



GZ. RV/3314-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 20. Dezember 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Rudolf Glass, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk, vertreten durch Mag. Christa Dürr, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1990 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. sind nach Roswitha G. Erben einer Tabaktrafik, die per 1. 7. 1990 an Herrn Franz R. verkauft wurde. Die Bw. beantragten den dabei erzielten Veräußerungsgewinn in Höhe von öS 549.999,-- gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 begünstigt zu besteuern, da die Veräußerung zur Abwendung eines drohenden Vermögensverlustes durch behördlichen Eingriff seitens der Monopolverwaltungsstelle erfolgt sei.

Das Finanzamt verweigerte die begünstigte Besteuerung, mit der Begründung, dass es sich bei der durch die Monopolverwaltungsstelle für Wien, NÖ und Bgld. vertretenen Austria Tabakwerke AG um keine Behörde handle, kein Akt der Hoheitsverwaltung und damit kein (drohender) behördlicher Eingriff vorläge.

Die Bw. erhoben gegen diesen Bescheid Berufung und beantragten aufgrund der abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 2.6.2000 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Der **Sachverhalt** (siehe F-Akt 1990/ S 18 ff, Berufung vom 20.12.1999) stellt sich, entsprechend der Darstellung der Bw., unstrittig wie folgt dar:

Die nach Tabakmonopolgesetz 1968 (i.d.F. TabMG 1968) für die Erteilung des Bestellungsvertrages zuständige Monopolverwaltungsstelle für Wien, NÖ und Bgld. hat den Bw. als Erben nach Roswitha G. mitgeteilt, dass ihnen definitiv keine für den Betrieb einer Trafik notwendige Bestellung erteilt wird.

Um aber die Bw. vor einem drohenden Vermögensverlust zu schützen, wurde mit ihnen nach harten Verhandlungen am 21. 11. 1989 ein "provisorischer Bestellungsvertrag" gemäß §§ 34 und 35 TabMG 1968 abgeschlossen.

Dieser Vertrag (Vertragsaktenzahl MVW: 1010 0031/428 367) wurde von der Austria Tabakwerke AG, vertreten durch die Monopolverwaltungsstelle für Wien, NÖ und Bgld, vorläufig für die Zeit bis zur Bestellung eines nach § 28 Abs. 1, § 30, § 32 oder § 33 TabMG 1968 bestimmten Bewerbers, längsten aber für zwei Jahre abgeschlossen und konnte überdies, jederzeit durch schriftliche Erklärung gekündigt werden. Falls der Vertrag durch die Monopolverwaltungsstelle beendet wird, verzichtet der Tabaktrafikant auf das Recht der Beschwerde.

Der Vertrag wurde zwar nur mit einem der Erben, Wolfgang G. sen. abgeschlossen, die Einkünfte aus dem Verkauf des Betriebs sind aber allen Erben entsprechend ihres Erbteiles zu je 1/3 zugeflossen und daher einheitlich und gesondert festzustellen (siehe dazu Schreiben vom 24.1.1991, Berufung vom 20.12.1999, Stellungnahme gegenüber dem UFS vom 18.10.2004 und AV über Telefonat vom 21.10.2004).

Gleichzeitig mit dem Vertragsabschluß wurde vereinbart, dass diese provisorische Bestellung nur erfolgte, um den Bw. die Möglichkeit zu geben, diese standortgebundenen Vertriebsrechte an einen begünstigten Bewerber zu verkaufen.

Die diesbezügliche Frist ist kurzfristig zu verstehen und erstreckt sich nicht auf die im Vertrag genannten zwei Jahre. Die Monopolverwaltungsstelle wies mit Schreiben vom 28.6.1990 auf die seit Vertragsabschluß bereits verstrichenen acht Monate hin und betonte, dass über Ende 1990 hinaus mit keiner weiteren Fristverlängerung zu rechnen sei.

Die Schwierigkeit für die Bw. lag darin, einen nach TabMG 1968 begünstigten Erwerber zu finden, der auch die Mittel zum Erwerb der wertvollen Vertriebsrechte aufbringen konnte. Da nach monatelangem Suchen, kein besserer Bieter gefunden wurde, erfolgte aufgrund des Drängens der Monopolverwaltungsstelle der Verkauf an Franz R. mit Vertrag vom 1.7.1990.

Der Nettoverkaufspreis in Höhe von öS 650.000,-- entfiel zur Gänze auf das standortgebundene Vertriebsrecht. Da das Geschäftslokal lediglich 12 m² umfasste und dafür eine hohe Miete von netto öS 4.000,-- zu entrichten war, wurde für die Übertragung des Hauptmietrechtes nichts bezahlt. Die vorhandene Geschäftseinrichtung war zu vernachlässigen (siehe Arbeitsbogen S 54, Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 1.3.1993).

