

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

20.10.2009

**Geschäftszahl**

2007/13/0029

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der A GmbH in W, vertreten durch Dr. Maria Th. Pflügl, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Seilergasse 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 30. Jänner 2007, Zl. RV/1652-W/04, betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 sowie Körperschaftsteuervorauszahlung 2004, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 988,12 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Unternehmensgegenstand der beschwerdeführenden GesmbH (Beschwerdeführerin) als so genannte Branchenrecyclinggesellschaft ist nach dem zu ihrer Gründung im Jahr 1988 abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag die Sammlung von Altglas und allenfalls anderer Materialien zur Glaserzeugung, die Abgabe der Sammelware an Bedarfsträger, der Handel mit sowie Import und Export von Altglas und anderer Materialien, die Errichtung und der Betrieb von Sortier- und Verladeanlagen und die Verwertung des dabei erworbenen Know-hows.

Die Grundlage der Tätigkeit der Beschwerdeführerin u.a. in den Streitjahren bildete ein zwischen der Altstoff Recycling Austria AG (im Folgenden als ARA bezeichnet) und der Beschwerdeführerin als Branchenrecyclinggesellschaft (im Folgenden als "BRG" bezeichnet) am 30. September 1993 abgeschlossener Entsorgungsvertrag. Der der Präambel dieses Vertrages vorangestellte Text enthält folgende Definitionen:

"(1) 'BRG' im Sinn dieses Vertrages sind Rechtsträger, denen die Organisation des Sammelns und/oder Verwertens von Verpackungen, und zwar branchenspezifisch jeweils eines oder mehrerer bestimmter Packstoffe, obliegt, die als Dritte im Sinn der Verpackungsverordnungen für die Entpflichtung der Lizenznehmer Gewähr leisten und die mit der ARA einen Entsorgungsvertrag geschlossen haben.

(2) 'Lizenznehmer' im Sinn dieses Vertrages sind Hersteller, Importeure oder sonstige Vertreter, die Waren erstmals in Verpackungen in Verkehr setzen, gegebenenfalls auch Hersteller oder Importeure von Verpackungen, die sich am flächendeckenden Sammel- und Verwertungssystem im Sinn der Verpackungsverordnungen beteiligen und entsprechend den verwendeten Verpackungen Lizenzgebühren an die ARA entrichten."

Die Präambel des Vertrages enthält folgende Bestimmungen:

"(1) Die Verpackungsverordnungen bezwecken im wesentlichen die Vermeidung und die Verwertung von Verpackungsabfällen; Hersteller und Vertreter von Waren, die in Verpackungen in Verkehr gesetzt werden, sind zur Rücknahme und zur Wiederverwendung bzw Verwertung von Verpackungen verpflichtet, soweit sie sich nicht nachweislich bestimmter Dritter zur Sammlung oder Verwertung der Verpackungen bedienen.

(2) Die ARA ist ein Rechtsträger, der im Interesse und als Treuhänder der Lizenznehmer Entsorgungsverträge mit den BRG schließt, denen - packstoffspezifisch - die Organisation der Sammlung und/oder Verwertung von Verpackungen obliegt. Die BRG sind 'Dritte' im Sinne der Verpackungsverordnungen.

(3) Die ARA ist lediglich Mittlerin zwischen den Lizenznehmern und den BRG; sie selbst steht daher nicht für die Entpflichtung nach den Verpackungsverordnungen ein.

(4) Die ARA wird alle BRG - soweit dies sachlich gerechtfertigt ist - bei Abschluß und Durchführung der Verträge gleich behandeln.

(5) Die ARA und die BRG sind non-profit Organisationen. (...)"

Nach § 1 Abs. 3 des Entsorgungsvertrages empfangt die ARA die Entsorgungsleistungen der BRG im eigenen Namen, aber im Interesse und auf Rechnung der Lizenznehmer; sie sei insoweit Treuhänderin der Lizenznehmer.

