



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richterinnen und Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamts Kirchdorf Perg Steyr in 4400 Steyr, Handel-Mazzetti-Promenade 14, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. Mai 2019, Zl. RV/5100075/2013, betreffend Umsatzsteuer 2007, 2008 und 2011 (mitbeteiligte Partei: K W in K), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte Partei hat - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - seit Beginn der 80er Jahre bis etwa 1996/97 mit Unterstützung ihres Ehepartners hobbymäßig auf diversen Flohmärkten alte Möbel günstig und ohne Rechnung erworben und diese in ihrer privaten Scheune bis 2006 gelagert. Aus Platzmangel und aufgrund Geldbedarfs (für die Errichtung eines Eigenheimes) sollten die Möbel in weiterer Folge verkauft werden. Nach Kontaktaufnahme mit einem Antiquitätenhändler wurden 234 Möbelstücke im August 2006 gemeinsam gesichtet und inventarisiert, wobei die mitbeteiligte Partei den Antiquitätenhändler im Zuge der Besichtigung mit der Abholung und dem Verkauf der 234 Gegenstände in dessen Namen beauftragte. Für jeden Gegenstand wurde ein Preis festgelegt, den die mitbeteiligte Partei im Fall eines Verkaufes erhalten sollte, woraus sich im Fall des vollständigen Verkaufes eine Summe von insgesamt 222.000 € ergab. Ein allfälliger Mehrerlös sollte dem Antiquitätenhändler verbleiben, durch den allein die Abholung und Aufbereitung der Möbel sowie deren Bewerbung und Verkauf im Internet (durch Versteigerungen) erfolgten. Die Gegenstände sollten bis zum Verkauf im Eigentum der mitbeteiligten Partei verbleiben. Eine Befristung für die Verkäufe erfolgte nicht.





- 2 In der Folge wurden vom Antiquitätenhändler an die mitbeteiligte Partei in den Jahren 2007 60.000 €, 2008 50.000 € und 2011 62.000 € überwiesen.
- 3 Nach Bekanntwerden der Möbelverkäufe und einer diesbezüglichen Einvernahme der mitbeteiligten Partei erließ das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren Umsatzsteuerbescheide für die betroffenen Jahre, in denen es die Antiquitätenverkäufe als steuerpflichtige Lieferungen qualifizierte und einem 20%igen Umsatzsteuersatz unterzog. Begründend führte es aus, aufgrund der Vielzahl von Verkäufen an mehrere Personen über einen längeren Zeitraum liege umsatzsteuerrechtlich eine nachhaltige und gewerbliche Tätigkeit der Revisionswerberin vor. Es lägen Kommissionsgeschäfte vor, bei denen es der Kommissionär gewerbsmäßig übernehme, Waren für Rechnung eines anderen zu verkaufen.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG den dagegen erhobenen (nunmehrigen) Beschwerden Folge und änderte die Umsatzsteuerfestsetzungen zu Gunsten der mitbeteiligte Partei ab. Begründend führte es aus, die mitbeteiligte Partei habe in einem Akt (bzw. in einem einzigen aktiven Schritt) ihre Sammlung einem Antiquitätenhändler übergeben, damit dieser unter Anwendung bewährter Vertriebs- und Vermarktungsmaßnahmen die Gegenstände im eigenen Namen verkaufe. Weitere aktive Schritte, wie sie ein Händler zur Vermarktung von Gegenständen einsetze, seien von ihr nicht gesetzt worden. Es seien auch keine Maßnahmen bekannt, die während des Aufbaus der Sammlung auf eine beabsichtigte nachhaltige Veräußerung der Gegenstände schließen ließen. Vielmehr habe sich die mitbeteiligte Partei in einem einmaligen Vorgang der Branchenkenntnisse und der vorhandenen Vertriebsstruktur des hinzugezogenen Antiquitätenhändlers bedient, um mit so wenig wie möglichem eigenen Aufwand den gewünschten Erlös aus der Auflösung ihrer privaten Sammlung zu erzielen. Ihr sei dabei aber durchaus bewusst gewesen, dass sich die Verkäufe durch den Antiquitätenhändler und die Überweisung der Erlösanteile an sie über einen längeren Zeitraum erstrecken würden, wobei davon ausgegangen werden könne, dass die Beträge vereinbarungsgemäß im Zeitraum der jeweiligen Lieferungen überwiesen





worden seien. Die Verkäufe an die Abnehmenden seien im Namen des Antiquitätenhändlers erfolgt.

