 der *Sitz* der Bf. nach Wien verlegt worden sei, habe es sich diesbezüglich nur um die Verlegung des Sitzes und der reinen Verwaltung gehandelt. Die Betriebsstätte in 2xxx G., T-Straße, sei nach wie vor eine Betriebsstätte unseres Unternehmens und jene Betriebsstätte, unter welcher das Gewerbe der Bf. angemeldet sei. Die Standortverlegung nach Wien und die Namensänderung der Bf. von U-GmbH in "Bf." seien wichtige Entscheidungen für weitere Expansionsmöglichkeiten des Unternehmens gewesen, besonders in Richtung Europäische Union. Es werden derzeit Projekte in Griechenland und Sizilien (jeweils Solar) und in der Slowakei (Reststoffnutzung) bearbeitet.

Die gänzliche Änderung der Gesellschafterstruktur in einem Zeitraum von 18 Monaten aufgrund der Entscheidung des Alteigentümers habe jedoch *nicht* zu einer grundsätzlichen

Änderung der *Geschäftstätigkeit* des Unternehmens geführt. Der Alteigentümer sei weiterhin im Unternehmen tätig und betreue dort jene Geschäftsgebiete, die seit der Gründung der Bf. als U1-GmbH durchgeführt worden seien.

Durch den Einstieg der D-Gruppe in die U1-GmbH sei es durch entsprechende Marktbetreuung und Akquisition gelungen, die vorhandenen Geschäftsbereiche der Bf. als U1-GmbH wiederum zu stärken, neue Kunden zu gewinnen und die Umsätze massiv zu steigern. Bereiche, die in den letzten Jahren durch die Bf. eher vernachlässigt worden seien, wie zB die Planung und Bewertung von Energieanlagen (zB Biomasse), sowie die Energieberatung seien verstärkt worden. Diese gemeinsamen Aktivitäten haben den Fortbestand der Bf. sichern können.

Es gebe weiterhin eine Außenstelle des Unternehmens der Bf. am ursprünglichen Standort in G.. In dieser Außenstelle befinde sich auch das Büro von Ing. A.G. und ein Lager für Ersatzmaterialien zur Wartung von Altölanlagen. Die Änderung der wirtschaftlichen Struktur des Unternehmens der Bf. habe somit keine wesentliche Änderung der Geschäftstätigkeit bewirkt. Der Tatbestand des Mantelkaufes liege aus der Sicht der Bf. absolut nicht vor.

Anlässlich der mit 21. März 2007 erfolgten Übernahme von 51% der Geschäftsanteile der Bf. als seinerzeitige U-GmbH durch die vormalige "Bf." (FNFN1), nunmehr CT-GmbH, sei der *Gegenstand* der Bf. einerseits *präzisiert* und andererseits seien jene Tätigkeiten aufgenommen worden, die das Unternehmen der Bf. bereits jahrelang ausgeübt habe, nämlich:

- "*Entwicklung und Verwertung innovativer Produkte im Energie- und Umweltbereich*": die von der Bf. als U-GmbH (im Folgenden U1-GmbH) vertriebenen Produkte und Anlagen seien Eigenentwicklungen, auf denen entsprechende Patente begründet seien;
- "*Beteiligung an der Errichtung, Betrieb und Verwertung von Projekten*": die Bf. habe als U1-GmbH seit ihrer Gründung an der Anlagenerrichtung mitgewirkt, durch Planung der Gesamtanlagen sowie Lieferung und Montage von Kernteilen der Anlagen. Weiters übernehme die Bf. seit ihrer Gründung auch die Wartung und Instandhaltung der gelieferten Anlagen.
- "*Technische, wirtschaftliche und ökologische Bewertung und Entwicklung von Innovationsprojekten und Unternehmen*": Die wirtschaftliche und ökologische Bewertung führe die Bf. seit ihrer Gründung durch, da diese Bewertung letztendlich die Argumente liefere, warum der Kunde die Lösungen von der Bf. kaufen solle.
- "*Unternehmensberatung*": Die Bf. berate seit ihrer Gründung Unternehmen in Fragen des Umweltschutzes und im Energiebereich. Diese Leistungen erbringe sie von der Bestandsaufnahme vor Ort über die Planung, Wirtschaftlichkeitsberechnung, Förderungsberatung und Empfehlung der technischen Lösung.
- "*Handel mit Waren aller Art sowie Vermittlung von Dienstleistungen aller Art*": die Bf. vermittele im Rahmen eines Gesamtprojektes dem Kunden verschiedene Planer, Fachkonsulenten und Professionisten (Dienstleistungen und Waren), die für die

Fertigstellung des Gesamtwerkes erforderlich seien. Aufträge an Subunternehmen werden nur in speziellen Fällen gegeben, wo die fachliche Kontrolle möglich sei.

Der wesentliche Grund für die Präzisierung der Leistungen der Bf. als U1-GmbH im Zuge der Übernahme **Anfang 2007** sei u.a. die Forderung der Haftpflicht-Versicherung gewesen, eine möglichst präzise Beschreibung der Tätigkeit abzugeben. Die Möglichkeit von Beteiligungen sei aufgenommen worden, um das innovative Feld des Anlagen-Contractings abdecken zu können.

Vor Übernahme eines Teiles der Geschäftsanteile Anfang 2007 sei der Umsatz der Bf. als U1-GmbH sehr gering gewesen und der Eigentümer nicht mehr in der Lage gewesen, den Markt entsprechend zu bearbeiten und daher auf der Suche nach Partnern gewesen, die ihn in der Marktbearbeitung und Produktdiversifikation unterstützen können. Da die Bf. als U1-GmbH bereits für die CE2-GmbH (FN FN3) zur Vorbereitung von zwei Beteiligungen im Bereich der Verwertung von *festen Abfällen* und *Biogas* gearbeitet habe, sei es nahe gelegen, die Erfahrungen der Bf. in der energetischen Verwertung zu nutzen und gemeinsam Konzepte weiter zu entwickeln und umzusetzen.

Es sei daher der Anteilskauf durch die vormalige "Bf.", FN FN1, (nunmehr: CT-GmbH) erfolgt. Heute werden wieder bestehende (Altöl-Verbrennungs-)Anlagen gewartet, umgebaut und auch Neuanlagen geliefert. Weiters werden Beratungsleistungen im Energiebereich gesondert angeboten und auch verrechnet. Dabei werde im Wesentlichen das bei der Bf. schon als U1-GmbH vorhandene langjährige "Know-How" im Energieanlagen-Bereich genutzt.

