

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Pro Consult Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Bader-Moser-Straße 19, 4563 Micheldorf, über die Beschwerde vom 27.12.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Kirchdorf Perg Steyr vom 26.11.2012, betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2011 sowie vom 27.11.2012, betreffend Umsatzsteuer 2007 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Strittig ist, ob Bf (in der Folge: Beschwerdeführerin: Bf) durch die Auflösung ihrer privaten Antiquitätensammlung eine der Umsatzsteuer unterliegende nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (eine unternehmerische bzw unionsrechtlich eine wirtschaftliche Tätigkeit) ausgeübt hat und somit die in den Jahren 2007, 2008 und 2011 erzielten Erlöse steuerpflichtige Entgelte für laufend stattgefundenene Lieferungen einer Unternehmerin darstellen.

Bisher stattgefundenenes verwaltungsbehördliches und verwaltungsgerichtliches Verfahren

Offensichtlich wurde dem Finanzamt im Laufe des Jahres 2010 bekannt, dass die Bf zumindest im Jahr 2006 eine größere Menge gebrauchter Möbel verkauft hätte. Daraufhin wurden die Bf und deren Ehegatte diesbezüglich befragt.

Der Niederschrift über die Einvernahme des Ehegatten der Bf vom 17.5.2010 sowie der Niederschrift über die Angaben der Bf vom 20.7.2010 können dazu folgende wesentliche Aussagen entnommen werden:

Seit Beginn der 80er Jahre bis etwa 1996/97 habe die Bf mit Unterstützung ihres Gatten hobbymäßig auf diversen Flohmärkten alte Möbel äußerst günstig und ohne Rechnung erworben und diese in ihrem privaten Stadl bis 2006 gelagert. Aus Platzmangel und aufgrund des Geldbedarfs (iZm der Errichtung eines Eigenheimes) sollten die Möbel in weiterer Folge verkauft werden. Nach einer Kontaktaufnahme mit AH (Antiquitätenhändler; in der Folge: AH) sei vereinbart worden, dass AH die Möbel in Kommission übernehme und für die Bf verkaufen werde. Nach der Aussage des Gatten der Bf habe AH bekannt gegeben, dass „er diese Gegenstände nur auf Kommission übernimmt“. Im August 2006 seien die 234 Gegenstände gesichtet und inventarisiert worden. Für jeden Gegenstand sei ein Preis von der Bf fixiert worden, insgesamt hätte sich so in Summe ein Betrag von € 222.000,00 ergeben. Die Waren seien in drei Tranchen im August 2006 von AH abgeholt und von diesem sodann sukzessive „über das Internet“ verkauft worden. Zu welchem Preis AH die Gegenstände verkauft habe, sei nicht bekannt. Im Zuge der Abholung sei der Bf eine Aufstellung über die abgeholt Waren übergeben worden. Auf dieser scheine die Bf als Lieferantin auf. Hinsichtlich der Zahlung hätte es nur eine mündliche Vereinbarung gegeben, dass die Zahlungen nach erfolgtem Verkauf auf das Konto der Bf erfolgen sollten. Ausdrücklich betonte der Gatte der Bf, dass die von AH noch nicht verkauften Gegenstände weiterhin im Eigentum seiner Gattin stehen würden und AH ohne konkrete Befristung beauftragt sei, diese für seine Gattin zu verkaufen.

Nach den Angaben des Gatten der Bf seien bis 17.5.2010 aus diesen Verkäufen insgesamt € 110.000,00 auf das Konto der Bf überwiesen worden. Dieses Konto (mit näher angeführter KtoNr) sei jedenfalls -auch wenn der Vorname unrichtig sei, der Bf zuzurechnen. Welche Gegenstände das betraf, könne nicht gesagt werden. Die von AH bis dahin noch nicht verkauften Gegenstände würden weiterhin im Eigentum der Bf stehen. Ein Ende der Vertragsbeziehung mit AH sei nicht terminisiert gewesen.

Die Bf bestätigte in ihrer Einvernahme die Angaben ihres Gatten und gab dazu ergänzend an, dass es dazu eine Liste vom 5.10.2006 gebe. Sie könne auch nicht beurteilen, bis wann AH die Gegenstände verkaufen könne. Die noch nicht verkauften Gegenstände seien noch in ihrem Eigentum.

Auf Nachfrage des Finanzamtes gab die Bf mit einem Schreiben vom 18.11.2012 bekannt, dass seit 20.7.2010 durch AH weitere Waren verkauft und diesbezüglich eine Überweisung iHv € 62.000,00 am 21.1.2011 (laut beiliegendem Beleg) erfolgt sei.

Am **26.11.2012** ergingen in jeweils wiederaufgenommenen Verfahren die **Umsatzsteuerbescheide für 2007, 2008 und 2011**. In diesen wurden folgende Antiquitätenverkäufe als steuerpflichtige 20%ige Lieferungen erfasst:

2007: € 50.000,00

2008: € 41.666,67

2011: € 51.666,67

In der für alle Bescheide gesondert ergangenen Begründung gab das Finanzamt im Wesentlichen die niederschriftlich festgehaltenen Angaben der Bf und deren Gatten wieder und hielt fest, dass demgemäß die Bf im Jahr 2006 an AH 234 Artikel zum kommissionsweisen Verkauf übergeben hätte. Dies ergäbe sich aus einer Liste vom 6.8.2006. Bis 20.7.2010 seien € 110.000,00 (im Jahr 2007: 60.000,00, in 2008: 50.000,00) und am 21.1.2011 € 62.000,00 für die jeweils bis dahin verkauften Gegenstände auf das Konto der Bf überwiesen worden.

Aufgrund der Vielzahl der Verkäufe an mehrere Personen über einen längeren Zeitraum liege eine umsatzsteuerrechtlich nachhaltige und gewerbliche Tätigkeit vor. Es würden Kommissionsgeschäfte vorliegen, bei denen es der Kommissionär gewerbsmäßig übernehme, Waren für Rechnung eines anderen zu verkaufen (Verweis auf UFS vom 7.3.2007, RV/0548-G/05). Nach der Rechtsprechung des BFH seien bei der Würdigung der Gesamtumstände insbesondere von Bedeutung: mehrjährige Tätigkeit, planmäßiges Handeln, auf Wiederholung angelegte Tätigkeiten, Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung der selben Gelegenheit, Intensität der Beteiligung am Markt, Auftreten wie ein Händler, Unterhalten eines Geschäftslokales, Auftreten gegenüber Behörden. Nach der Würdigung der oben getroffenen Feststellungen liege ein steuerpflichtige nachhaltige Tätigkeit vor. Hinsichtlich der Einkommensteuer wurde ausgeführt, dass der Einlagewert im Zeitpunkt des Entschlusses zum Verkauf dem Verkaufswert entsprechen müsse, da eine stattgefundene Wertsteigerung der Gegenstände dem Privatbereich zuzuordnen sei und eine Realisierung der Wertsteigerung im Betriebsvermögen nicht plausibel sei. Steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb könnten daher nicht vorliegen.

