

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

25.06.2008

**Geschäftszahl**

2007/15/0102

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des O V in G, vertreten durch Pucher & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KEG in 8010 Graz, Rechbauerstraße 31, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 7. März 2007, GZ. RV/0548-G/05, betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2000, zu Recht erkannt:

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

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer, ein gemeinnütziger Verein zur Förderung und Betreuung Sehbehinderter und Blinder, wurde auf Basis eines notariell abgefassten Testaments zum Universalerben der am 29. April 1998 verstorbenen Lina S. eingesetzt.

Neben zahlreichen Legaten findet sich unter "Achtens" des Testaments auch folgende Auflage:

"Ich ordne an, dass nach meinem Ableben mein gesamtes bewegliches Vermögen von Herrn W.S., Allgemein beeideter gerichtlicher Sachverständiger für Kunst und Antiquitäten in (...) oder im Falle, dass dieser hiezu nicht in der Lage sein sollte, von Herrn Doktor C.S., listenmäßig verzeichnet und unter Hinzuziehung von zwei weiteren gerichtlich beeideten Sachverständigen, womöglich dabei Herr H.A, (in ...) zum tarifmäßigen Honorar geschätzt und dann von Herrn W.S. oder von Herrn Doktor C. S. freihändig verkauft wird. Für diese Tätigkeit soll er eine Provision von fünfzehn Prozent vom Verkaufserlös erhalten.

Vom Verkauf ausgenommen sind natürlich jene Gegenstände, welche ich als Legat vermacht habe.

Die zu erzielende Verkaufssumme fällt nach Abzug der Spesen, Gebühren und Steuern meinem Universalerben zu."

Unter Hinweis auf die dem beschwerdeführenden Verein mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichts vom 10. Juli 1998 eingeräumten Rechte beauftragte der Verein W.S. mit Schreiben vom 8. September 1998,

"(...) das bewegliche Nachlassvermögen in Anlehnung an das Schätzungsgutachten von Herrn H.A. vom 27.7.1998 (für die Antiquitäten), an das des Herrn O.L. vom 28.7.1998 (für den Schmuck) sowie unter Berücksichtigung des noch zu erstellenden Schätzungsgutachtens von Herrn E.S. (Münzen) im Namen des (*Beschwerdeführers*) freihändig, jedoch nicht unter dem Schätzwert zu verkaufen."

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der beschwerdegegenständlichen Jahre 1998 bis 2000 wurde festgestellt, dass aus der Veräußerung des Nachlasses der Lina S. im Jahr 1998 rund 9,517.000 S, 1999 rund 373.000 S und 2000 rund 151.000 S an Erlösen erzielt worden seien, und hiezu die Rechtsmeinung vertreten, dass die Veräußerung der Gegenstände aus dem Nachlass umsatzsteuerpflichtig sei, weil die Durchführung einer Vielzahl von Veräußerungsgeschäften über einen längeren Zeitraum eine nachhaltige Tätigkeit begründe, unabhängig davon, ob es sich um ein vermitteltes Geschäft oder um ein Kommissionsgeschäft handeln würde.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüferin an und erhöhte die vom Beschwerdeführer erklärten Umsätze um die diesbezüglich erzielten Verkaufserlöse.

In der gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2000 erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, der beschwerdeführende Verein sei nur in Erfüllung einer testamentarischen Verpflichtung und insofern nicht unternehmerisch tätig geworden. Bei den gegenständlichen Einnahmen handle es sich um solche aus Erbschaften, die dem nichtunternehmerischen Bereich des Vereines zuzurechnen seien. Da somit eine Veräußerung im außerunternehmerischen Bereich des Vereins vorliege, sei die Abgabepflicht dem Grunde nach nicht gegeben.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde dem beschwerdeführenden Verein entgegnet, dass es gegenständlich nicht darum gehe, den Erbanfall einer Umsatzsteuer zu unterziehen, sondern der Verkauf der im Erbwege zugefallenen Antiquitäten der Umsatzsteuer unterliege. In den Streitjahren seien in einem eigens zu diesem Zweck angemieteten Geschäftslokal eine Vielzahl von Verkäufen an verschiedene Käufer erfolgt, sodass zweifellos eine wiederholte Tätigkeit vorliege. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien im Falle einer Nachlassverwaltung oder Testamentsvollstreckung die von den Vertretern bewirkten Umsätze den Vertretenen zuzurechnen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 93/13/0052).