Es liege somit im *Tagesgeschäft* keine wesentliche quantitative und qualitative Ausweitung des Unternehmensgegenstandes vor, da weiterhin zum größten Teil Leistungen erbracht werden, die im Grundgeschäft der Bf. als U1-GmbH liegen würden. Die Umsätze der Bf. als U1-GmbH haben durch offensive Marktbearbeitung stark gesteigert werden können, gegenüber den Vorjahren sei das Beratungsgeschäft ausgeweitet worden, da auch durch eine stärkere Akquisition eine entsprechende Nachfrage vorhanden sei.

2.3 Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage:

Für den Tatbestand des *Mantelkaufes* sei ein *entgeltlicher* Anteilserwerb unabdingbare Voraussetzung (vgl. Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Körperschaftssteuergesetz 1988, Kommentar, Band II, Tz 275 zu § 8 KStG, VwGH 9.7.2008, Zl. 2005/13/0045).

Mit dem Element der (entgeltlichen) Änderung der Gesellschafterstruktur sei die Übertragung von Geschäftsanteilen als "Kauf" oder "Tausch" angesprochen, wo es primär auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Geschäftsanteilen ankomme. Der in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 bezeichnete "Gesellschaftsmantel ohne wirtschaftliche Grundlage" werde in der Lehre als hochgradig unbestimmt qualifiziert.

In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass in den Jahren 2007 und 2008 die Gesellschaftsanteile der Bf. im Nominale von ATS 275.400,00 bzw. ATS 264.600,00 um jeweils **EUR 1,00** von der CT-GmbH (FN FN1, vormals: C-GmbH) bzw. F-Privatstiftung erworben worden seien. Bei ersterer Anteilsabtretung sei Ing. A.G. Geschäftsführer geblieben und F.K. als Geschäftsführer hinzugekommen. Beide seien einzelzeichnungsberechtigt gewesen. Dabei habe es sich jeweils um 51% bzw. 49% der Geschäftsanteile der Bf. gehandelt. Das bedeute, dass im gegenständlichen Fall jeweils ein **unentgeltlicher** Anteilserwerb vorgelegen sei, da der Kaufpreis von EUR 1,00 kein echtes wirtschaftliches Entgelt dargestellt habe.

Einzuräumen sei, dass die Bf. seinerzeit als U1-GmbH, nunmehr C-GmbH (FN FN2), keinen großen Wert repräsentiert habe. Ungeachtet des Umstandes, dass Anteilserwerbe zwischen Kaufleuten/Unternehmen im Zweifel entgeltlich seien, dürfe festgehalten werden, dass diesbezüglich die Notariatsakte vorgelegt werden, da im vorliegenden Fall **unentgeltliche** Rechtsgeschäfte vorliegen würden.

Was den Erwerb der Mehrheitsgesellschaftsanteile der Bf. von der J-GmbH mit 21. März 2007 anlange, sei zu berücksichtigen, dass die Bf. eine geringere Geschäftstätigkeit als in den Jahren vorher gehabt habe, allerdings mit großen Verlusten. Die J-GmbH habe als Gesellschafterin die Verluste durch Einbezahlung des restlichen Stammkapitals sowie durch einen Nachschuss ausgeglichen, weil sich die J-GmbH eine Insolvenz einer Tochtergesellschaft am Markt wirtschaftlich nicht leisten habe können. Nach Beseitigung einer entsprechenden Überschuldung im Sinne der Konkursordnung (KO) und einem Großteil der Sanierung sei die J-GmbH bereit gewesen, die Geschäftsanteile der Bf. zu verschenken, d.h. um EUR 1,00 abzutreten, was auch geschehen sei. Die J-GmbH habe eine weitergehende wirtschaftliche Tätigkeit mit weitergehenden Sanierungen nicht durchführen wollen, auch nicht eine sonstige Liquidation, habe aber bereits einen entsprechenden Beitrag zur Sanierung geleistet.

Ende 2007 sei der 51%ige Geschäftsanteil der vormaligen "Bf." (FN FN1, nunmehr: CT1-GmbH) an der Bf. an die CE2-GmbH (FN FN3) abgetreten worden. Dies habe zu einer Strukturbereinigung von Beteiligungen der F-Privatstiftung führen sollen.

Im Sommer 2008 habe dann Ing. A.G. kurzfristig mitgeteilt, dass er seinen 49%igen Anteil an der Bf. ebenfalls verkaufen und nur mehr als Prokurist tätig sein möchte. Diese Entscheidung des Ing. A.G. habe überwiegend private Gründe gehabt.

Mit Abtretungsvertrag vom 23. September 2008 habe dann die F-Privatstiftung (FN FN4) die Anteile der CT-GmbH (FN FN1, vormals: "Bf.") an der Bf. (als U1-GmbH) von Ing. A.G. übernommen. Ing. A.G. sei weiterhin schwerpunktmäßig für die energetische Verwertung von Reststoffen (Altöl etc.) und die Anlagenbewertung eigenverantwortlich tätig und vertrete die Bf. in diesem Bereich auch im Außenverhältnis. F.K. vertrete als Geschäftsführer eigenverantwortlich und sei fachlich für Innovationen und Projekte verantwortlich, die nicht in den Bereich Verwertung von Reststoffen fallen (zB Solarenergie, Windenergie, allgemeine Energieberatungsprojekte).

2.4 Sanierungstatbestand - Erhalt der betrieblichen Arbeitsplätze:

Gehe darüber hinaus die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft aufgrund der vorhin zitierten Strukturänderung unter, so bleibe der Verlustabzug - ausnahmsweise - erhalten, wenn die Strukturänderungen zum Zwecke der *Sanierung* mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teils der *betrieblichen Arbeitsplätze* vorgenommen worden seien. Aus den beiden Tatbestandselementen Sanierung, sowie Erhaltung eines wesentlichen Teils betrieblicher Arbeitsplätze sei abzuleiten, dass der Gesetzgeber die Sanierung der betrieblichen Sphäre der Körperschaft voraussetze (vgl. Renner, a.a.O., Tz 295 zu § 8 KStG; W. Doralt H.G. Ruppe, a.a.O., Tz 1026).