Mit der am **27.12.2012 eingebrachten Berufung** gegen die oben angeführten Umsatzsteuerbescheide, welche nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, beantragte die Bf die ersatzlose Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2007, 2008 und 2011 sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Begründet wurde die Beschwerde damit, dass

1. die Bf am Markt nicht mit einer nachhaltigen Tätigkeit aufgetreten sei und überdies
2. die Liebhabereivermutung greife und sich auch tatsächlich kein Einnahmenüberschuss ergeben könne, und

3. auch kein Kommissionsgeschäft vorliege.

Ad. 1. Die Bf habe an AH alte Möbel aus ihrer privaten Sammlung **mit dem Auftrag übergeben, diese zu verkaufen**. Wenn Verkäufe aus dem Privatvermögen nur gelegentlich bzw fallweise ohne inneren Zusammenhang erfolgen würden, fehle es an der für eine unternehmerische Tätigkeit geforderten Nachhaltigkeit. Die Bf habe ohne planmäßiges Handeln, ohne weitere Tätigkeiten in einer **einmaligen** Aktion, ohne Wiederholungsabsicht und ohne nach Außen am Markt aufzutreten ihre private Sammlung im Jahr 2006 an AH zum Verkauf übergeben. Die einzige aktive Maßnahme der Bf war die Übergabe der Waren an AH. Im Jahr 2006 sei ein Kaufvertrag über alle Möbel mit einem Gegenwert iHv € 222.000,00 geschlossen worden, weshalb es sich um einen einmaligen Verkaufsvorgang ohne jede Wiederholungsabsicht handle. Bei diesem Verkauf hätte sich die Bf das Eigentum an den Gegenständen vorbehalten und der Kaufpreis sei im Kaufvertrag fixiert worden. Das Zahlungsziel sei an den Zeitpunkt des Weiterverkaufs durch AH gebunden worden. Die Bf sei nicht als Händlerin aufgetreten und habe auch kein Geschäftslokal unterhalten, weshalb sie auch keine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit ausgeübt habe. Der „Stadl“ sei mit Personal des AH geräumt und mit dessen Fahrzeugen seien die Möbel abtransportiert worden. Teilzahlungen seien im Jahr 2007 (60.000), in 2008 (50.000) und im Jahr 2011 (62.000) erfolgt.

Ad 2. Im Fall der Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern (wie zB Antiquitäten), welche lediglich in kleinem Umfang bzw. als Ausfluss einer Sammelleidenschaft betrieben wird, greife die Liebhabereivermutung und es liege somit keine unternehmerische Tätigkeit vor. Überdies liege auch nach § 2 Abs. 5 UStG 1994 keine unternehmerische Tätigkeit vor, da keine Einnahmenüberschüsse zu erwarten seien. Wenn der Einlagewert (Teilwert) dem Umsatz entspreche und als zusätzliche Ausgabe die Umsatzsteuer anfalle, führe der Verkauf jedes Stückes zu einem Verlust.

Ad 3. Da im Jahr 2006 ein Kaufvertrag über alle Möbel mit einem Gesamtentgelt iHv € 222.000,00 geschlossen worden sei, handle es sich um einen einmaligen Verkaufsvorgang und um keine Kommission. Der Verkauf sei unter Eigentumsvorbehalt erfolgt, der Gesamtpreis sei fixiert gewesen, das Zahlungsziel wäre „gestreckt“ und die Zahlung an den Zeitpunkt des Weiterverkaufes durch AH gebunden gewesen. Die Teilzahlungen seien wie oben dargestellt erfolgt und im Jänner 2012 sei noch ein Restbetrag iHv € 50.000,00 offen gewesen. AH habe keine Kommissionsgebühren, keine Provision, keine Lagergebühr und keine Transportkosten verrechnet. Da es sich um kein Kommissionsgeschäft handle, sei von der Bf auch kein Ersatz der angefallenen Kosten (Räumung, Abtransport, Einlagerung,..) gemäß § 396 UGB gefordert worden. Auszugehen sei davon, dass AH seine Kosten durch seine Handelsspanne abgedeckt habe. Auch wenn das Geschäft irrtümlich als Kommissionsgeschäft bezeichnet worden sei, könne kein Kommissionsgeschäft iSd §§ 383ff UGB vorliegen.

Im **Vorlagebericht vom 18.1.2013** an den damaligen UFS argumentierte das Finanzamt, dass sich aufgrund des kommissionsmäßigen Verkaufes der Waren eine nachhaltige Tätigkeit ergeben habe und daher Steuerpflicht gegeben sei.

Nach der Neuzuteilung des Aktes an den jetzt zuständigen Richter im Jänner 2019 forderte dieser zunächst vom Finanzamt den Arbeitsbogen des Betriebsprüfers an. Diesem können folgende relevanten Informationen entnommen werden:

In einem Schriftstück, welches vermutlich aus einem Antwortschreiben des AH entnommen wurde wird ausgeführt: „Wir wurden von der Bf beauftragt Ihren Stadel zu räumen und über Ebay zu verkaufen (Anm. d. Ri.: nicht den Stadel sondern die zu räumenden Gegenstände).....Das sind Waren, welche wir nicht ankaufen, nur übernehmen und versuchen zu verkaufen. Die Waren wurden abgeholt, verwahrt und zum Verkauf aufbereitet. Die Waren wurden mit Nummern versehen (Differenzbesteuert), daraus lässt sich der Verkauf ersehen.....“ (An. d. Ri: diese Ausführungen sind insofern irreführend, als einerseits angemerkt wurde, dass die Waren nicht angekauft werden und andererseits aber beim Weiterverkauf die Differenzbesteuerung angewandt wurde, welche eine Lieferung an den Wiederverkäufer voraussetzt. Diese Formulierungen weisen darauf hin, dass die Waren aus der Sicht von AH jedenfalls kommissionsmäßig übernommen wurden. In diesem Fall meint er, die Waren nur auftragsgemäß zu verkaufen und kann aber aufgrund der Bestimmung des § 3 Abs. 3 UStG 1994 die Differenzbesteuerung anwenden. Beispielhaft liegt auch eine Rechnung auf mit dem Hinweis „Ware ist laut § 24 UStG Differenzbesteuert!“. Aus dieser Rechnung ergibt sich auch, dass AH die Waren im eigenen Namen verkauft hat.