- 5 Bei Würdigung des festgestellten Sachverhalts komme das BFG zu dem Ergebnis, dass nicht von der sofortigen Verschaffung der Verfügungsmacht in Form einer einzigen Lieferung unter Eigentumsvorbehalt und Stundung der vereinbarten Erlöse an den Antiquitätenhändler auszugehen sei. Vielmehr seien die Gegenstände im Wege einer - einer Verkaufskommission ähnlichen - einmaligen Vereinbarung zum Verkauf übergeben worden. Auf eine solche (atypische) Kommissionsvereinbarung sei grundsätzlich die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 anwendbar, denn nach hA seien die Aussagen zur steuerlichen Behandlung eines Kommissionsgeschäftes nicht nur auf Kommissionen iSd UGB, sondern auch auf atypische Kommissionsgeschäfte anzuwenden. Der Begriff umfasse alle Handelsgeschäfte, die ein Kaufmann im eigenen Namen auf fremde Rechnung abschließe. Auch der Trödler, der sich verpflichte, den im Voraus bestimmten Kaufpreis zu zahlen, werde umsatzsteuerrechtlich wie ein Kommissionär behandelt. Während Leistungen grundsätzlich der Person zuzurechnen seien, die diese nach außen erkennbar im eigenen Namen erbringe, fingiere im Fall einer Verkaufskommission § 3 Abs. 3 UStG 1994, dass zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär kein Auftrag und somit keine sonstige Leistung des Kommissionärs an den Kommittenten, sondern eine Lieferung an den Kommissionär vorliege. Die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär gelte fiktiv erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt.
- 6 Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Fiktion sei aber immer, dass die entsprechende Auftragserteilung bzw. die fingierte Lieferung durch einen Unternehmer erfolge, weil immer nur die Verschaffung der Verfügungsmacht durch einen Unternehmer steuerbar sein könne. Wenn jemand seine privat angesammelten Sammlungsstücke über einen beauftragten Dritten, der diese im eigenen Namen veräußere, verkaufe, müssten derartige Auftragserteilungen nachhaltig im Rahmen eines Unternehmens erfolgen, damit diese Beauftragung unternehmerisch wäre. Nur bei einer nachhaltigen Auftragserteilung lägen steuerbare Tätigkeiten eines Unternehmers vor und nur dann bedürfe es der



Vereinfachungsbestimmung für das Kommissionsgeschäft. Die Fiktion hinsichtlich des Zeitpunktes der Lieferung bei der Verkaufskommission diene nur der Erleichterung der Durchführung der Besteuerung eines steuerbaren Vorganges, könne aber nach Ansicht des BFG selbst keine Steuerbarkeit bewirken. Würde es diese Vereinfachungsbestimmungen bzw. Fiktionen (§ 3 Abs. 3 Satz 1 und 2 UStG 1994) nicht geben, würde eine einmalige Beauftragung gegen Entgelt vorliegen. Würde es nur den 2. Satz der Vereinfachungsbestimmung nicht geben (wie nach der MwStSysRL), würde eine einmalige Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär vorliegen. Die Vereinfachungsbestimmungen seien aber nur auf steuerbare Vorgänge eines Unternehmers anzuwenden und könnten nicht zur Begründung der Unternehmereigenschaft führen. Diese Sichtweise führe im Ergebnis auch dazu, dass das einmalige Abstoßen einer privaten Sammlung ohne Setzen aktiver Schritte zum Vertrieb als letzter Akt der privaten Vermögensverwaltung nicht der Mehrwertsteuer unterliegen solle.

- 7 Angemerkt werde, dass man - sollte man die Ansicht vertreten, dass § 3 Abs. 3 UStG 1994 mit seinen Bestimmungen zum Kommissionsgeschäft gar nicht anzuwenden sei - ebenso zu dem hier erzielten Ergebnis kommen müsste. In diesem Fall würde wohl ein sogenannter Trödelvertrag und somit ein einmaliger Verkaufsauftrag vorliegen.
- 8 Anders wäre es bei bloßen Vermittlungsleistungen des beauftragten Dritten. In diesem Fall würde der Beauftragte sämtliche Verkäufe tatsächlich im Namen des Auftraggebers abwickeln. Zur einmaligen Auftragserteilung zwischen dem Auftraggeber und dem Vermittler würden noch die auch tatsächlich zwischen dem Auftraggeber und den Käufern stattfindenden Lieferungen hinzutreten. In einem solchen Fall müsste die Nachhaltigkeit der Tätigkeit nicht nur anhand der einmaligen Auftragserteilung, sondern auch anhand der folgenden Verkäufe geprüft werden. Dieser Fall sei in wirtschaftlicher Betrachtung nicht anders zu beurteilen als die Situation, bei der die Sammlungsstücke vom Sammler selber sukzessive abverkauft würden.
- 9 Bei der Beurteilung der Unternehmereigenschaft sei darauf abzustellen, ob jemand unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Einzelfalles nach den