Zu berücksichtigen sei im gegenständlichen Fall, dass die J-GmbH, bevor sie ihren 51%igen Geschäftsanteil an der Bf. um EUR 1,00 abgetreten habe, durch Einzahlung bestimmter Nachschüsse und dergleichen die vorhandene Überschuldung der Bf. beseitigt und daher einen Teil der Sanierung bereits erledigt habe. Eine Sanierung mit dem Erhalt der Arbeitsplätze durch den Altgesellschafter könne weiters niemals den Tatbestand des Mantelkaufes nach sich ziehen (vgl. Renner, a.a.O., Tz 284 zu § 8 KStG).

Seitens der Bf. werde jedoch eingeräumt, dass die Erhaltung von Arbeitsplätzen gering gewesen sei, weil im Jahre 2007 nur eine geringe Anzahl von Dienstnehmern im Unternehmen der Bf. beschäftigt gewesen sei. Diese Arbeitsplätze seien allerdings erhalten geblieben, was zu berücksichtigen sei. Eine wesentliche *wirtschaftliche* Strukturänderung als Tatbestandsmerkmal eines *Mantelkaufes* liege somit nicht vor.

Im vorliegenden Fall werde beantragt, den Körperschaftsteuerbescheid 2009 dahingehend abzuändern, dass der beantragte Verlustvortrag gewährt und die Veranlagung erklärungskonform durchgeführt werde.

Für den Fall einer Direktvorlage dieser Beschwerde (vormals: Berufung) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung über diese Beschwerde durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Die Beschwerde (vormals: Berufung) wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

3. Eingabe vom 11. April 2017:

Mit Eingabe vom 11. April 2017 übermittelte die Bf. eine Aufstellung der in den Jahren 2005 bis 2012 erwirtschafteten Umsätze, welche insbesondere wie folgt durch die neuen Geschäftsfelder "erneuerbare Energien" verursacht seien:

GJ 31.03. xxxx	Gesamt- umsatz lt. BFG:	Einkünfte lt. BFG:	Gesamt- umsatz lt. Bilanz:	Einkünfte lt. Bilanz:	Mieterlöse lt. Bilanz:	Umsatz ohne Mieten lt. Bilanz:	Anteil neue G-Felder:
2005	101.168,72	-129.237,10	101.168,72	-131.498,73	-	101.168,72	0,00%
2006	49.612,91	-121.124,92	61.964,44	-123.423,56	-	61.964,44	0,00%
2007	44.963,88	128,60	41.700,84	- 1.665,56	-	41.700,84	0,00%
2008	195.456,16	27.003,93	210.243,99	21.212,14	5.850,00	141.255,00	8,68%
2009	206.446,33	147.395,51	202.401,56	143.442,59	18.384,00	184.017,56	63,32%
2010	208.002,16	38.762,26	212.555,61	37.003,84	17.184,00	195.371,61	58,11%
2011	128.245,90	- 39.971,01	138.021,90	- 39.648,76	23.196,77	114.825,13	88,56%
2012	195.759,60	36.567,01	195.759,60	36.576,01	10.584,00	185.175,60	59,93%

Zu den von der Bf. unter dem damaligen Firmenwortlaut U1-GmbH erzielten Mieterlösen werde bemerkt, dass die Bf. in PLZ-Ort3, W-Gasse, ein Büro angemietet habe, das an zwei Firmen (dann eine Firma) teilweise untervermietet worden sei. Diese Mieterlöse seien getrennt dargestellt worden.

Nachstehend werde darüber hinaus eine Liste der Entwicklung der Betreuungsleistungen für die Bestandskunden mit V-Anlagen übermittelt. Wie dieser Liste zu entnehmen sei, würde die Bf. fast alle im Jahre 2007 übernommenen Kunden auch heute noch betreuen, soweit es Wartungs- und Sanierungsarbeiten, Überprüfungen und Beratungen betreffe. Einzelne Anlagen sei genehmigungsbedingt stillgelegt worden und würden ohne regelmäßige Wartung betrieben.

Nach den weiteren Ausführungen der Bf. in dem mit 31.12.2014 datierten Technischen Bericht über "V-Altölanlagen" habe die Bf. in den Jahren 1987 bis 1994 in allen Bundesländern (mit Ausnahme Vorarlberg) insgesamt 84 Altölverbrennungsanlagen errichtet. Bis 2000 seien es somit etwa 120 "V-Altölanlagen" gewesen. In den jeweiligen Genehmigungsbescheiden der Anlagen sei dabei festgehalten worden, dass die Einhaltung der Grenzwerte der Anlagen durch regelmäßige, jährliche Messung zu gewährleisten sei und diese Arbeiten von der Bf. durchgeführt werden.

Nach Inkrafttreten der Altölverbrennungs-Verordnung 2002 sei Altöl unabhängig von der Qualität als gefährlicher Abfall eingestuft worden, wodurch sich die Emissions-Grenzwerte und Dokumentationserfordernisse (kontinuierliche Messung) für Verbrennungsanlagen wesentlich verändert haben. Für bis zu diesem Zeitpunkt genehmigte "V-Altölanlagen" habe es eine Übergangsfrist zur Erfüllung der neuen Auflagen gegeben, die mit 28.12.2005 geendet habe.

Da die zusätzliche Ausstattung mit kontinuierlicher Messung von Luftschadstoffen und weitere Anpassungen im Verbrennungs- und Reinigungsprozess nur mit hohen Investitionskosten zu realisieren gewesen seien, sei die Wirtschaftlichkeit von Neuanlagen im Vergleich zu konventionellen Öl- oder Gasheizungen nicht mehr gegeben gewesen. Dies habe dazu geführt, dass **ab 2002** praktisch **keine Neuanlagen** mehr verkauft worden seien.

Aufgrund behördlichen Auflagen und der daraus resultierenden hohen Umrüstkosten seien viele Altölheizungsanlagen stillgelegt oder im Rahmen bestehender Genehmigungen weiterbetrieben worden. Bei letzteren Anlagen werden von der Bf. regelmäßig ein Jahres-Service und erforderliche Reparaturen durchgeführt. Die Bf. gehe davon aus, dass derzeit noch etwa 40 "V-Altölanlagen" betrieben werden, wovon 20 Anlagen regelmäßig von der Bf. betreut werden.