Der Vorgang wurde von AH laut einem Ausdruck aus der Prüfsoftware ACL auch als „Kommission *****“ verbucht.

In einem Schreiben des AH an die Bf vom 6.9.2006 bezüglich der Rückgabe des Stadelschlüssels wird auch festgehalten, dass „wir uns bemühen **Ihre Objekte** über Ebay zu versteigern“.

Weiters wurde im Schreiben des AH vom 5.10.2006 ausgeführt, dass anbei die Liste der abgeholten Waren übermittelt werde und man sich bemühen werde, die angegebenen Preise bei der Versteigerung im Internet zu erzielen.

Dem steuerlichen Vertreter der Bf wurde in weiterer Folge ein Entwurf eines Erkenntnisses zu dieser Beschwerde mit diversen Anmerkungen des Richters übermittelt, damit der steuerliche Vertreter dem Entwurf die (damalige) Rechtsansicht des Richters und den unterstellten Sachverhalt sowie nachzuweisende Umstände entnehmen kann.

Daraufhin übermittelt der steuerliche Vertreter Kopien folgender Unterlagen:

Das oben bereits erwähnte Schreiben des AH vom 6.9.2006.

Die auch im Arbeitsbogen aufliegenden Listen der übernommenen Gegenstände und eine Aufstellung zu den vereinbarten Preisen, die AH nach dem erfolgten Verkauf an die Bf zu bezahlen hat.

In einem Schreiben des AH an die Bf vom 6.10.2006 mit dem „Betreff: Kaufvereinbarung“ teilt AH mit, dass für die 234 Positionen € 222.000,- vereinbart worden seien. Da die Objekte über Internet Ebay verkauft werden würden, werde die Zahlung in Teilbeträgen geleistet.

Dem steuerlichen Vertreter der Bf wurde darauf in einem Mail vom 23.4.2019 umfangreich dargelegt, warum das Gericht nach der Aktenlage und insbesondere nach den Erstaussagen des AH, der Bf und deren Gatten trotz des Schreibens vom 6.10.2006 vom Vorliegen einer zumindest atypischen Verkaufskommission und nicht von einer einmaligen Lieferung (Verkauf) an AH ausgehe.

In einem weiteren Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter wurde dann die Frage diskutiert, ob man nicht bei der Beurteilung der Unternehmereigenschaft auf das tatsächliche Verhalten der betroffenen Person abzustellen hätte und die Fiktion der nachhaltigen Lieferungen iRe Verkaufskommission eine Vereinfachungsbestimmung im Fall des Vorliegens der Unternehmereigenschaft des Kommittenten im Zeitpunkt der Beauftragung des Kommissionärs darstelle.

Nachdem der steuerliche Vertreter mitgeteilt hatte, dass er keine weiteren Unterlagen zur Stützung der Ansicht der Bf, es liege ein einmaliger Verkauf vor, vorlegen könne und seitens des Richters zugesagt wurde, die oben angeführte Überlegung in die Entscheidung einfließen zu lassen, wurde der ursprünglich gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat mit Fax vom 2.5.2019 zurück genommen.

Festgestellter Sachverhalt

Im August 2006 wurden 234 Gegenstände (Möbelstücke, welche die Bf privat in den letzten Jahrzehnten günstig auf Flohmärkten erstanden hatte) gemeinsam von der Bf und AH gesichtet und inventarisiert. Die Bf beauftragte im Zuge der Besichtigung AH mit der Abholung und dem Verkauf der 234 Gegenstände im eigenen Namen des AH. Für jeden Gegenstand wurde ein Preis festgelegt, den die Bf im Fall des Verkaufes durch AH erhalten sollte. Dabei sollte sich im Fall des vollständigen Verkaufes durch AH eine Summe von insgesamt € 222.000,00 ergeben. Ein allfälliger Mehrerlös sollte AH verbleiben. Die Abholung und Aufbereitung der Möbel für den Verkauf, deren Bewerbung und Verkauf im Internet erfolgte alleine durch AH.

Beabsichtigt waren nach den übereinstimmenden Aussagen der beteiligten Personen Versteigerungen im Internet im Namen des AH und teilweise auf Rechnung der Bf (der über den vereinbarten Preis hinausgehende Erlös sollte AH verbleiben). Vereinbart war somit ein „kommissionsweiser Verkauf“ und die Gegenstände sollten bis zum Verkauf durch AH im Eigentum der Bf verbleiben. Zu welchen Zeitpunkten die einzelnen Gegenstände tatsächlich durch AH verkauft wurden, ist nicht bekannt. Unbestritten wurden folgende Beträge zu folgenden Zeitpunkten durch AH an die Bf überweisen und in den jeweiligen Zeiträumen durch das Finanzamt der Besteuerung unterzogen: 2007: € 60.000,00; 2008: € 50.000,00 und in 2011: € 62.000,00. Eine Befristung für die Verkäufe ist nicht erfolgt. Es kann mit dem Finanzamt davon ausgegangen werden, dass die Beträge vereinbarungsgemäß im Zeitraum der jeweiligen Lieferungen überwiesen wurden.

Die Verkäufe an die Abnehmer des AH erfolgten im Namen des AH.

Die Bf hat in einem Vorgang AH mit dem Verkauf der Gegenstände beauftragt. Weitere aktive, nach Außen erkennbare Schritte zum Vertrieb der Waren wie eine eigene Bewerbung der Gegenstände oder ein sonstiges planmäßiges Tätigwerden der Bf (wie etwa die Aufbereitung der Gegenstände, welche auch durch AH erfolgte) liegen nicht vor. Es sind auch keine Maßnahmen bekannt, die während des Aufbaus der Sammlung auf eine beabsichtigte nachhaltige Veräußerung der Gegenstände schließen ließen. Vielmehr bediente sich die Bf in einem einmaligen Vorgang der Branchenkenntnisse und der vorhandenen Vertriebsstruktur des AH um mit so wenig wie möglichen eigenen Tätigkeiten und Aufwand den gewünschten Erlös aus der Auflösung ihrer privaten Sammlung zu erzielen. Auszugehen ist aber auch davon, dass der Bf durchaus bewusst war, dass sich die Verkäufe durch AH und die Überweisung der Erlösanteile an sie über einen längeren Zeitraum erstrecken werden.