tatsächlichen Verhältnissen nachhaltig und planmäßig aktive Schritte zum Vertrieb unternehme, indem er sich ähnlicher Mittel bediene wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender, insbesondere durch die Durchführung bewährter Vertriebsmaßnahmen. Die bloße Ausübung der Verwaltung des Privateigentums durch seinen Inhaber, wozu auch der bloße Erwerb und bloße Verkauf gehörten, stellten keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Der Umfang der Verkäufe, der Zeitraum dieser Verkäufe und die Höhe der erzielten Einnahmen seien (alleine) nicht maßgeblich. Wenn ohne Weiterverkaufsabsicht und insoweit nicht planmäßig wie ein Händler Gegenstände für eine private Sammlung angeschafft würden, könne ein diese Waren betreffender, nicht planmäßiger einmaliger Verkaufsauftrag ohne Durchführung eigener bewährter Vertriebsmaßnahmen nach Unionsrecht zu keiner Unternehmereigenschaft führen. Ein Nichtunternehmer könne durch die bloße einmalige, nicht planmäßige Erteilung eines Verkaufsauftrages an einen Wiederverkäufer nicht zum Unternehmer werden. Unter Würdigung aller angeführten Kriterien müsse man bei gegebener Sachlage zu dem Ergebnis gelangen, dass die mitbeteiligte Partei durch die im Wesentlichen lediglich einmalige Auftragserteilung zum Verkauf ihrer Sammlung keine planmäßige Tätigkeit wie ein Händler ausgeübt habe. Das fraktionierte Zufließen des Erlöses sei dabei unschädlich. Die mitbeteiligte Partei habe auch nicht die nach einer bestimmten Frist nicht verkauften Gegenstände wieder an sich genommen und selber bewährte Vertriebsmaßnahmen getroffen. Es weise nichts auf eine gewerbliche Tätigkeit oder deren Fortsetzung hin. Sämtliche Vermarktungsmaßnahmen (Aufbereitung der Waren, Darstellung im Internet, Betreuung der entsprechenden Angebote im Internet, Versand, Überwachung des Zahlungseinganges) habe der Antiquitätenhändler im eigenen Namen übernommen. In der durch die Auftragserteilung erfolgten Auflösung der privaten Sammlung liege vielmehr der letzte Akt der Verwaltung privaten Vermögens vor. Die mitbeteiligte Partei habe somit ihre Privatsammlung auch in ihrer Privatsphäre und nicht im Rahmen eines Unternehmens aufgelöst.

- 10 Die Revision ließ das BFG zu, weil es seiner Ansicht nach zumindest zum UStG 1994 keine eindeutige Rechtsprechung des VwGH zur hier wesentlichen Rechtsfrage gebe, nachdem das Erkenntnis des VwGH vom 25. Jänner 1995,



93/13/0084, zum UStG 1972 ergangen sei und die Anwendbarkeit des Erkenntnisses vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0170, aus näher dargestellten Gründen auf den Revisionsfall nach Ansicht des BFG nicht eindeutig sei.

- 11 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Amtsrevision. Zu deren Zulässigkeit macht das Finanzamt geltend, das angefochtene Erkenntnis weiche von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, insbesondere dem Erkenntnis vom 15. Jänner 1995, 93/13/0084, ab. Zudem habe das BFG selbst die Revision zur hier strittigen Rechtsfrage, ob eine unternehmerische Betätigung der mitbeteiligten Partei am Markt vorliege, wenn die Beauftragung des Kommissionärs mit einer einzigen Vereinbarung erfolge und aufgrund dieses Auftrags der Kommissionär sodann über einen längeren Zeitraum (mehrere Jahre) eine Vielzahl von Verkäufen an verschiedene Abnehmende tätige, für zulässig erklärt.
- 12 Die mitbeteiligte Partei verzichtete auf die Erstattung einer Revisionsbeantwortung.
- 13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 14 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 15 Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer/in, 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.
- 16 Nach dem dieser Bestimmung zugrundeliegenden Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystem-RL (der Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG entspricht) gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der



diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

- 17 Entscheidend ist sohin, ob die mitbeteiligte Partei wie eine Händlerin aufgetreten ist, als sie die revisionsgegenständlichen Lieferungen an den Kommissionär getätigt hat (vgl. EuGH 20.1.2021, C-655/19, *AJFP*, Rn 25, 26).
- 18 Aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshof (EuGH) ergibt sich, dass die bloße Ausübung des Eigentums durch seine Inhaberin als solche nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden kann. Auch Zahl und Umfang der erfolgten Verkäufe sind für sich genommen nicht maßgeblich, da es für die Unterscheidung zwischen der nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeit eines für private Zwecke handelnden Wirtschaftsteilnehmers und der Tätigkeit eines Wirtschaftsteilnehmers, dessen Umsätze eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, nach der Rechtsprechung des EuGH nicht auf den Umfang der Verkäufe ankommt und auch für private Zwecke handelnde Wirtschaftsteilnehmer umfangreiche Verkäufe vornehmen können (vgl. EuGH, *AJFP*, Rn 30).
- 19 Eine Verwaltung des Privatvermögens liegt nach der Rechtsprechung des EuGH jedoch nicht mehr vor, wenn die Betreffenden aktive Schritte zum Vertrieb unternehmen, indem sie sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender bedienen (vgl. zu alledem EuGH 15.9.2011, C-180/10 und C-181/10, *Slaby u.a.*, Rz 36 ff, jeweils mwN; EuGH 20.1.2021, C-655/19, *AJFP Sibiu ua*, Rz 24 ff).
- 20 Für die zu treffende Unterscheidung zwischen der Tätigkeit von für private Zwecke oder unternehmerisch handelnden Wirtschaftsteilnehmenden ist eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls erforderlich (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107).
- 21 Vor dem skizzierten unionsrechtlichen Hintergrund reicht es für die Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit nicht aus, mit dem bloßen Hinweis auf den Umstand wiederholter Verkäufe eine nachhaltige Tätigkeit zu bejahen. Vielmehr ist auf das Gesamtbild des Marktauftritts der verkaufenden Person



abzustellen, wobei etwa Dauer und Intensität des Tätigwerdens, die Höhe der Erlöse, die Beteiligung am Markt durch Werbung, die Zahl der ausgeführten Umsätze, das planmäßige Tätigwerden oder das Unterhalten eines Geschäftslokals zu würdigen sind (ebenso BFH 27.1.2011, V R 21/09, Rz 22).

- 22 Im Revisionsfall hat die mitbeteiligte Partei nach dem festgestellten Sachverhalt einem Antiquitätenhändler 234 Gegenstände zum Verkauf in dessen Namen und auf ihre Rechnung übergeben, wobei die Gegenstände bis zum Verkauf in ihrem Eigentum verbleiben sollten.
- 23 Aktive Schritte zum Vertrieb hat sie - abgesehen von der Beauftragung des Kommissionärs - nicht getätigt. Anders als etwa bei der Zuziehung eines bloßen Vermittlers (vgl. dazu VwGH 25.6.2008, 2007/15/0102), war die mitbeteiligte Partei hinsichtlich der revisionsgegenständlichen Lieferungen auch nur mit einem einzigen Vertragspartner konfrontiert, nämlich dem mit dem Abverkauf der Sammlung beauftragten Antiquitätenhändler (und nicht mit den jeweiligen Endabnehmenden der Möbel).
- 24 Zwar stand der Vielzahl an Lieferungen, die der Antiquitätenhändler seinerseits als Kommissionär gegenüber den Endabnehmenden in den Jahren des Abverkaufs der Sammlung erbracht hat, spiegelbildlich eine gleiche Anzahl an Lieferungen der mitbeteiligten Partei an den Kommissionär gegenüber (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 3 Rz 78 und 81 sowie EuGH 4.5.2017, C-274/15, *Kommission/Luxemburg*, Rz 88).
- 25 Dies reicht fallbezogen nach dem Gesagten jedoch nicht aus, um für die mitbeteiligte Partei den Abverkauf ihrer Sammlung nicht mehr als Ausfluss der Verwaltung ihres Privatvermögens erscheinen zu lassen, zumal sie sich - nach den Feststellungen des BFG - auch während des Aufbaus ihrer Sammlung ohne planmäßige Weiterverkaufsabsicht nicht wie eine Händlerin verhalten hatte (vgl. auch BFH 27.1.2011, V R 21/09, mwN).



26 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

W i e n , am 30. Juni 2021