4. mündliche Verhandlung vom 13. Juni 2018:

4.1 Einvernahme von A.G. als Zeuge:

Der bei der mit 13. Juni 2018 anberaumten mündlichen Verhandlung befragte Zeuge Ing. A.G. hält fest, der tatsächliche Firmenzweck der Bf. habe von Anfang an darin bestanden, Anlagen mit innovativen Produkten für den Umweltschutz zu bauen. Im Bereich der erneuerbaren Energien habe die Tätigkeit der Bf. in der Erstellung von Projekten und Studien für Komplettanlagen bestanden.

Das Inkrafttreten der Altölverbrennungsverordnung 2002 habe zu strengeren Kontrollen von umweltbelasteten brennbaren Schadstoffen geführt. Die Bf. habe "Entwicklungen gemacht", A.G. sei zu 50% Teilhaber bei der Bf. und Partner sei Ing.D. gewesen.

Die Bf. habe sich vor der Hereinnahme der D-Gruppe mit Heizanlagen und der Verbrennung von Problemstoffen beschäftigt und den Unternehmensgegenstand bereits vor der Hereinnahme der D-Gruppe auf Photovoltaik, Windenergie und alternative Energien erweitert. Die Bf. habe sich gut entwickelt, sodass A.G. aus der Fa.E. als Geschäftsführer ausgeschieden sei. Die Bf. sei weltweit die einzige gewesen, die "Erfüllungen" zum Umweltschutz gemacht habe.

Unter das Altölgesetz seien insbesondere auch Fette, Frittieröl und Motoröle gefallen. Im Altöl gebe es viele Stoffe bzw. chemische Zusätze wie Abrieb, Ruß etc., die es im Heizöl nicht gebe. Werde Altöl bei niedrigen Temperaturen verbrannt, entstehe Dioxin, das es zu vermeiden gelte. Dies habe das Altölgesetz geregelt. Damit bei der Verbrennung kein Dioxin entstehe, benötige man höhere Temperaturen. Aus diesem Grund habe die Bf. einen Hochtemperaturreaktor gebaut. In diesem bleibe die Flamme und es werde länger abgebaut.

Würde man "*das Ganze in den Kamin lassen*", würde wiederum Dioxin entstehen. Man benötige daher einen Apparat, wo die Temperatur schnell abgekühlt werde, das sei die zweite Entwicklung gewesen. Die dritte Entwicklung habe in der Entwicklung von Ruß- und Staubfiltern bestanden.

So gesetzliche Änderungen im Bereich Altölverbrennung erfolgt seien, sei die Bf. vom Forschungsförderungsinstitut sowie von der NÖ Handelskammer informiert worden. Die Bf. habe auch einige Preise erzielt und Unterstützung von der Handelskammer erhalten.

Die Bf. habe nicht selber produziert, sondern nur die *Pläne erstellt* und die Produkte von verschiedenen Unternehmen produzieren lassen.

Ein besonderes Problem des Umweltschutzes bestehe insbesondere darin, dass jede Landesregierung in Österreich ihre eigenen Sachverständigen habe, der das Gesetz anders auslege. Werde in Salzburg oder Innsbruck eine solche Anlage aufgestellt, könne der Bürgermeister eine Umweltverträglichkeitsprüfung verlangen, obwohl dies nicht im Gesetz stehe. Je strenger die Vorschriften gewesen seien, desto mehr habe die Bf. jeweils nachrüsten müssen. Jede Anlage benötige eine Sondergenehmigung, eine eigene Typisierung und auch eine eigene Verhandlung. Bis 2002 habe es ca. 120 Anlagen gegeben.

Die Bf. habe ein Ausmaß angenommen, dass Ing. A.G. so ausgelastet gewesen sei, dass er sich in der J-GmbH einen Partner gesucht habe, der die Bf. mit Kesseln beliefert habe. Die Produktion der Kessel sei nach Liechtenstein verlegt worden. Da es bei der T-Verbrennung nur zwei Firmen weltweit gebe, sei die J-GmbH an einer Beteiligung an der Bf. interessiert gewesen.

Innovative Produkte seien stets ein Teil der Bf. gewesen. Der Gründungszweck der Bf. habe darin bestanden, eher innovative, noch nicht am Markt befindliche Produkte wie zB Windenergie auf den Markt zu bringen. Mit *Windenergie* sei bereits bei Gründung der Bf. begonnen worden, wobei Windenergie bei Kleinanlagen damals noch nicht funktioniert habe.

Auch die energetische Verwertung von *Hackschnitzel* habe im Bereich der Kleinanlagen noch nicht funktioniert: Das Problem bei *Hackschnitzel* sei die Zubringung in den Ofen und die Steuerung der Temperatur gewesen. Das habe noch nicht funktioniert. Das Interesse an Hackschnitzel habe hauptsächlich im landwirtschaftlichen Bereich bestanden.

Bei *Windenergie* sei die Technik noch nicht so ausgereift gewesen. Die Bauweise, dass sich der Kopf drehe, habe es noch nicht gegeben. *Photovoltaik* habe es erst zu dem Zeitpunkt gegeben, zu dem sie gefördert worden sei. Am Anfang seien sie projektmäßig mit Landesförderungen gefördert worden. Nach Inkrafttreten des Ökostromgesetzes habe die Bf. einige Male Förderungen vom Forschungsförderungsfonds erhalten.

Ein bestimmter Kesseltyp sei bei den Projekten der Bf. eingesetzt worden. Die Bf. habe die Kessel nicht gebaut, diese seien von Fa.J. gefertigt worden. Da die J-GmbH an der Altölverbrennung nicht mehr länger interessiert gewesen sei, sei diese aus diesem Geschäft ausgestiegen. Da die Bf. damals stark verschuldet gewesen sei, habe die J-GmbH auf ihre Forderungen verzichtet, aber auch nach ihrem Ausstieg die Bf. mit Kesseln beliefert.

Mit der Hereinnahme der D-Gruppe und der Beteiligung des F.K. an der Bf. haben sich dann viele neue Geschäftskontakte ergeben, die die Bf. zuvor nicht gehabt habe.

Nach dem Einstieg der D-Gruppe in die Bf. habe sich der befragte Zeuge Ing. A.G. darauf konzentriert, dass die Anlagen zweimal im Jahr serviciert werden. Die ganze erneuerbare Energie, die die Bf. vorher gemacht habe, habe in Projekten oder Studien für Komplettanlagen bestanden. Für große Betriebe seien Studien gemacht worden, inwieweit sich erneuerbare Energien rentieren.