Zur Bemessung des Entgeltes regelt § 6 des Entsorgungsvertrages Folgendes:

"(1) Das Entgelt für die Entsorgungsleistungen der BRG besteht in dem für ihre Leistungen eingehobenen Anteil an den Lizenzgebühren. Die BRG erhält jenen Anteil der eingehobenen Lizenzgebühren, die die ARA bei den Lizenznehmern für die Entsorgung (...) von Verpackungen (...) einhebt, abzüglich des der ARA zustehenden Aufschlags, der mit einem für alle BRG gleichen Prozentsatz hinzugerechnet wird. Für die Berechnung des Aufschlags der ARA ist von jenem Betrag als Entgelt der BRG auszugehen, der sich unter Zugrundelegung der von der ARA empfohlenen Richtsätze über die Anschlußquoten (bereits unter Abzug der von der ARA empfohlenen Risikoabschläge) ergibt.

(2) Materiell bemißt sich das Entgelt der BRG nach den Kosten, die bei Entsorgung (...) notwendigerweise anfallen. Als notwendig gelten diejenigen Kosten, die bei rechtmäßiger, sparsamer, wirtschaftlicher und zweckmäßiger Gebarung anfallen.

Etwaige Gewinne, die trotz der nicht auf Gewinn ausgerichteten Kalkulation durch die ARA oder die BRG erzielt werden, werden nicht an die Lizenznehmer ausgeschüttet, sondern in die laufende Tarifkalkulation miteinbezogen.

(...)

(5) Das Entgelt wird im voraus auf Vorschlag der BRG von der ARA festgelegt. Der Entgeltvorschlag ist zusammen mit der aufgeschlüsselten Kalkulation der ARA vorzulegen. Die ARA hat den Vorschlag der BRG binnen 4 (vier) Wochen entweder anzunehmen, womit das Entgelt - vorbehaltlich der sozialpartnerschaftlichen Kenntnisnahme sowie sonstiger allenfalls notwendiger Genehmigungen - festgelegt ist, oder begründet abzulehnen, worauf die BRG der ARA einen neuen Vorschlag unterbreiten kann.

(6) Bei Einigung über die Höhe des Entgelts haben ARA und BRG nach besten Kräften zusammenzuarbeiten, damit nach Abs 5 notwendige Kenntnisnahmen oder Genehmigungen sobald als möglich erlangt werden.

(7) Erzielen BRG und ARA keine Einigung über das Entgelt, so entscheidet auf Antrag auch nur einer Vertragspartei der Schiedsgutachter (...)

(8) Die erste Entgeltfeststellung gilt grundsätzlich für den Zeitraum 1.10.1993 bis 31.12.1994. Sodann kann die BRG der ARA ihre Entgeltvorschläge jeweils für ein Kalenderjahr bis 6 (sechs) Monate vor Beginn des betreffenden Kalenderjahres unterbreiten; für die Anpassung des Entgelts gelten die Abs 2 bis 7 sinngemäß. Das neue Entgelt ist bis längstens 14 (vierzehn) Wochen vor Beginn des nächstfolgenden Kalenderjahres festzulegen. Ein neu festgestelltes Entgelt ist von der ARA jeweils ab 1.1. des betreffenden Kalenderjahres bei den Lizenznehmern einzuheben. Außerhalb der genannten Perioden kann das Entgelt nur dann angepaßt werden, wenn sich die Kostensituation der BRG oder die Grundlagen der Planannahme maßgeblich ändern."

Nach § 7B Abs. 1 des Entsorgungsvertrages kann das Vertragsverhältnis von jeder Vertragspartei mit einer Kündigungsfrist von zwölf Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres aufgekündigt werden. Eine ordentliche Kündigung zu einem Termin vor dem 31. Dezember 2000 war jedoch - von in § 7B Abs. 2 des Entsorgungsvertrages beschriebenen Fällen abgesehen - nicht möglich.

Für den Streitzeitraum hatte der (damalige) Bundesminister für Umwelt, Jugend und Familie der Beschwerdeführerin mit einem bis zum 31. Mai 2004 befristeten Bescheid vom 10. Mai 1999 die Errichtung und das Betreiben eines Sammel- und Verwertungssystems genehmigt sowie Auflagen festgesetzt. Dieser auf der Grundlage des § 7a des später (am 1. November 2002) außer Kraft getretenen Abfallwirtschaftsgesetzes (AWG) erlassene Bescheid (so genannter Systemgenehmigungsbescheid) galt nach § 77 Abs. 1 Z 8 des Abfallwirtschaftsgesetzes 2002 (AWG 2002) als Genehmigung für Sammel- und Verwertungssysteme nach § 29 leg. cit. weiter. Im Abschnitt B Punkt 2 ("Zweck des Sammel- und Verwertungssystems") dieses Bescheides wurde u.a. festgehalten, dass keine Gewinnerzielungsabsicht vorliege. Weiters wird in der Bescheidbegründung erwähnt, dass zur Gewährleistung der finanziellen Stabilität Rücklagen oder Rückstellungen für "Zufallsgewinne" zu bilden seien, diesbezüglich sei der Entsorgungsvertrag anzupassen. Eine Gewinnausschüttung an die Gesellschafter habe weiterhin zu unterbleiben.

