

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.03.2010

Geschäftszahl

2005/13/0017

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Pelant und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde

1. des W G, 2. des W G und 3. des R G, alle vertreten durch Putz & Partner, Rechtsanwälte in 1030 Wien, Reisnerstraße 12/22, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 20. Dezember 2004, Zl. RV/3314-W/02, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1990, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet angewiesen.**

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer sind Erben nach der am 3. November 1989 verstorbenen Roswitha G., die eine Tabaktrafik betrieben hatte. Mit Kaufvertrag vom 1. Juli 1990 veräußerten sie das gesamte Unternehmen, bestehend aus dem Warenlager (S 130.486,80 zzgl. USt) und "sonstigen Unternehmenswerten" (S 650.000,-- zzgl. USt) an Franz R.

Mit an die "Erben nach G. Roswitha" adressierter Erledigung vom 23. September 1999 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 1990 mit S 549.999,-- fest. In der Begründung wurde ausgeführt, die "Austria Tabakwerke" seien keine Behörde und die veräußerten Wirtschaftsgüter seien nicht durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, weshalb die in § 37 Abs. 5 EStG 1988 für solche Fälle vorgesehene Begünstigung nicht zur Anwendung komme.

In ihrer Berufung gegen diese Erledigung brachten die Beschwerdeführer - soweit hier wesentlich - vor, nach dem Tod von Roswitha G. habe die nach dem Tabakmonopolgesetz für die Erteilung des so genannten Bestellungsvertrages zuständige Monopolverwaltungsstelle den Erben mitgeteilt, dass ihnen definitiv keine für den Betrieb der Trafik notwendige Bestellung erteilt werden würde. Um die Erben vor einem dadurch drohenden Vermögensverlust zu schützen, sei noch im November 1989 ein "provisorischer Bestellungsvertrag" abgeschlossen worden, durch den einer der Beschwerdeführer ermächtigt worden sei, Tabakerzeugnisse zu beziehen und zu vertreiben. Gleichzeitig sei aber mitgeteilt und vereinbart worden, dass diese provisorische Bestellung nur erfolgt sei, um den Erben die Möglichkeit zu geben, die standortgebundenen Vertriebsrechte an einen so genannten begünstigten Bewerber zu verkaufen. In einem Schreiben der Monopolverwaltung vom Juni 1990 sei auf den bereits verstrichenen Zeitraum hingewiesen und betont worden, dass über das Jahr 1990 hinaus mit keiner weiteren Fristverlängerung zu rechnen sei. Da nach monatelanger Suche unter begünstigten Bewerbern kein besserer Bieter gefunden worden sei, sei es auf Grund des Drängens der Monopolverwaltung zum Verkauf an Franz R. gekommen. Die "Kündigung bzw. Nichterteilung einer weiteren Bestellung zum Vertrieb von Tabakwaren im Bundesgebiet" erfolge nicht durch die Austria Tabakwerke, sondern durch die Monopolverwaltungsstelle und nicht auf Grund eines privatrechtlichen Vertrages, sondern auf Grund eines hoheitlichen Rechtsaktes auf Basis des Tabakmonopolgesetzes durch ein in diesem Gesetz normiertes Gremium. Die Entscheidung, wer einen solchen Bestellungsvertrag bekomme, werde in jedem Einzelfall von einer im Tabakmonopolgesetz bestimmten Besetzungskommission getroffen. Die Beschwerdeführer seien gegen ihren Willen von der Monopolverwaltungsstelle zum Verkauf gezwungen gewesen. Der Begriff des "behördlichen

Eingriffs" komme außer in § 37 etwa auch in § 10 EStG 1988 vor, wobei im Finanzausschussbericht die Veräußerung eines Fahrzeuges, um im Hinblick auf das Nachfahrverbot ein lärmarmes Fahrzeug anzuschaffen, als Beispiel für einen "behördlichen Eingriff" genannt worden sei. Als "behördlicher Eingriff" komme daher auch eine allgemeine gesetzliche Maßnahme in Betracht. Im vorliegenden Fall allerdings habe ein im Tabakmonopolgesetz bestimmtes Gremium eine Entscheidung gefällt, die die Beschwerdeführer gezwungen habe, ihre ortsgebundenen Vertriebsrechte zu verkaufen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Mai 2000 als unbegründet ab, wobei es in der Begründung fallbezogen hieß, der provisorische Vertrag sei mit der Austria Tabakwerke AG, vertreten durch die Monopolverwaltungsstelle, abgeschlossen worden und die Austria Tabakwerke AG sei keine Behörde.