Darüber hinaus seien Wirtschaftlichkeitsprüfungen für Spediteure gemacht worden, wo man sich mit der Frage der Rentabilität von Altölanlagen beschäftigt habe. Im Jahre 2007 habe man für die Entsorgung von Altöl EUR 1,00 pro Liter bezahlen müssen.

Für die *Zementindustrie* mit einer starken Lobby haben jedoch andere Werte gegolten, damit diese Altöl verbrennen konnten. Heute bekomme die Zementindustrie für die Entsorgung von Altöl bezahlt, obwohl diese schlechtere Werte haben. In weiterer Folge sei Altöl nicht mehr zur EBS gebracht, sondern zu den Zementwerken geliefert worden. Das sei insbesondere der Grund gewesen, dass die Wirtschaftlichkeit der Verbrennung von Altöl für Kunden der Bf. immer schlechter geworden sei. Das habe eine Veränderung des Marktes bedeutet. Ein Zementwerk koste Millionen, während eine Anlage der Bf. zwischen EUR 150.000,00 bis 200.000,00 koste. Ein Drehrohfen im Zementwerk verbrenne 4.000t Altöl pro Jahr, während die Bf. mit der größten Anlage 50t pro Jahr verbrenne.

Die Anlagen der Bf. haben eine bestimmte Lebenszeit und so seien die Servicekosten immer teurer geworden, bis dass sie sich nicht mehr rentiert haben. Heute habe die Bf. noch 4 Altölverbrennungsanlagen im Betrieb. Die Altölverbrennung sei inzwischen *unwirtschaftlich* geworden. Mittlerweile sei der befragte Zeuge, A.G., in Pension, die Anlagen würden jedoch weiterhin von der Bf. serviciert, da sie dazu bescheidenmäßig verpflichtet sei.

Zur Umsetzung der Projekte der Bf. betreffend erneuerbare Energien sei anzuführen, dass die Bf. in Sachen Altölverbrennung Generalunternehmer gewesen sei, wo die Verbrennung von Altöl strengen Auflagen unterliege. Im Bereich der *erneuerbaren Energien* habe die Bf. hingegen Machbarkeitsstudien durchgeführt.

Die ursprüngliche Idee von der "Altölheizung" stamme von der Fa.St., die damals nur alternative Sachen gemacht habe. Die Fa.St. habe damals den Umweltpreis erhalten. Das sei eigentlich der Grund für die Gründung der Bf. gewesen.

4.2 weiteres Vorbringen bei mündlicher Verhandlung:

In der mit 13. Juni 2018 anberaumten mündlichen Verhandlung hält der Vertreter der Bf. fest, es sei unstrittig, dass es zu gesellschaftsrechtlichen Änderungen bei der Bf. gekommen sei. Die Änderungen im Gesellschaftsvertrag seien jedoch nicht so relevant gewesen. Insbesondere habe sich die wirtschaftliche Situation der Altölheizanlagen plötzlich geändert, als anstelle, dass man für (die Entsorgung von) Altöl *bezahlt* habe, man nun für Altöl Geld *erhalte*. Zwangsläufig habe sich die Geschäftstätigkeit der Bf. auf die Servizierung und Reparatur dieser Anlagen beschränkt.

Aufgrund der ständigen Messung der Umweltwerte sei eine Altölheizanlage nicht mehr rentabel gewesen. Die Tätigkeit der Servizierung von Altölanlagen sei auch nach dem Eintritt von F.K. weitergeführt worden, auch wenn das Unternehmen der Bf. wirtschaftlich geschrumpft sei. Normales Schrumpfen löse nicht den Tatbestand des Mantelkaufes aus, der Verlustvortrag sei daher anzuerkennen.

Zum Ansteigen des Umsatzes 2007 um EUR 70.000,00 sei anzuführen, dass eine Anlage für die Fa.P. um EUR 100.000,00 saniert worden sei. Die Bf. habe auch andere Anlagen saniert. Betriebe mit einer aufrechten Genehmigung für Altölheizanlagen würden diese Anlagen sanieren, bevor eine neue Heizung gekauft werde. Ing. A.G. sei ungeachtet seines Pensionsantrittes vor einigen Jahren noch immer gewerberechtlich tätig. Zur laufenden Servicierung der Altölanlagen sei der Sohn von Ing. A.G. eingeschult worden.

A.G. sei mit F.K. in die HTL gegangen und würde ca. 300m entfernt von F.K. wohnen. A.G. habe F.K. darauf angesprochen, ob sie nicht gemeinsam "etwas machen könnten". Im Hinblick darauf, dass die Firma von A.G. klein war und dieser sehr innovativ sei, habe F.K. eingewilligt. A.G. habe eine Studie zur Reststoffnutzung gemacht. Der Markt arbeite nicht für diese Anlagen. Dieses Thema werde jedoch alle Anlagen, die Öl in irgendeiner Form benötigen, beschäftigen. A.G. sei der einzige, der gemeinsam mit M. diese Keramikreaktoren hergestellt habe. Das sei seine Erfindung gewesen. In den Bereichen Biomasse habe F.K. viel mehr gemacht als die Bf. vor dem Einstieg der D-Gruppe.

Den Ausführungen des nunmehrigen Geschäftsführers der Bf. hält die Vertreterin des Finanzamtes entgegen, dass es im Bereich der erneuerbaren Energien aus diversen Gründen lediglich *"bei der Idee geblieben"* sei, den Geschäftszweig auf erneuerbare Energien auszuweiten, da die Umsätze durch Betreuung und Servicierung der Altölheizanlagen erzielt worden seien. Das Geschäftsfeld der "erneuerbaren Energien" sei nach Auffassung der Vertreterin des Finanzamtes vor der Hereinnahme der D-Gruppe nie tatsächlich betrieben worden.

Die Umsätze der Bf. iZm Altölverbrennungsanlagen seien massiv zurückgegangen, nunmehr würden nur mehr bloß 4 Altölverbrennungsanlagen betreut. Ein massiver Umsatzrückgang sei zwar kein Indiz für den Mantelkaufatbestand, eine massive Umsatzerhöhung jedoch sehr wohl.

Erst nach Veräußerung der Geschäftsanteile und der Realisierung des bisher nur als Idee existenten Geschäftsfeldes iZm erneuerbaren Energien seien die Umsätze des Jahres 2009 im Vergleich zu denen des Jahres 2006 um 416% angestiegen. Sämtliche Geschäfte iZm erneuerbare Energien würden in die Zuständigkeit des F.K. fallen.