Im Ergebnis hat die Bf in einem Akt (oder in einem einzigen aktiven Schritt) ihre Sammlung einem Händler übergeben, damit dieser unter Anwendung bewährter Vertriebs- und Vermarktungsmaßnahmen die Sammlung im eigenen Namen verkauft. Weitere aktive Schritte, wie sie ein Händler zur Vermarktung der Gegenstände einsetzt, wurden seitens der Bf nicht gesetzt. Sie hat auch nicht selbst bewährte Vertriebsmaßnahmen durchgeführt.

Es liegt bei Würdigung des Tatsachenbereiches (ohne Anwendung rechtlicher Fiktionen) keine sofortige Verschaffung der Verfügungsmacht in Form einer einzigen Lieferung unter Eigentumsvorbehalt und Stundung der vereinbarten Erlöse an AH vor. Vielmehr wurden diese Gegenstände im Wege einer -einer Verkaufskommission ähnlichen- einmaligen Vereinbarung zum Verkauf übergeben.

Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ist hinsichtlich der angeführten Durchführung unstrittig. Strittig ist lediglich die Würdigung der Vorgänge bzw deren zugrunde liegende Vereinbarung als

einmaliger Verkauf bzw. Lieferung oder als kommissionsähnliche Vereinbarung. Die Bf stützt ihre Rechtsansicht, es liege ein einmaliger Verkaufsvorgang und somit eine einzige Lieferung unter Eigentumsvorbehalt und Zahlungsaufschub vor, lediglich auf das Schreiben des AH vom 6.10.2006. In diesem wird im Betreff tatsächlich von einer „Kaufvereinbarung“ gesprochen. Die weitere Textierung ist allerdings schon wieder unklar, in dem festgehalten wird, dass für die 234 Positionen € 222.000,00 vereinbart worden seien und die Zahlung aufgrund des Verkaufes der Waren im Wege des Internets in Teilbeträgen geleistet werde.

Alle anderen Aussagen und Mitteilungen weisen eindeutig auf das Vorliegen einer beabsichtigten Verkaufskommission bzw. eine kommissionsähnliche Vereinbarung:

- Erst-Aussage der Bf und deren Gatten:vereinbart, dass AH die Möbel in Kommission übernimmt,AH übernimmt die Waren nur in Kommission, nicht verkaufte Gegenstände verbleiben im Eigentum der Bf
- Beschwerde: ... Möbel wurden mit dem Auftrag übergeben, diese zu verkaufen
- Antwortschreiben des AH: die Möbel werden nicht angekauft, sie werden nur zum versuchsweisen Verkauf übernommen
- Verbuchung bei AH als „Kommission *****“
- Schreiben des AH vom 6.9.2006: ... bemühen uns, ihre Objekte zu versteigern

Rechtliche Grundlagen

Darstellung der strittigen Rechtsansichten

Nach Ansicht des Finanzamtes wäre die Bf nachhaltig zur Einnahmenserzielung tätig gewesen. Dies ergebe sich einerseits durch die Übergabe der Möbel an AH und somit aus der Nutzung bewährter Vertriebsstrukturen und andererseits würden gemäß § 3 Abs. 3 UStG 1994 bei der hier vorliegenden Verkaufskommission jeweils im Zeitpunkt des Weiterverkaufes durch AH fortlaufende Lieferungen der Bf vorliegen.

Die Bf wendete dagegen ein, dass kein Kommissionsgeschäft vorliege und die Möbel in einen einmaligen Verkaufs- bzw. Liefervorgang an AH übergeben worden wären und somit keine planmäßige nachhaltige Tätigkeit vorliege. Überdies würde die Liebhabereivermutung greifen, da die Waren im Lieferzeitpunkt zum Verkaufswert eingelegt worden wären und sich bei Abfuhr der Umsatzsteuer aus diesem Verkaufspreis automatisch ein Verlust ergäbe.

Der Richter kommt –wie näherhin zu zeigen sein wird- insbesondere auch aufgrund der unionsrechtlichen Rechtslage zu dem Ergebnis, dass eine atypische Kommissionsvereinbarung vorliegt, auf die die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 grundsätzlich anwendbar ist, wenn der

kommissionsweise Verkauf durch einen unternehmerischen Kommittenten erfolgt und somit steuerbar ist. Nur dann bedarf es der Umdeutung eines Verkaufsauftrages in laufende Lieferungen (im Zeitpunkt des Weiterverkaufes durch den Kommissionär) um die zu besteuernde Bemessungsgrundlage für den Umsatz des Kommittenten bestimmen zu können. Durch diese Bestimmung soll die Besteuerung des unternehmerischen Kommittenten vereinfacht werden, nicht aber der Unternehmerbegriff des § 2 UStG fiktiv erweitert werden.

Ob jemand Unternehmer ist, richtet sich nach den tatsächlichen Umständen, aus denen auf den Beginn und die Fortsetzung einer gewerblichen nachhaltigen Tätigkeit geschlossen werden kann (VwGH 10.3.1993, 91/13/0189). Eine Unternehmereigenschaft kann –außer in den von § 2 UStG 1994 ausdrücklich normierten Fällen– nicht fingiert werden.

Dieser nach Ansicht des Richters vom Unionsrecht vorgegebenen Rechtsansicht steht auch keine gesicherte Rechtsprechung des VwGH zum UStG 1994 entgegen.

Wie weiters zu zeigen sein wird, würde dagegen „Liebhaberei“ nicht vorliegen. Nach mittlerweile gefestigter Ansicht, dient die in Österreich als „Liebhaberei“ bezeichnete nichtunternehmerische Tätigkeit der Abgrenzung der Privatsphäre von der erwerbswirtschaftlichen Sphäre. Würde die Bf tatsächlich eine nachhaltige wirtschaftliche (unternehmerische) Betätigung ausführen, wäre diese Tätigkeit eben erwerbswirtschaftlich und selbst ein Verlust würde daran nichts ändern. Aber bei gegebenem Sachverhalt wäre auch das Eintreten eines Verlustes ausgeschlossen.

Rechtsgrundlagen

Unionsrecht: Zur Unternehmereigenschaft

Sowohl nach dem UStG 1994 als auch unionsrechtlich unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger (nach UStG 1994: ein Unternehmer) **als solcher** (im Rahmen seines Unternehmens) im Inland gegen Entgelt ausführt.

Die im gegebenen Zusammenhang wesentlichen rechtlichen unionsrechtlichen Grundlagen der im Jahr 2007 noch anzuwendenden 6. MwStRI und der ab 2008 anzuwendenden MwStSystRI zur Erfüllung des Unternehmerbegriffes bzw des Vorliegens einer der MwSt unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit lauten:

Art. 4 der 6. MwStRI

(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind 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 auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Art. 9 MwStSystRI

(1) Als „Steuerpflichtiger“ gilt, 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.