In der **Berufungsbegründung** wenden die Bw. ein, dass nicht die Austria Tabakwerke AG, sondern die Monopolverwaltungsstelle den Bestellungsvertrag gekündigt bzw. vorab nicht mehr den Erben erteilt habe. Diese sei ein Gremium, das nach TabMG 1968 zwecks Erteilung solcher Bestellungsverträge geschaffen worden sei. Die Kündigung bzw. Nichterteilung einer Bestellung zum Vertrieb von Tabakwaren erfolge also nicht aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages, sondern aufgrund eines hoheitlichen Rechtsaktes auf Basis des TabMG 1968, durch ein in diesem Gesetz normiertes Gremium. Die Bestellungsverträge basierten nicht auf einem privatrechtlichen Vertrag, sondern auf einem hoheitlichen Rechtsakt. Im Übrigen bestimme eine Besetzungskommission, wer einen Bestellungsvertrag bekomme.

Es sei unbestritten, dass die Bw. von der Monopolverwaltungsstelle, gegen ihren Willen zum Verkauf gezwungen waren.

Nach Ansicht der Bw. (Hinweise auf ÖStZ 1989, 299, Neukauf lärmarmen LKW i. V. m. Nachtfahrverbot) würde ein behördlicher Eingriff bereits dann vorliegen, wenn ein Unternehmer in freier Entscheidung aufgrund neuer gesetzlicher Vorschriften eine vorherige Investitionsentscheidung ändere. Der behördliche Eingriff müsse also gar nicht auf den konkreten Fall gerichtet sein. Es genüge bereits eine allgemeine gesetzliche Maßnahme.

Die Ausstellung eines nur befristeten Bestellungsvertrages und die Aufforderung die Trafik an einen begünstigten Erwerber zu verkaufen, um einen Totalverlust der standortgebundenen Vertriebsrechte zu vermeiden, stelle einen behördlichen Eingriff im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 dar. Ein nichtbehördlicher Wirtschaftsbetrieb könne von sich aus nicht einen derartig gravierenden Eingriff in Vermögensrechte vornehmen.

Im Zuge der am 20. Dezember 2004 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde der vorliegende Sachverhalt, wie oben dargestellt, bestätigt. Im Übrigen beharrten beide Parteien auf ihren bereits in Vorverfahren geäußerten Rechtsstandpunkten und Anträgen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Jahr 1990 geltenden Fassung, ermäßigt sich der Steuersatz für dabei aufgedeckte stille Reserven auf ein Viertel des Durchschnittssteuersatzes, wenn Wirtschaftsgüter durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.

Gemäß § 4 Abs. 3 erster Satz des Tabakmonopolgesetzes 1968 (TabMG 1968) hat die Austria Tabakwerke AG für den Handel mit Tabakerzeugnissen im Zollgebiet, der nicht von ihr selbst besorgt wird (Verschleiß), durch ihre Außenstellen in den einzelnen Bundesländern (**Monopolverwaltungsstellen**) Tabakverschleißer in der erforderlichen Anzahl und für bestimmte Standorte vertraglich zu bestellen.

Gemäß § 34 Abs. 1 TabMG 1968 hat die Monopolverwaltungsstelle jeden Bewerber um eine Tabakverschleißgeschäft zum Tabakverschleißer zu bestellen, der von der Bestellungskommission, in den Fällen des § 32 von der Generaldirektion der Austria Tabakwerke AG und in den Fällen der §§ 30 und 33 von ihr selbst bestimmt wurde.

Gemäß § 35 TabMG 1968 kann die Monopolverwaltungsstelle, wenn ein Tabakverschleißgeschäft vergeben werden soll, weil der mit dem bisherigen Inhaber abgeschlossene Bestellungsvertrag erloschen ist, für die Zeit bis zur Bestellung eine nach § 28 Abs. 1, § 30,

§ 32 oder § 33 bestimmten Bewerbers, längstens jedoch für zwei Jahre, einen von ihr bestellten Tabakverschleißer vorläufig bestellen.

§ 28 TabMG 1968 regelt die Einrichtung und Zusammensetzung der Bestellungskommission die bestimmt welchem der begünstigten Bewerber der Vorzug zu geben ist. Wobei insbesondere auch geregelt wird, wer aus dem Kreis der begünstigten Bewerber (siehe § 25 TabMG; Invaliden, Kriegsoffer, Blinde u. ä.) durch wen in der Bestellungskommission repräsentiert wird.