Durch die Hereinnahme des neuen Gesellschafters mit der D-Gruppe habe sich eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur ergeben. Die Voraussetzungen für den Mantelkauf seien nach Auffassung der Vertreterin des Finanzamtes gegeben. Es sei somit eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur durch eine qualitative und quantitative Ausweitung des Unternehmensgegenstandes gegeben, da eine hinreichend große Umsatz- und Vermögenserhöhung erfolgt und eine wesentliche Änderung der Geschäftstätigkeit bewirkt worden sei.

Da es im vorliegenden Fall weder Judikatur, noch Literaturmeinungen in Bezug auf Dienstleistungsunternehmen gebe und stets auf Änderungen des Anlagevermögens abgestellt werde, das es hier kaum gebe, könne im vorliegenden Fall nicht auf eine

gängige Rechtsprechung zurückgegriffen werden. Es gebe lediglich sehr viele subjektive Entscheidungen zur vorliegenden Problematik. Die Bf. habe lediglich auf die Gesetze und die geänderte Marktsituation reagiert. Die Beschwerdeanträge werden daher vollinhaltlich aufrecht erhalten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob infolge einer wesentlichen Änderung der *organisatorischen* und *wirtschaftlichen* Struktur sowie der Änderung der *Gesellschafterstruktur* auf entgeltlicher Grundlage nach den in den Jahren 2007 und 2008 erfolgten Erwerben von *Gesellschaftsanteilen* der Bf. der Tatbestand des *Mantelkaufes* gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verwirklicht wurde und demnach, ob für das Jahr 2009 Verluste aus Vorjahren gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 im Ausmaß von 75% von EUR 147.395,51 und somit iHv EUR 110.546,63 zum Abzug zugelassen werden können.

So eine wesentliche Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur und eine Änderung Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Ebene als vorliegend gesehen würde, wird darüber hinaus seitens der Bf. geltend gemacht, dass diese Maßnahmen zum Zwecke der Sanierung der Bf. erfolgten und der Sanierungstatbestand mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der betrieblichen Arbeitsplätze verwirklicht worden sei.

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 als Ausgabe bei der Ermittlung des Einkommens 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). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

Sind gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, können vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen.

Die in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 normierte Mantelkaufbestimmung stellt in einer Momentaufnahme fest, ob die ausgewiesenen Verlustvorträge aus vorangegangenen

Wirtschaftsjahren vortragbar sind oder nicht (vgl. Zorn, RdW 2006, S. 107). Der in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 normierte Mantelkaufatbestand führt zu einem Untergang der Vortragsfähigkeit von Verlusten aus vorangegangenen Kalenderjahren. Der Zweck der in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 normierten Mantelkaufregelung besteht darin, rechtsgeschäftliche Verlustverwertungen außerhalb wirtschaftlich begründbarer Fälle zu unterbinden (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz. 242; ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 18).

Die Rechtsfolgen des Mantelkaufes treten mit dem Zeitpunkt ein, zu dem sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 *kumulativ erfüllt* sind. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt dem Steuerpflichtigen nicht mehr zu, ab dem seine *wirtschaftliche Identität* durch den Mantelkauf nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben ist (vgl. VwGH 26.7.2006, ZI. 2004/15/0151). Eine isolierte Betrachtung der einzelnen Tatbestandsmerkmale reicht demnach nicht aus (vgl. Wolf, Der Mantelkauf im österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, S. 38ff).

Ausgangspunkt für die Erfüllung des Tatbildes "Mantelkauf" sind demnach die im § 8 Abs. 4 Z 2 KStG umschriebenen Kriterien wie

- die wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur
- in Kombination mit einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur und
- eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage.

Die *Reihenfolge*, in der die einzelnen Tatbestandsmerkmale verwirklicht wurden, spielt keine Rolle bzw. ist irrelevant (vgl. VwGH 26.7.2005, ZI. 2001/14/0135), solange es im Ergebnis zu einer Änderung der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft kommt (vgl. Achatz/Kirchmayr, KSt, § 8, Rz. 574).

Dem Faktor Zeit wird in der Rechtsprechung lediglich Indizwirkung beigemessen, die umso schwächer wird, je länger sich die Zeitspanne erstreckt, innerhalb der die einzelnen Strukturänderungen vorgenommen worden sind (vgl. VwGH 26.7.2005, ZI. 2001/14/0135). Entscheidend ist somit ein *planmäßiger Zusammenhang* zwischen den einzelnen Änderungen (vgl. Renner in Quantschnigg/ Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8, Rz. 294), wenn die Änderungen von einem einheitlichen rechtsgeschäftlichen Willen getragen werden, um den erforderlichen inneren Zusammenhang zwischen den Änderungen herzustellen (vgl. VwGH 18.12.2008, ZI. 2007/15/0090; UFS 11.11.2013, GZ. RV/1449-W/10; BFG 24.4.2014, GZ. RV/7100607/2012; Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 245).

Verteilen sich die Strukturänderungen gesamthaft über mehr als ein Wirtschaftsjahr, geht der Verlustvortrag bereits ab jenem Wirtschaftsjahr verloren, in dem das *erste* Tatbestandselement des Mantelkaufes gegeben ist. Der Ausschluss vom Verlustabzug tritt daher ab dem ersten Jahr der Änderung ein (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 8, Rz 280).

1. wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur:

Unter einer Änderung der "organisatorischer Struktur" wird eine Änderung der Leitung und Verwaltung der Körperschaft in Form ihrer gesetzlichen Vertreter verstanden.

Wesentlichkeit ist dann gegeben, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der geschäftsleitenden Funktionäre in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhanges fraktioniert ersetzt werden (vgl. Wiesner/Schneider/Spannbauer/Kohler, KStG, § 8, Rz. 50).

Nach der Verwaltungspraxis ist von einem Vorliegen der wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur jedenfalls ab einem Wechsel von 75% der willensbildenden Organe auszugehen. Relevant sind dabei Änderungen im Vorstand bzw. in der Geschäftsführung der betreffenden Körperschaft (vgl. Ressler/Petritz, Der Handel mit Verlustgesellschaften, ÖStZ 2006, S. 361ff).