Dazu führte der **EuGH in seinem Urteil EuGH 15.9.2011, C-180/10, Slaby**, Rn 36, aus, dass die bloße Ausübung des Eigentums durch seinen Inhaber als solche nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden kann (vgl. Urteil vom 20. Juni 1996, Wellcome Trust, C- 155/94, Slg. 1996, I- 3013, Randnr. 32). Es kommt bei der Feststellung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit auch **nicht auf den Umfang** der Verkäufe, auf den **Zeitraum**, über den sich die fraglichen Umsätze erstrecken und die **Höhe der dadurch erzielten Einnahmen** an. Alle diese Umstände zusammen könnten nämlich zur Verwaltung des Privatvermögens des Betreffenden gehören. (Rn 37, 38). Dagegen spricht für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn **jemand aktive Schritte zum Vertrieb unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender, insbesondere durch die Durchführung bewährter Vertriebsmaßnahmen**.

Der bloße Erwerb und der bloße Verkauf eines Gegenstands stellen keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dar, da das einzige Entgelt aus diesen Vorgängen in einem etwaigen Gewinn beim Verkauf des Gegenstands besteht. Solche Vorgänge können nämlich als solche grundsätzlich keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne dieser Richtlinie darstellen (vgl. Urteile vom 29. April 2004, EDM, C- 77/01, Slg. 2004, I- 4295, Randnr. 58, und vom 21. Oktober 2004, BBL, C- 8/03, Slg. 2004, I- 10157, Randnr. 39).

Nach **EuGH 19.7.2012, C-263/11, Ainars Redlihs**, ist die Feststellung, ob eine Tätigkeit auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, eine **Tatsachenfrage**, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Einzelfalls, wozu u. a. die Art des betreffenden Gegenstands gehört, beurteilt werden muss (in diesem Sinne Urteil Enkler, Randnrn. 24 und 26). Kann ein Gegenstand seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten

Zwecken verwendet werden, so sind **alle Umstände seiner Nutzung** zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird (Urteil Enkler, Randnr. 27). Wenn also der Betroffene **aktive Schritte** unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bedient, ist die fragliche Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne dieser Vorschrift zu beurteilen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. September 2011, Słaby u. a., C- 180/10 und C- 181/10, Slg. 2011, I- 8461, Randnr. 39).

Unionsrecht: Zum Kommissionsgeschäft iVm der Differenzbesteuerung

Art. 5 der 6. MwStRI zur Lieferung von Gegenständen

(1) Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

.....

(4) Als Lieferungen im Sinne des Absatzes 1 gelten ferner:

.....

c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrages über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.

Art. 14 MwStSystRI

(1) Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:

.....

c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.

EuGH 3.9.2015, C-526/13, Fast Bunkering Klaipeda:

32 Dies vorausgeschickt, ergibt sich aus Art. 14 Abs. 2 Buchst. c dieser Richtlinie, dass die Übertragung eines Gegenstands aufgrund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission **als eine Lieferung von Gegenständen** anzusehen ist.

33 Ein **Kommissionsvertrag stellt grundsätzlich eine Übereinkunft dar, durch die sich eine Mittelsperson verpflichtet, in eigenem Namen, aber für Rechnung einer dritten Person ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorzunehmen.**

Diese Bestimmungen müssen aber nach Ansicht des Richters auch im Zusammenhang mit der Besteuerung beim erwerbenden Wiederverkäufer gesehen werden.

In der MwStSystRI wird in Kapitel 4 Art. 311 ff die Differenzbesteuerung geregelt. Dabei sind in dem hier interessierenden Zusammenhang folgende Bestimmungen von Bedeutung:

Nach Art. 311 Abs. 1 Zi 5, 6 und 7 ist ein „steuerpflichtiger Wiederverkäufer“ jeder Steuerpflichtige, der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit **zum Zwecke des Wiederverkaufs** Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kauft, seinem Unternehmen zuordnet oder einführt, gleich, ob er auf eigene Rechnung oder **aufgrund eines Einkaufs- oder Verkaufskommissionsvertrags für fremde Rechnung** handelt;

Voraussetzung ist nach Art. 314 unter anderem, dass der Lieferant des Wiederverkäufers den Gegenstand ausschließlich für befreite Tätigkeiten verwendet und ohne Vorsteuerabzug angeschafft hat oder für diesen die Befreiung für Kleinunternehmer gilt oder die Differenzbesteuerung anwendet oder ein Nichtsteuerpflichtiger ist. Im Ergebnis und nach dem Sinn der Bestimmung (im Einkaufspreis des Wiederverkäufers kann eine von seinem Lieferanten bezahlte MwSt enthalten sein, die nicht wieder besteuert werden soll) darf der Wiederverkäufer keinen Vorsteuerabzug bei der Anschaffung des Liefergegenstandes gehabt haben.

Aus dem Zusammenspiel dieser Bestimmungen ergibt sich: Die Übertragung eines Gegenstandes oder mehrerer Gegenstände an einen Wiederverkäufer aufgrund eines Verkaufskommissionsvertrages **gilt als eine Lieferung an den Wiederverkäufer**. Dürfte der Kommittent bei der Lieferung des Liefergegenstandes als zB Nichtsteuerpflichtiger oder Kleinunternehmer keine MwSt ausweisen, kann der Wiederverkäufer keinen Vorsteuerabzug geltend machen und die Differenzbesteuerung anwenden. Nach der Richtlinie gilt schon die Übertragung der Gegenstände als Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär und ist als ein einziger Vorgang konzipiert. Es gibt für den Normalfall der Verkaufskommission (Ausnahme siehe gleich unten iZm der öffentlichen Versteigerung) keine Fiktion der laufenden Lieferungen. Keinesfalls kann man durch eine derartige Lieferung den Status des Nichtsteuerpflichtigen oder Kleinunternehmers verlieren, weil sonst die Bestimmung gar nicht anwendbar wäre, obwohl die wesentliche Voraussetzung (kein Vorsteuerabzug bei der Anschaffung) erfüllt bleibt.

In diesem Sinn muss die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 nur als Vereinfachungsbestimmung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Kommittenten an den

Kommissionär im Fall der Steuerbarkeit dieses Vorganges angesehen werden. Die Bestimmung kann aber nicht die Steuerbarkeit des Vorganges begründen bzw aus einem nichtsteuerpflichtigen Kommittenten einen steuerpflichtigen Unternehmer machen.