Sofern kein Anbot eines begünstigten Bewerbers zu berücksichtigen ist, hat die Auswahl gemäß § 27 TabMG 1968 nach kaufmännischen Grundsätzen zu erfolgen.

Die §§ 30 und 33 TabMG 1968 regeln, wann die Monopolverwaltungsstelle und § 32 TabMG 1968 in welchen Fällen die Generaldirektion der Austria Tabakwerke AG (jeweils ohne Mitwirkung der Bestellungskommission gemäß § 28 TabMG) bestimmt, welcher Bewerber zu bestellen ist.

Der oben dargestellte Sachverhalt ist unstrittig, es ist lediglich strittig, ob es sich bei der Austria Tabakwerke AG bzw. der - diese bei Vertragsabschluß vertretende - Monopolverwaltungsstelle um eine Behörde und bei ihren Handlungen daher um behördliche Eingriffe handelt und ob diese Eingriffe die im § 37 Abs. 5 EStG 1988 (in der für 1990 gültigen Fassung) geforderte Qualität erreichen.

Bei den im § 4 TabMG der Austria Tabakwerke AG bzw. den von dieser gemäß § 4 Abs. 3 TabMG einzurichtenden Monopolverwaltungsstellen übertragenen Aufgaben handelt es sich um solche der Privatwirtschaftsverwaltung und nicht um hoheitliche (behördliche) Aufgaben. Der Abschnitt III des TabMG 1968 (§§ 22 bis 36) über die Ausschreibung oder Besetzung von Tabakverschleißgeschäften enthält keine Regelung, die die Entscheidung, wer in einem Besetzungsfall als Tabakverschleißer zu bestellen ist, als Bescheid einer Verwaltungsbehörde erscheinen lassen könnte. Die Entscheidungsträger sind in diesen Belangen nicht als öffentliche Verwaltungsträger mit hoheitlichen Befugnissen (*imperium*) ausgestattet; diesbezüglich liegt keine Beleihung vor. Daran ändert der an die Beobachtung gesetzlicher Regeln gebundene Willensbildungsprozess des Vertragspartners (Monopolverwaltungsstelle) des Bewerbers nichts (siehe dazu " Das Tabakmonopolgesetz 1968", Curda, Tz. 1 zu § 4 und VwGH vom 25.1.1991, 90/17/0442).

Der Bestellungsvertrag wird zwischen der Austria Tabakwerke AG bzw. der von dieser gemäß § 4 Abs. 3 TabMG 1968 einzurichtenden Monopolverwaltungsstelle - die lt. dieser Bestimmung, lediglich eine Außenstelle der Austria Tabakwerke AG ist - und dem ausge-

wählten Bewerber um das Tabakverschleißgeschäft abgeschlossen und regelt die Rechte und Pflichten der beiden Vertragspartner aus dem zwischen ihnen bestehenden ZIVILRECHTLICHEN Verhältnis (siehe VwGH vom 24.9.1993, 93/17/0263; vom 19.6.1985, 85/17/0052, AW 85/17/009 und vom 25.1.1991, 90/17/0442, 90/17/0506 und vgl. hierzu die Erläuterungen zur RV zum TabMG 1968, 635 BlgNR XI. GP, abgedruckt bei Curda, Das Tabakmonopolgesetz 1968, Wien 1983, Seite 91).

Der Abschluss eines solchen Vertrages mag zwar hinsichtlich der Willensbildung der Monopolverwaltungsstelle durch die gesetzlichen Vorschriften des TabMG 1968, durch die Mitwirkung des Bundesgremiums der Tabakverschleißer an den allgemeinen Vertragsbedingungen (§ 16 TabMG 1968) und durch die Entscheidungen einer einzurichtenden Besetzungskommission (§ 28 TabMG 1968) teilweise Regelungen unterworfen sein, das vermag jedoch nichts am zivilrechtlichen Charakter dieses Vertrages zu ändern. Auch die Kündigung eines solchen zivilrechtlichen Dauerschuldverhältnisses – einem einseitigen, rechtsgestaltenden Akt eines Vertragspartners – stellt keinen Bescheid und kein behördliches Handeln dar (siehe dazu VwGH vom 24.9.1993, 93/17/0263 und vom 25.1.1991, 90/17/0442 und die dort zitierten Vorjudikate).