Im Vorlageantrag vom 2. Juni 2000, in dem sie sich mit der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden erklärten, führten die Beschwerdeführer u.a. aus, auch nicht begünstigte Personen könnten einen Bestellungsvertrag erhalten, wenn die nach dem Tabakmonopolgesetz geschaffene Kommission keinen Einwand erhebe oder sich kein anspruchsberechtigter Erwerber für den Standort interessiere. Ein nichtbehördlicher Wirtschaftsbetrieb könne von sich aus keinen derartigen gravierenden Eingriff in Vermögensrechte vornehmen.

Mit Bescheid vom 28. Juli 2000 wies das Finanzamt die Berufung und den Vorlageantrag zurück, weil die bekämpfte Erledigung, in der ihre Adressaten nicht namentlich genannt worden seien, kein Bescheid gewesen sei. Mit gleichem Datum wurde ein inhaltlich im Übrigen gleich lautender, aber an die Beschwerdeführer adressierter Feststellungsbescheid erlassen.

Die Beschwerdeführer erhoben dagegen - unter Verweisung auf das schon erstattete Vorbringen - Berufung.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 20. Dezember 2004 brachten die Beschwerdeführer vor, die Nichtvergabe der Trafik an die Beschwerdeführer, der Abschluss eines lediglich provisorischen Vertrages und das Drängen auf Verkauf stelle einen behördlichen Eingriff dar. Der "erfolgte Eingriff in das Eigentumsrecht" sei "nur durch übergeordnete soziale und öffentliche Interessen gestattet".

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung stellte sie als Teil des im Wesentlichen unstrittigen Sachverhaltes u.a. - einem Schreiben des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführer im Arbeitsbogen folgend - fest, der Betrag von S 650.000,-- sei zur Gänze auf das standortgebundene Vertriebsrecht entfallen. Für die Übertragung des Hauptmietrechtes sei nichts gezahlt worden, die vorhandene Geschäftseinrichtung sei zu vernachlässigen gewesen.

In ihren rechtlichen Erwägungen stellte die belangte Behörde zunächst dar, gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Jahr 1990 maßgeblichen Fassung ermäßige sich der Steuersatz für 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 ausschieden.

Gemäß § 4 Abs. 3 erster Satz des Tabakmonopolgesetzes 1968 (TabMG 1968) habe die Austria Tabakwerke AG für den Handel mit Tabakerzeugnissen im Zollgebiet, der nicht von ihr selbst besorgt werde, 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 habe die Monopolverwaltungsstelle jenen Bewerber zum Tabakverschleißer zu bestellen, der von der Bestellungskommission, in den Fällen des § 32 TabMG 1968 von der Generaldirektion der Austria Tabakwerke AG und in den Fällen der §§ 30 und 33 TabMG 1968 von ihr selbst bestimmt werde. Wenn ein Tabakverschleißgeschäft vergeben werden solle, weil der mit dem bisherigen Inhaber abgeschlossene Bestellungsvertrag erloschen sei, so könne die Monopolverwaltungsstelle gemäß § 35 TabMG 1968 für die Zeit bis zur Bestellung eines nach § 28 Abs. 1, § 30, § 32 oder § 33 TabMG 1968 bestimmten Bewerbers, längstens jedoch für zwei Jahre, einen von ihr bestimmten Tabakverschleißer vorläufig bestellen.

§ 28 TabMG 1968 regle die Einrichtung und Zusammensetzung der Bestellungskommission, die bestimme, welchem der begünstigten Bewerber der Vorzug zu geben sei. Dabei werde insbesondere auch geregelt, wer aus dem Kreis der begünstigten Bewerber (§ 25 TabMG 1968: Invalide, Kriegsoffer, Blinde u.ä.) durch wen in der Bestellungskommission repräsentiert werde. Sofern kein Anbot eines begünstigten Bewerbers zu berücksichtigen sei, habe die Auswahl gemäß § 27 TabMG 1968 nach kaufmännischen Grundsätzen zu erfolgen.

Im vorliegenden Fall sei nur strittig, ob es sich bei der Austria Tabakwerke AG bzw. der - diese bei Vertragsschluss vertretenden - Monopolverwaltungsstelle um eine Behörde und bei ihren Handlungen daher um behördliche Eingriffe handle, und ob diese Eingriffe die in § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Jahr 1990 maßgeblichen Fassung geforderte Qualität erreichten.