Noch deutlicher treten diese Schlussfolgerungen für den Fall der öffentlichen Versteigerung durch den Kommissionär zu Tage:

In den Art. 333ff stellt die MwStSystRI im Kapitel zur Differenzbesteuerung Sonderregelungen für öffentliche Versteigerungen auf, die die Mitgliedstaaten umsetzen können. Im Fall der Umsetzung gilt hier die Lieferung an den Veranstalter der öffentlichen Versteigerung in dem Zeitpunkt als verwirklicht, in dem der Veranstalter diesen Gegenstand in der Versteigerung weiterverkauft hat. Voraussetzung ist auch hier unter anderem, dass der Kommittent den Gegenstand ausschließlich für befreite Tätigkeiten verwendet und ohne Vorsteuerabzug angeschafft hat oder für den Kommittenten die Befreiung für Kleinunternehmer gilt oder der Kommittent die Differenzbesteuerung anwendet oder der Kommittent ein Nichtsteuerpflichtiger ist.

Daraus ergibt sich, dass entscheidend ist, dass der Kommittent selbst für die im Rahmen eines Kommissionsvertrages an den Versteigerer übergebenen Waren keinen Vorsteuerabzug geltend machen konnte. Nicht beabsichtigt kann durch diese Bestimmung sein, dass zB der nicht steuerpflichtige Kommittent oder Kleinunternehmer-Kommittent durch seine fingierten laufenden Lieferungen (im Zeitpunkt der jeweiligen Versteigerung) an den Kommissionär ein steuerpflichtiger Unternehmer wird oder werden kann. In diesem Fall würde die Bestimmung im Nachhinein ad absurdum geführt werden. Die Bestimmung zum fingierten Lieferzeitpunkt in Art. 335 ist auch hier iZm den folgenden Artikeln 336 ff zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage und den Aufzeichnungspflichten des Wiederverkäufers (Kommissionärs) zu sehen.

Überdies weist Stadie im deutschen USt-Kommentar Rau/Dürrwächter, § 2 Anm 372ff auf folgenden Umstand hin: Wenn jemand zum Zweck des Wiederverkaufes von den genannten Lieferanten Antiquitäten kauft, muss er im Fall des Weiterverkaufes nur die Marge versteuern. Es kann nicht sein, dass jemand, der für private Zwecke Antiquitäten kauft, im Fall des Weiterverkaufes den gesamten Verkaufserlös versteuern muss.

Unternehmereigenschaft würde durch die Veräußerung von Gegenständen nach dieser Ansicht nur begründet, wenn die **Gegenstände zum Zweck des Weiterverkaufes angeschafft** wurden. Dies ergebe sich auch aus den allgemeinen Kriterien für die Unternehmereigenschaft. Demnach wäre ein charakteristisches Merkmal eines Händlers eben auch der planmäßige Erwerb von Gegenständen in der Absicht des Weiterverkaufes.

UStG 1994: Zur Nachhaltigkeit und Unternehmereigenschaft

Wie bereits ausgeführt unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger (nach UStG 1994: ein Unternehmer) als solcher (im Rahmen seines Unternehmens) im Inland gegen Entgelt ausführt.

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 normiert dazu für den gegenständlichen Fall relevant: Unternehmer ist, 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, Gewinne zu erzielen, fehlt.

Es unterliegen somit nur Lieferungen und sonstige Leistungen **eines Unternehmers** der Umsatzsteuer, nur diese Leistungen können steuerbar sein.

Grundsätzlich sind jeder Person die Leistungen zuzurechnen, die sie im eigenen Namen nach Außen erkennbar ausführt. VwGH 18.12.2017, Ro 2017/15/0012: Rn 35 Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer sind Leistungen dem zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt; Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Bei einer Einschaltung Dritter ist sorgfältig zu prüfen, ob der Dritte bloß ausführendes Organ im Zusammenhang mit einem "fremden" Leistungsaustausch ist (vgl. VwGH 28.10.2014, 2011/13/0098, mwN), ob er durch die Gestaltung Zurechnungsobjekt des Leistungsaustausches wird oder ob (zumindest) zwischen ihm und dem Unternehmer (Leistungsempfänger) eine eigene Leistungsbeziehung entsteht, die möglicherweise zu einem zweiten Leistungsaustausch führt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 1 Tz 263).

Nach VwGH vom 18.5.1956, 2260/55, und VwGH 28.1.1980, 3431/78, ist ein Verkauf aus dem Privatvermögen, der nach seinem ganzen Zusammenhange nicht als nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen angesehen werden kann, nicht unternehmerisch. Bloß **gelegentliche Verkäufe** von Gegenständen des Privatvermögens erfüllen das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit nicht, wenn es **am inneren Zusammenhang solcher gleichartiger Tätigkeiten** fehlt.

Bei der Beurteilung des Vorliegens der geforderten Nachhaltigkeit ist darauf abzustellen, ob nach den **tatsächlichen Umständen** mehrere aufeinander gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden oder die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen. Bei Erfüllung der genannten Voraussetzungen kann auch die Veräußerung von Privatgegenständen wie etwa Gegenständen einer privaten Sammlung eine nachhaltige Tätigkeit darstellen. Dabei kommt es allerdings nicht auf die Nachhaltigkeit des Sammelns sondern darauf an, **ob Anzeichen dafür vorliegen, dass eine wiederholte Veräußerung beabsichtigt ist**. (VwGH 20.1.1993, 91/13/0187; VwGH 10.3.1993, 91/13/0189)

VwGH 20.4.2004, 2000/13/0109: Der begriffliche Gegensatz zur Nachhaltigkeit ist die **Gelegentlichkeit** (Doralt, a.a.O., § 23 Tz 53, Ruppe, a.a.O., § 2 Tz 49). Verkäufe von Privatvermögen erfüllen das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht, wenn sie nur gelegentlich erfolgen und es am **"inneren Zusammenhang" solcher gleichartiger Tätigkeiten fehlt** (siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 31. März 1992, 90/15/0124, sowie die bei Doralt, a.a.O., § 23 Tz 59, und Ruppe, a.a.O., § 2 Tz 52, wiedergegebenen Judikaturnachweise). Tatsächliche Wiederholung der Ausübung der Tätigkeit ist zur Begründung ihrer Nachhaltigkeit dann nicht erforderlich, wenn aus objektiven Umständen auf das Vorliegen **einer Wiederholungsabsicht** geschlossen werden kann, während **eine einmalige Tätigkeit nicht Nachhaltigkeit begründen kann, wenn die Umstände eine solche Wiederholungsabsicht objektiv nicht erkennen lassen** (siehe die bei Doralt, a.a.O., § 23 Tz 45 ff, wiedergegebenen Nachweise).