Die Monopolverwaltungsstelle wird also weder bei Abschluss eines bloß provisorischen Bestellungsvertrages, noch bei drängen auf Verkauf an einen begünstigten Erwerber behördlich - im Rahmen der Hoheitsverwaltung - tätig. Selbst die - ohnehin nicht erfolgte - Kündigung des Vertrages, wäre Ausfluss des zivilrechtlichen Gestaltungswillens, der im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung tätig werdenden Monopolverwaltungsstelle. Es liegt somit in keinem Fall ein behördlicher Eingriff i. S. des § 37 Abs. 5 EStG 1988, in der Fassung vor der Novelle BGBl 1996/201, vor.

Es war daher schon deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Im Übrigen ist unter einem behördlichen Eingriff nicht jede behördliche Einwirkung auf ein Geschehen zu verstehen, sondern nur eine solche, mit der die öffentliche Hand Eigentumsrechte zu ihren Gunsten verschiebt oder in einer Weise beeinträchtigt, dass – ohne Übertragung des Eigentums – das Eigentumsrecht an einer Sache mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt wird. Als behördlicher Eingriff kommt daher nur eine Enteignung oder Beschränkung von Eigentumsrechten mit enteignungsähnlicher Wirkung in Betracht (siehe VwGH vom 9.9.1998, 95/14/0017 und vom 25.10.1995, 94/15/009).

Unbeschadet des Umstands, dass kein behördliches Handeln gegeben ist, liegt auch keine Eigentumsverschiebung zugunsten der Austria Tabakwerke AG bzw. der Monopolverwaltungsstelle oder eine Beeinträchtigung mit enteignungsähnlicher Wirkung vor.

Die Bw. geben selbst an, dass der provisorische Vertrag überhaupt nur abgeschlossen wurde *um den Bw. die Möglichkeit zu geben, diese standortgebundenen Vertriebsrechte an einen begünstigten Bewerber zu verkaufen und die Bw. vor einem drohenden Vermögensverlust zu schützen*. Es kann also gar keine Rede davon sein, dass Eigentumsrechte zugunsten der Monopolverwaltung oder der Austria Tabakwerke AG verschoben wurden bzw. eine andere enteignungsähnliche Wirkung erzielt wurde. Vielmehr wurde erst so den Bw. die Möglichkeit eingeräumt, aus dem Verkauf des Vertriebsrechtes an Dritte, einen Gewinn zu erzielen.

Wohingegen sie ohne provisorischen Bestandvertragsabschluss zwar ebenfalls keine Enteignung erlitten, aber tatsächlich einen beträchtlichen Vermögensverlust erfahren hätten. Denn gemäß § 35 TabMG 1968 kann die Monopolverwaltungsstelle einen befristeten, provisorischen Vertrag abschließen. Sie könnte aber nach eigenem Ermessen auch gleich selbst auf die Suche nach einem Erwerber gehen. Der befristete Vertrag wurde lt. Bw. eben nur errichtet, um diesen den Verkauf des Vertriebsrechtes zu ermöglichen. Das Drängen der Monopolverwaltungsstelle auf baldigen Verkauf, stellt keine drohende Enteignung dar. Es war zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt Eigentum zugunsten der Austria Tabakwerke AG zu verschieben. Es handelt sich lediglich um eine Aufforderung an die Bw., sich vereinbarungskonform zu verhalten – die Befristung des Vertrages war lt. Bw. kurzfristig zu verstehen und sollte sich nicht auf zwei Jahre erstrecken - und an einen Dritten zu verkaufen. Es ist auch so, dass der provisorische Vertrag gemäß § 35 TabMG 1968 von der Monopolverwaltungsstelle nur bis zur Bestellung eines begünstigten Erwerbers (so auch der Bw.) und allgemein nur auf maximal 2 Jahre befristet abgeschlossen werden kann und nach Ablauf dieser Frist ein Verkauf von Vertriebsrechten nicht mehr in Betracht kommt. Insoweit lag das Drängen auf baldigen Verkauf bis Ende 1990 durchaus auch im Interesse der Bw.

Es liegt also, wie bereits oben ausgeführt, unbeschadet des Umstands, dass ohnehin kein behördlicher Eingriff vorliegt, auch keine Enteignung oder drohende Enteignung im Sinne einer Eigentumsverschiebung zu Gunsten der Monopolverwaltungsstelle bzw. der Austria Tabakwerke AG vor. Vielmehr wird ausdrücklich auf die wirtschaftlichen Interessen und damit verbunden die Rechte der Bw. Bedacht genommen, in dem ein Verkauf an Dritte ermöglicht wurde. Auch insoweit fehlt es also an einem weiteren Tatbestandsmerkmal für die Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 und es war auch demgemäß spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 20. Dezember 2004