Im Gefolge der mit 21. März 2007 erfolgten Abtretung von 51% des Stammkapitals der Bf. an die vormalige "Bf.", FN FN1, (nunmehr: CT1-GmbH) war der bislang einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführer der Bf., Ing. A.G., ab 21. März 2007 zunächst nur mehr gemeinsam mit F.K. vertretungsbefugt.

Infolge der weiteren mit 20. Dezember 2007 und mit 30. September 2008 erfolgten Anteilsabtretungen von Geschäftsanteilen der Bf. an die CE2-GmbH und in weiterer Folge an die F-Privatstiftung wurde Ing. A.G. mit Generalversammlungsbeschluss vom 23. September 2008 gänzlich von seiner Funktion als *handelsrechtlicher Geschäftsführer* der Bf. - und damit als nach außen vertretungsbefugtes Organ der Bf. - abberufen.

Nach Auffassung des erkennenden Senates stehen die mit 21. März 2007, 20. Dezember 2007 und 30. September 2008 erfolgten Anteilsabtretungen von Geschäftsanteilen der Bf. und die in weiterer Folge erfolgte Abberufung des Ing. A.G. als Geschäftsführer in einem inneren *sachlichen Zusammenhang*. Dies insbesondere, als die Geschäftsanteile der erwerbenden Gesellschaften zur Gänze von der F-Privatstiftung gehalten und mit diesen Anteilsabtretungen die gesellschaftsrechtlichen Einflussmöglichkeiten des F.K. sukzessive erhöht wurden.

So im vorliegenden Fall seitens des steuerlichen Vertreters damit argumentiert wird, dass Ing. A.G. weiterhin bei der Bf. mitarbeite und als deren *gewerberechtlicher* Geschäftsführer bestellt sei, ist darauf zu verweisen, dass Ing. A.G. als Folge seiner Abberufung als handelsrechtlicher Geschäftsführer und (verbleibender) gewerberechtlicher Geschäftsführer nicht mehr zur Vertretung der Bf. nach außen berufen war. Darüber hinaus wurde in weiterer Folge das Beschäftigungsausmaß des Ing. A.G. bei der Bf. so stark reduziert, dass er im Jahre 2009 bei der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit etwas über der Geringfügigkeitsgrenze erzielte.

Die letztlich gänzliche unmittelbare Beteiligung der F-Privatstiftung am Stammkapital der Bf. hatte somit eine wesentliche Änderung der *organisatorischen Struktur* der Bf. zur Folge.

2. wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage:

Die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur erfasst jede Art von Gesellschafterwechsel auf *entgeltlicher* Grundlage, wobei nach der Verwaltungspraxis von einer mindestens 75%igen Änderung des Nennkapitales ausgegangen wird. Diese 75%-Grenze ist jedoch lediglich als Richtwert anzusehen, wobei stets auf die Verhältnisse im Einzelfall abzustellen ist (vgl. VwGH 18.12.2008, ZI. 2007/15/0090).

Dabei ist unmaßgeblich, ob die Änderung innerhalb der bestehenden Gesellschafter stattgefunden hat oder die Anteile von neuen Gesellschaftern erworben wurden (vgl. Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz. 256) oder ob die Veränderung der Gesellschafterstruktur sukzessive verwirklicht wurde, wenn insbesondere eine kausale Verbindung zwischen den einzelnen Bewegungen in der Gesellschafterstruktur besteht (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz 258).

Die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur muss weiters auf *entgeltlicher Grundlage* erfolgen, wobei auch der Kauf der Geschäftsanteile um einen symbolischen Betrag ein entgeltliches Rechtsgeschäft darstellt, weil damit in der Regel Verbindlichkeiten und Verpflichtungen übernommen werden, die den Barverkaufspreis gesenkt haben (vgl. VwGH 9.7.2008, ZI. 2005/13/0045; UFS 1.12.2010, GZ. RV/4372-W/02; 11.11.2013, GZ. RV/1449-W/10). Gleiches gilt, wenn sich für die an sich unentgeltliche Anteilsübertragung ein wirtschaftlicher Ausgleichsposten finden lässt (vgl. VwGH 9.7.2008, ZI. 2005/13/0045).

Im vorliegenden Fall hatten die im Gefolge der Hereinnahme der D-Gruppe mit 21. März 2007, 20. Dezember 2007 und 30. September 2008 erfolgten Abtretungen der Geschäftsanteile der Bf. zur Folge, dass sich damit die Gesellschafterstruktur der Bf. gänzlich änderte. Wurden bis einschließlich 21. März 2007 sämtliche Geschäftsanteile der Bf. von Ing. A.G. gehalten, so hält ab 30. September 2008 die F-Privatstiftung sämtliche Anteile der Bf. Die Gesellschafterstruktur der Bf. hat sich somit zur Gänze im Zeitraum 2007 bis 2008 in mehreren, jedoch als Einheit anzusehenden Schritten, geändert.

Wenngleich die vorstehend bezeichneten Abtretungen von Geschäftsanteilen der Bf. stets um den symbolischen Betrag von EUR 1,00 erfolgten, ist in Betracht zu ziehen, dass die in Jahresabschlüsse der Bf. zu den Stichtagen 31.3.2006, 31.3.2007, 31.3.2008 und 31.3.2009 ausgewiesenen *Verbindlichkeiten* von den Erwerbern übernommen worden.

Es kann daher im vorliegenden Fall nicht mit Erfolg argumentiert werden, dass die Übertragungen von Geschäftsanteilen der Bf. in den Jahren 2007 und 2008 im Nominale von ATS 275.400,00 bzw. EUR 20.014,10 um den symbolischen Betrag von jeweils EUR 1,00 *unentgeltlich* erfolgten, da hinsichtlich der in Rede stehenden Anteilsabtretungen

entgeltliche Rechtsgeschäfte vorliegen (vgl. VwGH 9.7.2008, ZI. 2005/13/0045; UFS 1.12.2010, GZ. RV/4372-W/02; 11.11.2013, GZ. RV/1449-W/10).

Die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur basiert daher auf entgeltlicher Grundlage.

3. wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur:

Das weitere Tatbestandselement der Änderung der *wirtschaftlichen Struktur* betrifft die wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft. Um einen Mantelkauf annehmen zu können, muss sich diese in einem wesentlichen Umfang ändern. Dies setzt grundsätzlich einen *Wechsel* oder eine *wesentliche Erweiterung* des Unternehmensgegenstandes voraus (vgl. VwGH 26.7.2006, ZI. 2004/14/0151; Bauer/Quantschnigg/Schermann/Werilly, KStG 1988, § 8, Rz. 68.4.3).