In einem Erkenntnis des VwGH (VwGH 25.6.2008, 2007/15/0102) kam das Höchstgericht zu dem Ergebnis, dass im Fall eines zweijährigen Verkaufes von Nachlassgegenständen **im Namen des Auftragsgebers (Vermittlung)** nachhaltige Lieferungen des Auftraggebers vorliegen.

VwGH 23.2.2010, 2007/15/0037: In diesem Erkenntnis wurde die Unternehmereigenschaft und damit der Vorsteuerabzug verneint, da daraus, dass der Erlös aus einem Verkaufsgeschäft **fraktioniert in Teilbeträgen zugeflossen** ist, auf keine nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmenserzielung geschlossen werden kann.

VwGH 19.9.2013, 2010/15/0117: Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf **nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten** abgestellt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 8).

Ergänzend sollen für die Beurteilung der maßgeblichen Kriterien auch die Aussagen des **BFH** herangezogen werden. Dies insbesondere auch deshalb, da hier bereits die wesentlichen Aussagen des EuGH eingeflossen sind.

Hinsichtlich des Kriteriums der **nachhaltigen Ausführung von Leistungen gegen Entgelt** hat der BFH in seinem Urteilen vom 24.11.1992 (V R 8/89) und vom 27.1.2011 (V R 21/09) folgende insgesamt zu würdigende **Kriterien** als „insbesondere“ maßgeblich erachtet: Zahl der Verkäufe und der verkauften Gegenstände, Dauer und Intensität der Verkaufstätigkeit, Höhe der Erlöse, Beteiligung am Markt durch Bewerbung der Tätigkeit und planmäßiges Tätigwerden, Benutzung eines eigenen Verkaufslokales (nicht eines bloßen Lagers), Auftreten nach Außen, Verwertung eigener Kenntnisse. Im Urteil aus dem Jahr 2011 betont der BFH auch, dass in **Grenzfällen** auch darauf abzustellen ist, ob die eine Sammlung veräußernde Person bereits während des **Aufbaus der Sammlung** wie ein unternehmerischer Händler oder

wie ein privater Sammler gehandelt hat. Dabei ist die Tätigkeit eines Händlers gekennzeichnet durch die wiederholte Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern iSe marktmäßigen Umschlages von Sachwerten.

Im BFH Urteil vom 26.4.2012, V R 2/11 (Veräußerungen erheblichen Umfangs über ebay) wendet der BFH auch **das vom EuGH angewandte Kriterium der „des Setzens aktiver Schritte zum Vertrieb der Gegenstände“** an. Dieses Kriterium ist demnach erfüllt, wenn man sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Händler und dabei insbesondere bewährte Vertriebsmaßnahmen anwendet. Dabei ist iRe Gesamtbeurteilung der oben angeführten Kriterien des BFH die Nachhaltigkeit der Einnahmenserzielung zu beurteilen. Besonders hervorgehoben hat der BFH, dass nach der zu entscheidenden Sachlage ein erheblicher Organisationsaufwand durch Aufbereitung der Waren, der Darstellung im Internet, der Betreuung der entsprechenden Angebote auf „ebay“, des Versands, der Überwachung des Zahlungseinganges usw betrieben wurde. Es lag insbesondere auch daher eine intensive und langfristige Verkaufstätigkeit unter Nutzung bewährter Vertriebsmaßnahmen vor. Davon zu unterscheiden sind Fälle, bei denen ein Sammler seine Sammlung en bloc aufgibt und versteigern lässt.

[34] bb) Nach der Rechtsprechung des EuGH "können der bloße Erwerb und der bloße Verkauf eines Gegenstands keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen i. S. von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL (Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) darstellen, da das einzige Entgelt aus diesen Vorgängen in einem etwaigen Gewinn beim Verkauf des Gegenstands besteht. Derartige Vorgänge können nämlich als solche grundsätzlich keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne dieser Richtlinie darstellen" (EuGH-Urteile Slaby und Kuæ in DStRE 2011, 1417 Rdnr. 45; EDM in Slg. 2004, I-4295 Rdnr. 58, und vom 21. Oktober 2004 C-8/03, BBL, Slg. 2004, I-10157 Rdnr. 39). Keine private Vermögensverwaltung, sondern eine in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende Tätigkeit liegt dagegen vor, wenn – wie hier – der Betreffende aktive Schritte zum Vertrieb von Gegenständen unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender i. S. von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG, wobei derartige aktive Schritte insbesondere in der Durchführung bewährter Vertriebsmaßnahmen bestehen können (EuGH-Urteil Slaby und Kuæ in DStRE 2011, 1417 Rdnrn. 39, 40).

[35] c) Dem entspricht es, dass nach der Rechtsprechung des BFH im Einzelfall aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen ist, ob die Voraussetzungen einer nachhaltigen Tätigkeit i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG erfüllt sind. Dabei ist eine Reihe verschiedener (nicht abschließend festgelegter) Kriterien zu würdigen, die je nach dem Einzelfall in unterschiedlicher Gewichtung für oder gegen die Nachhaltigkeit der Einnahmeerzielung sprechen können (z. B. BFH-Urteile vom 27. Januar 2011 V R 21/09, BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524, unter II. 2.; in BFHE 225, 163, BStBl II 2011, 292, unter II. 1. b).

[36] Insbesondere sind zu würdigen: die Dauer und die Intensität des Tätigwerdens, die Höhe der Entgelte, die Beteiligung am Markt, die Zahl der ausgeführten Umsätze, das planmäßige Tätigwerden, das Unterhalten eines Geschäftslokals (BFH-Urteil in BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524, unter II. 2., m. w. N.). Dass bereits beim Einkauf eine Wiederverkaufsabsicht bestanden hat, ist entgegen der Auffassung der Klägerin kein für die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit alleinentscheidendes Merkmal (vgl. EuGH-Urteil Slaby und Kuæ in DStRE 2011, 1417 Rdnrn. 26 und 49; BFH-Urteile vom 7. September 2006 V R 6/05, BFHE 215, 331, BStBl II 2007, 148 zum Testamentsvollstrecker; vom 9. September 1993 V R 24/89, BFHE 172, 234, BStBl II 1994, 57 zur Veräußerung der einem Verein mehrfach von Todes wegen zugewandten Haushaltsgegenstände durch den Verein; vom 24. November 1992 V R 8/89, BFHE 170, 275, BStBl II 1993, 379 zur Veräußerung einer privaten Kunstsammlung durch den Erben eines Kunsthändlers). Dass Zahl und Umfang der Verkäufe für sich genommen nicht allein maßgeblich sind (EuGH-Urteil Slaby und Kuæ in DStRE 2011, 1417 Rdnr. 37), entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, derzufolge die Zahl der Geschäftsvorfälle nur eines von mehreren zu würdigenden Kriterien ist (z. B. BFH-Urteil in BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524, unter II. 2.).