In der im Vorlageantrag beantragten mündlichen Verhandlung hielt der beschwerdeführende Verein seine Ansicht aufrecht, dass die vom Finanzamt festgestellten nachhaltigen Verkaufsaktivitäten lediglich Ausfluss der testamentarischen Verfügung gewesen seien. Solcherart sei ihm jegliche unternehmerische Disposition von vornherein entzogen gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass - entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers - in den zweijährigen Verkaufsaktivitäten des Vereins sehrwohl eine nachhaltige Tätigkeit zu erblicken sei. Für die Unternehmereigenschaft spreche zudem die Tatsache der Einschaltung eines kommerziellen, mit einer Provision entlohnten Verkaufsvermittlers, der für den Verein die Marktchancen wahrgenommen habe und dessen Tüchtigkeit dem Verein als Unternehmer zuzurechnen sei. Der Hinweis der Erblasserin, die zu erzielende Verkaufssumme solle nach Abzug der Spesen, Gebühren und Steuern dem Universalerben zufallen, sei erläuternd zur Erbseinsetzung lediglich demonstrativ zu verstehen und hätte letztlich bei der abgabenrechtlichen Beurteilung des wirtschaftlichen Sachverhaltes keine ausschlaggebende Bedeutung.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nachhaltigkeit ist gegeben, wenn Tätigkeiten tatsächlich wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden oder wenn bei einer (zunächst) einmaligen Tätigkeit an Hand objektiver Umstände auf die Absicht, sie zu wiederholen, geschlossen werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2006, 2003/13/0066).

Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt oder in dessen Namen die Leistung erbracht wird. Im Falle gesetzlicher oder gewillkürter Stellvertretung ist Unternehmer somit der Vertretene und nicht der Vertreter (vgl. *Ruppe*, UStG3, § 2 Tz. 19). Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, wer der "Herr der Leistungsbeziehung" ist, wer über die Leistung disponieren kann und in wessen Vermögen sich Erfolg oder Misserfolg der Leistung direkt niederschlägt (siehe die Nachweise bei *Ruppe*, UStG3, § 1 Tz. 255).

Der beschwerdeführende Verein bringt vor, auf Grund der letztwilligen Verfügung sei es ihm verwehrt gewesen, unternehmerisch tätig zu werden und ein unternehmerisches Risiko auf sich zu nehmen. Eine Beeinflussung der Kosten aber auch der Erlöse sei dem Beschwerdeführer letztwillig gar nicht gestattet gewesen, sodass die wesentlichen Voraussetzungen fehlten, um die Veräußerungen dem Regime des UStG zu unterwerfen.

Mit diesem Vorbringen stellt der beschwerdeführende Verein die - für das Vorliegen unternehmerischen Handelns wesentliche - behördliche Feststellung nicht in Abrede, wonach über einen Zeitraum von zwei Jahren umfangreiche Veräußerungsgeschäfte entfaltet wurden, die für sich genommen geeignet waren, das Kriterium der Nachhaltigkeit zu erfüllen.

Der Beschwerdeführer tritt auch nicht der - im Einklang mit der Aktenlage getroffenen - Feststellung der belangten Behörde entgegen, dass er den Sachverständigen W.S. mit Schreiben vom 8. September 1998 beauftragt hat, das Nachlassvermögen der Lina S. in seinem Namen "freihändig, jedoch nicht unter dem Schätzwert" zu verkaufen. Auch behauptet die Beschwerde nicht, dass die Verkaufsaktivitäten entgegen diesem ausdrücklichen Auftrag nicht im Namen des Beschwerdeführers ausgeführt worden wären.

Zum Vorbringen, dem Beschwerdeführer sei eine unternehmerische Tätigkeit auf Grund der letztwilligen Anordnung geradezu verwehrt gewesen, ist daran zu erinnern, dass der beschwerdeführende Verein selbst W.S. mit dem freihändigen Verkauf der Nachlassgegenstände betraut hat. Nach dem (offenkundigen) Umfang des Nachlasses musste der Beschwerdeführer bei der Auftragserteilung von vornherein damit rechnen, dass es nicht möglich sein werde, die Gegenstände in einem abzustoßen, sondern vielmehr hiezu wiederholte Verkäufe erforderlich sein werden, wie dies auch in der Tat eingetreten ist. Die daher nicht bloß zufällige, sondern im Wesen des Entschlusses des Beschwerdeführers, die Erbschaft anzutreten, begründete Notwendigkeit

wiederholter Verkäufe genügt aber, die im Auftrag des Beschwerdeführers entfaltete Verkaufstätigkeit als eine nachhaltige Betätigung des Beschwerdeführers erscheinen zu lassen. Dass der Beschwerdeführer bei der Entfaltung der Verkaufstätigkeit an Vorgaben der Erblasserin gebunden war, steht der Zuordnung zum Unternehmensbereich des beschwerdeführenden Vereins nicht entgegen, weil es auf die Beweggründe, die den Beschwerdeführer dazu veranlasst haben, die Verkäufe durch eine bestimmte Person abwickeln zu lassen, nicht ankommt.

Da die Beurteilung der strittigen Verkäufe einzig nach umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten zu treffen ist, gehen die zivilrechtlichen Ausführungen der Beschwerde (die darauf hinauslaufen, die Einsetzung als Universalerbe in ein Barlegat umzudeuten) ebenso ins Leere wie die Hinweise des Beschwerdeführers auf schenkungssteuerrechtliche Aspekte. Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen, wie die vom Beschwerdeführer angesprochenen Vereinsrichtlinien, stellen von vornherein keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle dar (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2005/13/0075).

Die Beschwerde vermochte es somit insgesamt nicht, eine Rechtswidrigkeit in der umsatzsteuerlichen Leistungszurechnung an den Beschwerdeführer aufzuzeigen, sodass sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 25. Juni 2008