In den Jahren 2001 und 2002 erwirtschaftete die Beschwerdeführerin ein höheres Ergebnis, als zur Kostendeckung notwendig war. Diese "Zufallsgewinne" wurden in den Jahresabschlüssen der Beschwerdeführerin "passiviert" (der erzielte "Zufallsgewinn" durch eine Passivpost in gleicher Höhe ergebniswirksam neutralisiert).

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde im Instanzenzug die Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie die Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2004 festgesetzt, das Vorliegen von Liebhaberei verneint und die "Passivierung der Zufallsgewinne" nicht anerkannt.

Im Verwaltungsverfahren hatte die Beschwerdeführerin dazu zusammengefasst Folgendes vorgebracht:

Im Entsorgungsvertrag würde der Grundsatz der Verneinung einer Gewinnerzielungsabsicht ("Non-Profit-Status") schuldrechtlich verpflichtend für sämtliche Systemteilnehmer festgelegt. Die Unsicherheitsfaktoren der Tarifikalkulation könnten nicht nur zu "Zufallsgewinnen", sondern auch zu "Zufallsverlusten" führen. Dies habe im April 1997 dazu geführt, dass die Beschwerdeführerin den Ausgleich habe anmelden müssen. Aus dem zeitlichen Ablauf der Tariffestsetzungen der einzelnen Jahre ergebe sich eindeutig, dass die Beschwerdeführerin nach Erfüllung ihres Ausgleiches angemessene Tarife unter Beachtung der zur Entscheidungsfindung gegebenen jeweiligen Rahmenbedingungen ermittelt habe. Der Tarif pro Tonne sei zwischen 2001 und 2004 jährlich um bis zu 5 EUR gesenkt worden.

Die Lizenzentnahmen seien laut Entsorgungsvertrag zweckgewidmete und daher vorbelastete Einnahmen, ein allenfalls erzielter Überschuss sei in künftige Tarife einzubinden. Es handle sich daher beim Überschuss um keinen Gewinn. Eine solche Qualifizierung negiere die schuldrechtliche Verpflichtung aus dem Entsorgungsvertrag vollkommen, welcher zur Passivierung eines Überschusses verpflichte. Die Behauptung eines Gewinnes entspreche daher nicht der Sachlage.

Weiters verwies die Beschwerdeführerin auf ein der belangten Behörde vorgelegtes Rechtsgutachten vom 29. November 2005. In diesem wurde ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin zwei voneinander unabhängige, sowohl organisatorisch wie auch rechnerisch getrennte (abgabenrechtlich zwei getrennte Betriebe darstellende) Geschäftsfelder betreibe, wobei die von der Beschwerdeführerin im Rahmen des Geschäftsfeldes der "Sammlung und Verwertung von Altglas im ARA-System" ausgeübte Tätigkeit entsprechend den dafür geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen (Kostendeckungsprinzip) strukturell auf Dauer nicht ertragbringend und ertragsteuerlich damit nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren sei, sondern so genannte Liebhaberei darstelle.

Demgegenüber führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, der Umstand, dass "Zufallsergebnisse" erwirtschaftet würden, zeige, dass die Beschwerdeführerin einen Gewerbebetrieb ausübe. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin weise das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes, nämlich "Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" auf. Überdies würden Gewinne erzielt. Wenn Gewinne ohne Gewinnerzielungsabsicht erzielt würden, liege dennoch eine Einkunftsquelle vor; die Gewinnerzielungsabsicht müsse zwar objektiv erkennbar sein, doch genügen dafür tatsächlich erzielte Gewinne (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 18. September 1991, 91/13/0072).

Vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgehend verneinte die belangte Behörde, dass eine "Passivierung der Zufallsgewinne" als Verbindlichkeit zulässig sei, weil die Erzwingbarkeit, eine Voraussetzung für das Vorliegen einer Verbindlichkeit, fehle. Auch Rückstellungen seien nicht zu bilden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 leg.cit.).

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind - darunter die GesmbH -, sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen (§ 7 Abs. 3 KStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung).

Die Zurechnung nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 in der Stammfassung setzt aber voraus, dass überhaupt steuerbare Einkünfte iSd

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 vorliegen (vgl. Burgstaller in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 7, Rz 164).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 2 Abs. 3 Z 3 iVm

§ 23 Z 1 EStG 1988 die Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Nach § 1 Abs. 1 der u.a. zu § 7 Abs. 2 KStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. Nr. 33/1993 (Liebhabereiverordnung) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen, und die nicht unter den im Beschwerdefall nicht interessierenden Abs. 2 fällt.

Auch eine von einer der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaft ausgeübte Betätigung kann als so genannte Liebhaberei angesehen werden (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 28. April 2009, 2006/13/0140, mwN).

Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde vom Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgegangen. Dem Umstand, dass tatsächlich (mit entsprechenden Passivposten buchmäßig neutralisierte) Gewinne erzielt worden seien, hat die belangte Behörde entnommen, die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei in Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt worden.

Die belangte Behörde nimmt dabei das erwähnte hg. Erkenntnis vom 18. September 1991 für sich in Anspruch. Der jenem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt ist mit dem Beschwerdefall jedoch nicht vergleichbar. Der Gerichtshof hatte zu einer von einer natürlichen Person ausgeübten Tätigkeit eines "Wenders", welche darauf abgezielt habe, Kranken durch Handauflegen und Kräfteübertragung Heilung oder Linderung zu verschaffen, ausgesprochen, dass die damals belangte Behörde auf die Gewinnabsicht, die sich als Willensakt regelmäßig nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar aufgrund des nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhaltes feststellen lässt, unbedenklich aus den durch mehrere Jahre tatsächlich erzielten Gewinnen aus einer an sich schon "gewinnträchtigen" Tätigkeit schließen durfte.

Aus dem im Beschwerdefall durch das AWG und das AWG 2002 sowie den erwähnten Systemgenehmigungsbescheid vom 10. Mai 1999 gegebenen verwaltungsrechtlichen und durch den oben auszugsweise wiedergegebenen Entsorgungsvertrag gebildeten schuldrechtlichen Rahmen für die im in Rede stehenden Geschäftsfeld der "Sammlung und Verwertung von Altglas im ARA-System" ausgeübte Tätigkeit der beschwerdeführenden GesmbH ergeben sich allerdings wesentliche Indizien für das Fehlen einer (auf Dauer angelegten) objektiven Ertragsfähigkeit und auch einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht. Innerhalb dieses Rahmens kann auch nicht von einer "an sich schon gewinnträchtigen Tätigkeit" gesprochen werden. Dass die Beschwerdeführerin die Tarifikalkulation bewusst entgegen den Vorgaben dieses Rahmens vorgenommen hätte oder dass diese zu einem steuerlichen Gesamtgewinn hätte führen müssen, hat die belangte Behörde nicht festgestellt.

Damit durfte die belangte Behörde aus dem Umstand, dass in den Streitjahren (auch als "planwidrige Überschüsse" bezeichnete) "Gewinne" ausgewiesen wurden (auf deren "untrennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang" mit der Verrechnung "unterkostendeckender" Entgelte in den Folgejahren die Beschwerde beispielsweise hinweist), noch nicht das Vorliegen einer Einkunftsquelle ableiten. Deshalb erübrigt es sich, auf das Beschwerdevorbringen zu der von der belangten Behörde verneinten Bildung einer "Passivpost" in Höhe des jeweils erzielten "Zufallsgewinnes" aus dem Titel einer Verbindlichkeit, einer passiven Rechnungsabgrenzungspost oder einer Rückstellung näher einzugehen.

Der angefochtene Bescheid war somit schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben

Die Kostenentscheidung stützt sich im Rahmen des gestellten Begehrens (§ 59 Abs. 1 VwGG) auf die § 47ff VwGG.

Wien, am 20. Oktober 2009