Eine vollkommene Änderung des (faktischen) Unternehmensgegenstandes bewirkt per se eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur, ohne dass es zusätzlich auch auf die Erhöhung des Betriebsvermögens ankommt. Nur bei einer (bloß) teilweisen Änderung des Unternehmensgegenstandes wird nach dem Schrifttum auch auf eine Erhöhung des bisherigen Betriebsvermögens abgestellt (vgl. UFS 11.11.2013, GZ. RV/1449-W/10).

Die Beurteilung der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur hat jedoch *fallspezifisch* bzw. *branchentypisch* und nach der Verkehrsauffassung zu erfolgen und kann nicht verallgemeinert werden (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz. 250). Insbesondere hat der VwGH zu einzelnen Größenparametern oder zu deren Ausmaß, aufgrund deren Änderung eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur gegeben wäre, bis dato nicht Stellung genommen (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz. 250).

Aus der Einvernahme des bisherigen Geschäftsführers Ing. A.G. als Zeuge bei der mündlichen Verhandlung ergibt sich, dass die Bf. bereits ab ihrer Gründung auch im Bereich *alternativer Energien* wie Windenergie und Hackschnitzel-Heizungen tätig war und einzelne Projekte oder Studien für Komplettanlagen erstellt hat. Insbesondere wurden Machbarkeitsstudien für große Betriebe erstellt, wie weit sich für diese erneuerbare Energien rentieren.

In den Bereichen der Planung, Lieferung, Montage und Wartung von Altölverbrennungs- und Luftfilteranlagen ist die Bf. vor der Hereinnahme der D-Gruppe ausschließlich als Dienstleistungsunternehmen tätig, nachdem die von der Bf. verwendeten Heizkessel von der Fa. M. erzeugt und die Bf. lediglich als Generalunternehmer tätig war.

Mit der Hereinnahme der D-Gruppe war keine Erhöhung des Betriebsvermögens verbunden, da die für das Jahr 2009 bewirkte Erhöhung des Umlaufvermögens zu einem wesentlichen Teil aus Forderungen iHv EUR 215.295,80 resultiert. Denn, ob das Vermögen eigen- oder fremdfinanziert ist, sagt nichts über die Aktivitäten der Körperschaft

aus (vgl. Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8, Rz. 552). Ebenso konnte erst für das Jahr 2009 eine deutliche Ergebnissteigerung erzielt werden.

In Anbetracht des Umstandes, dass die Bf. bereits im Zeitpunkt der Gründung - wenn auch in geringerem Umfang - zusätzlich in dem Bereich der erneuerbaren Energien (zB Biomasse, Windkraft, Hackschnitzel) und nicht nur ausschließlich in der Verwertung und Verbrennung von Altöl tätig war und daraus Umsätze erzielte, hatte der Erwerb der Geschäftsanteile der Bf. durch die D-Gruppe im Jahre 2007 und in den Folgejahren nicht eine wesentliche Erweiterung des Unternehmensgegenstandes im Bereich der erneuerbaren Energien (zB Solarenergie etc.) zur Folge.

Nach Auffassung des erkennenden Senates hat sich durch die Hereinnahme der D-Gruppe der Unternehmensgegenstand der Bf. nicht so gravierend verändert, dass damit eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur gegeben wäre, die den Verlust der wirtschaftlichen Identität zur Folge und damit den Mantelkaufatbestand begründet hätte.

Da im vorliegenden Fall die Hereinnahme der D-Gruppe mit keiner wesentlichen Änderung des Betriebsvermögens verbunden war, hätte nach der Auffassung des erkennenden Senates die Änderung/Erweiterung des Unternehmensgegenstandes der Bf. infolge der Hereinnahme der D-Gruppe umso ausgeprägter sein müssen, damit ein den Mantelkauf auslösender Verlust der wirtschaftlichen Identität gegeben wäre.

Die mit der Hereinnahme der D-Gruppe ab 2008 bewirkten Umsatzsteigerungen sind zu einem wesentlichen Teil aus dem Umstand begründet, dass F.K. über wesentlich mehr Geschäftskontakte als der bisherige Geschäftsführer A.G. verfügte. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass qualitative oder quantitative Änderungen der wirtschaftlichen Struktur, die auf den kaufmännischen Erfolg des Folgeeigentümers zurückzuführen sind, keine den Mantelkauf begründende wirtschaftliche Strukturänderungen darstellen (vgl. Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz. 251).

Im vorliegenden Fall kann auch nicht damit argumentiert werden, dass es im Bereich der erneuerbaren Energien lediglich "bei der Idee geblieben" und dass keine Umsätze aus diesen Geschäftsfeldern vor Hereinnahme der D-Gruppe erzielt worden wären. Leistungen in Zusammenhang mit der *Planung* und *Bewertung* von Energieanlagen und Energieberatungsleistungen im Bereich der erneuerbaren Energien wurden von der Bf. bereits *vor* dem Erwerb von Geschäftsanteilen der Bf. durch die D-Gruppe erbracht.

So im vorliegenden Fall ein den Mantelkaufatbestand gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 begründender Verlust der wirtschaftlichen Identität nicht gegeben ist, erübrigt es sich, das Nichtvorliegen des Sanierungstatbestandes zu begründen.

Verluste aus Vorjahren im Ausmaß von 75% von EUR 147.395,51, d.s. EUR 110.546,63, können somit gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 für das Jahr 2009 zum Abzug zugelassen werden.

Bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2009 ist jedoch zu beachten, dass nach § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 die Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzurechnen ist. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.

Zulässigkeit einer 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall zulässig, als zur Frage der wesentlichen wirtschaftlichen Strukturänderung, die den Abzug von Verlusten aus Vorjahren aufgrund des Mantelkaufatbestandes gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ausschließt, keine dazu ergangene Rechtsprechung des VwGH existiert.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe werden wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	147.395,51
Gesamtbetrag der Einkünfte:	147.395,51
Verlustabzug (75%):	- 110.546,63
Einkommen:	36.848,88
gemäß § 22 KStG 1988 25% von 36.848,88:	9.212,22
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer:	- 7.462,22
Differenz:	1.750,00
einbehaltene KEST:	- 0,59
Körperschaftsteuer:	1.749,41