Die der Austria Tabakwerke AG und den von ihr gemäß § 4 Abs. 3 TabMG 1968 eingerichteten Monopolverwaltungsstellen übertragenen Aufgaben seien nicht hoheitliche (behördliche) Aufgaben, sondern solche der Privatwirtschaftsverwaltung. Das TabMG 1968 enthalte, wie u.a. der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. Jänner 1991, Zlen. 90/17/0442, 0506, dargelegt habe, keine Regelung, die die Entscheidung, wer jeweils als Tabakverschleißer zu bestellen sei, als Bescheid einer Verwaltungsbehörde

erscheinen lassen könnte. Die Entscheidungsträger seien in diesen Belangen nicht als öffentliche Verwaltungsträger mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet, diesbezüglich liege keine Beleihung vor. Der an die Beachtung gesetzlicher Regeln gebundene Willensbildungsprozess des Vertragspartners des Bewerbers ändere daran nichts.

Der Bestellsvertrag werde - wie in dem genannten und in weiteren Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes und im Schrifttum dargelegt - zwischen der Austria Tabakwerke AG bzw. der von dieser einzurichtenden Monopolverwaltungsstelle, die lediglich eine Außenstelle der Austria Tabakwerke AG sei, und dem ausgewählten Bewerber abgeschlossen und regle die Rechte und Pflichten aus dem zivilrechtlichen Verhältnis zwischen den Vertragspartnern. Der Abschluss eines solchen Vertrages möge zwar hinsichtlich der Willensbildung der Monopolverwaltungsstelle durch die gesetzlichen Vorschriften des TabMG 1968, durch die Mitwirkung des Bundesgremiums der Tabakverschleißer an den allgemeinen Vertragsbedingungen und durch die Entscheidungen der einzurichtenden Besetzungskommission (§ 28 TabMG 1968) teilweise Regelungen unterworfen sein, was jedoch nichts am zivilrechtlichen Charakter des Vertrages ändere. Auch die Kündigung eines solchen zivilrechtlichen Dauerschuldverhältnisses stelle keinen Bescheid und kein behördliches Handeln dar.

Die Monopolverwaltungsstelle werde also weder beim Abschluss eines provisorischen Bestellsvertrages, noch beim Drängen auf Verkauf an einen begünstigten Erwerber behördlich im Rahmen der Hoheitsverwaltung tätig. Selbst eine - ohnehin nicht erfolgte - Kündigung wäre Ausfluss des zivilrechtlichen Gestaltungswillens der im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung tätig werdenden Monopolverwaltungsstelle. Ein behördlicher Eingriff liege schon aus diesen Gründen nicht vor.

Im Übrigen komme nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als behördlicher Eingriff aber auch nur eine Enteignung oder eine Beschränkung von Eigentumsrechten mit enteignungsähnlicher Wirkung in Betracht. Auch eine Eigentumsverschiebung zugunsten der Austria Tabakwerke AG bzw. der Monopolverwaltung oder eine Beeinträchtigung mit enteignungsähnlicher Wirkung liege - wie die belangte Behörde näher ausführte - nicht vor. Der provisorische Vertrag habe den Beschwerdeführern einen Verkauf an Dritte überhaupt erst ermöglicht, und seine Verlängerung über zwei Jahre hinaus wäre nach § 35 TabMG 1968 gar nicht möglich gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

§ 37 Abs. 5 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Stammfassung lautete:

"Scheiden Wirtschaftsgüter durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs aus dem Betriebsvermögen aus, so ermäßigt sich der Steuersatz für dabei aufgedeckte stille Reserven auf ein Viertel des Durchschnittssteuersatzes. Diese Bestimmung ist nicht anzuwenden, soweit stille Reserven nach § 12 übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden."

In dem Erkenntnis vom 9. September 1998, Zl. 95/14/0017, auf das die belangte Behörde den Beschwerdeführer im angefochtenen Bescheid u.a. verwiesen hat, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, unter einem "behördlichen Eingriff" im Sinne der zitierten Vorschrift sei nicht jede behördliche Einwirkung auf ein Geschehen zu verstehen, sondern nur eine solche, mit der die öffentliche Hand Eigentumsrechte zu ihren Gunsten in einer Weise beeinträchtigt, dass - ohne Übertragung des Eigentums - das Eigentumsrecht an einer Sache mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt werde. In Betracht komme daher nur eine Enteignung oder eine Beschränkung von Eigentumsrechten mit enteignungsähnlicher Wirkung. Der Verwaltungsgerichtshof knüpfte dabei an das von der belangten Behörde ebenfalls zitierte Erkenntnis vom 25. Oktober 1995, Zl. 94/15/0009, an, das sich auf die im Wesentlichen gleich lautende Voraussetzung für das Nichtvorliegen eines Spekulationsgeschäftes in § 30 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 bezogen hatte.

In dem weiteren, zu der zuletzt genannten Vorschrift ergangenen Erkenntnis vom 25. Februar 2003, Zl. 99/14/0316, führte der Verwaltungsgerichtshof zum Begriff einer Veräußerung "zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs" aus, er beziehe sich auf Rechtsgeschäfte mit dem gleichen wirtschaftlichen Ergebnis, das bei Unterbleiben einer rechtsgeschäftlichen Einigung durch behördlichen Eingriff zwangsweise hergestellt werden könne. Gemeint sei die rechtsgeschäftliche Vorwegnahme des Rechtszustandes, der durch den behördlichen Eingriff bewirkt würde (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 28. November 2007, Zl. 2007/14/0009).

Wenn die Beschwerdeführer - ohne auf diese Judikatur einzugehen - meinen, ein Zusammenhang mit der Enteignung werde nur "von der belangten Behörde unterstellt", so sind sie daher gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die genannten Erkenntnisse zu verweisen.

Die Beschwerdeführer machen weiters geltend, nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes liege eine Enteignung auch

vor, wenn "eine Sache ... unmittelbar kraft Gesetzes dem

Eigentümer zwangsweise entzogen" werde oder daran auf gleiche Weise fremde Rechte begründet würden, die Bestimmungen des TabMG 1968 seien zweifellos "Einwirkungen der öffentlichen Hand", und die Beschwerdeführer seien durch diese Bestimmungen "gezwungen" gewesen, "ihre standortgebundenen

Vertriebsrechte" zu verkaufen. Gäbe es nicht das Tabakmonopolgesetz, so wären die festgestellten Vorgänge sittenwidrig und ein unzulässiger Eingriff in das verfassungsgesetzlich geschützte Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums sowie in die Erwerbsfreiheit, die freie Berufswahl und die Berufsausübungsfreiheit gewesen. § 13 TabMG 1968 sehe vor, dass den bestellten Tabakverschleißern vom Bundesministerium für Finanzen und somit durch einen Hoheitsakt der obersten Monopolbehörde die Bewilligung zum Verschleiß von Tabakerzeugnissen zu erteilen sei. Zusammengefasst ergebe sich, "dass die Versagung der Vertriebsrechte nur aufgrund eines Hoheitsaktes der obersten Monopolbehörde auf Basis des TabMG 1968 erfolgte und daher der aus dem erzwungenen Verkauf derselben entstandene Gewinn" gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 tariflich zu begünstigen sei.

Mit diesen Ausführungen zeigen die Beschwerdeführer nur auf, dass ihnen die den bestellten Tabakverschleißern zu erteilende Bewilligung zum Verschleiß deshalb nicht erteilt worden wäre, weil ihrer (dauerhaften) Bestellung zu Tabakverschleißern nach dem insoweit unstrittigen Sachverhalt das Gesetz entgegenstand. Die Beschwerdeführer wenden sich im Ergebnis gegen § 16 Abs. 3 lit. f TabMG 1968, wonach die allgemeinen Vertragsbedingungen für Tabaktrafikanten u.a. vorsehen mussten, dass der Vertrag "jedenfalls durch den Tod des Tabaktrafikanten erlischt", und gegen die - von ihnen offenbar nicht erfüllten - Voraussetzungen des § 26 TabMG 1968, unter denen das durch den Tod eines Tabakverschleißers frei gewordene Tabakverschleißgeschäft an einen sich darum bewerbenden Angehörigen zu vergeben war. Ein "Eigentum" an "Vertriebsrechten", zu dessen Aufgabe sie durch das "Drängen" der Monopolverwaltung gezwungen werden konnten, erwarben die Beschwerdeführer als Erben nach Roswitha G. bei dieser Rechtslage nicht. Dass mit einem von ihnen - zum Vorteil aller Beteiligten, und von vornherein nur für begrenzte Zeit - ein provisorischer Vertrag gemäß § 35 TabMG 1968 geschlossen wurde, hat mit einer Enteignung oder einer enteignungsähnlichen Beschränkung des Eigentums an einer Sache, wie von der belangten Behörde zutreffend dargelegt, nichts zu tun.

Die Beschwerde war schon aus diesen Gründen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2008.

Wien, am 23. März 2010