Ähnlich BFH vom 12.8.2015, XI R 43/13 zum Verkauf von mindestens 140 Pelzmäntel über „eBay“:

42 cc) Aus der oben angeführten Rechtsprechung kann jedoch nicht geschlossen werden, dass der von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verkauf eines Gegenstands, den er seinem Privatvermögen zugeordnet hatte, allein aus diesem Grund nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Denn entgeltliche Umsätze eines Steuerpflichtigen unterliegen zwar grundsätzlich der Mehrwertsteuer, wenn er als solcher gehandelt hat, doch ist für die fehlende Steuerbarkeit eines solchen Umsatzes neben der Zuordnung zum Privatvermögen auch erforderlich, dass der Steuerpflichtige einen solchen Verkauf nicht im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vornimmt, sondern im Rahmen der Verwaltung seines Privatvermögens (vgl. EuGH-Urteil Trgovina Prizma, EU:C:2015:456, UR 2015, 621, Rz 22). Dass eine Person einen Gegenstand für ihren persönlichen Bedarf erworben hat, schließt nicht aus, dass der Gegenstand im Anschluss zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt wird (vgl. EuGH-Urteil Redlihs, EU:C:2012:497, HFR 2012, 1020, Rz 39).

43 dd) Ein maßgebliches Beurteilungskriterium dafür, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, besteht darin, dass der Eigentümer aktive Schritte zur Vermarktung unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender i.S. von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG, z.B. bewährte Vermarktungsmaßnahmen durchführt (vgl. EuGH-Urteile Redlihs, EU:C:2012:497, HFR 2012, 1020, Rz 36; Trgovina Prizma, EU:C:2015:456, UR 2015, 621, Rz 24). Derartige Maßnahmen erfolgen normalerweise nicht im Rahmen der Verwaltung von Privatvermögen, so dass der Verkauf in einem solchen Fall nicht als bloße Ausübung des Eigentumsrechts durch seinen Inhaber angesehen werden

kann (vgl. EuGH-Urteil *Slaby* u.a., EU:C:2011:589, HFR 2011, 1253, Rz 41). Auch die Dauer des Zeitraums, währenddessen Lieferungen erfolgen, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen sind Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können (vgl. EuGH-Urteil *Redlins*, EU:C:2012:497, HFR 2012, 1020, Rz 38).

44 b) Dem entspricht es, dass nach der Rechtsprechung des BFH im Einzelfall aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen ist, ob die Voraussetzungen einer nachhaltigen Tätigkeit i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG erfüllt sind. Dabei ist eine Reihe verschiedener (nicht abschließend festgelegter) Kriterien zu würdigen, die je nach dem Einzelfall in unterschiedlicher Gewichtung für oder gegen die Nachhaltigkeit der Einnahmeerzielung sprechen können (z.B. BFH-Urteile vom 27. Januar 2011 V R 21/09, BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524, Rz 22 ff.; in BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, Rz 35; s. auch BFH-Beschluss vom 9. April 2014 XI B 6/14, BFH/NV 2014, 1230 bei 40 Verkaufsangeboten und 16 Anzeigen für Uhren und Schmuck, sowie zur Problematik der "eBay-Verkäufe" allgemein auch Roth/Loose, UR 2014, 169, 172 ff.; Hundt-Eßwein, Deutsches Steuerrecht 2012, 1371; Meurer, Der Umsatz-Steuer-Berater 2012, 164; Pinkernell, Steuerrecht kurzgefasst 2012, 309; Reiß in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 2 Rz 38.17 ff.; Renner, Steuer- und Wirtschaftskartei 19/2012, 897; Roth, Neue Wirtschafts-Briefe 2012, 1966; Schießl, Steuern und Bilanzen 2012, 471; Martin, BFH/PR 2012, 280; Grube, juris-PraxisReport Steuerrecht 27/2012, Anm. 5). Dass bereits beim Einkauf eine Wiederverkaufsabsicht bestanden hat, ist nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, Rz 36).

UStG 1994: Zur Kommission und Differenzbesteuerung

In § 24 UStG 1994 iVm § 3 Abs. 3 UStG 1994 wurden die genannten Richtlinienbestimmungen wie folgt umgesetzt:

§ 3. (1) Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

.....

(3) Beim **Kommissionsgeschäft** liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt die Lieferung des Kommittenten erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt.

Wie oben bereits dargestellt, sind nach der Judikatur des VwGH Leistungen grundsätzlich der Person zuzurechnen, die diese nach Außen erkennbar im eigenen Namen erbringt. Im Fall

einer Verkaufskommission fingiert § 3 Abs. 3 UStG 1994 aber für den Fall der gegebenen Unternehmereigenschaft der beteiligten Personen und somit gegebener Steuerbarkeit der Vorgänge anderes.

Nach hA zu § 3 Abs. 3 UStG 1994 sind die Aussagen zur steuerlichen Behandlung eines Kommissionsgeschäftes nicht nur auf Kommissionen iSd UGB sondern auch auf atypische Kommissionsgeschäfte anzuwenden. So auch Ruppe/Achatz, UStG5, § 3 Tz 78ff: Der Begriff umfasst alle Handelsgeschäfte, die ein Kaufmann im eigenen Namen auf fremde Rechnung abschließt. Auch der Trödler, der sich verpflichtet den im Voraus bestimmten Kaufpreis zu zahlen, wird ustlich wie ein Kommissionär behandelt (So auch UFS 12.7.2012, RV/0295-L/11 zur atypischen Kommissionsvereinbarung mit Verweis auf VwGH 18.10.1957, Zl. 672/54). Diese Sichtweise entspricht nach Ansicht des Richters auch den unionsrechtlichen Vorgaben, nach denen jede Übereinkunft, durch die sich eine Mittelsperson verpflichtet, im eigenen Namen, aber für Rechnung einer dritten Person ein oder mehrere Rechtsgeschäfte vorzunehmen, als Kommissionsvertrag gilt.

§ 3 Abs. 3 UStG 1994 fingiert somit, 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 vorliegt. Die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär gilt fiktiv erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt. In wirtschaftlicher Betrachtung der tatsächlichen Umstände stellt eine erfolgte Beauftragung eines Dritten, übergebene Gegenstände im eigenen Namen zu verkaufen, dennoch eine einmalige Auftragserteilung dar. Der Beauftragte verpflichtet sich gegen ein vereinbartes Entgelt den Verkauf der Gegenstände im eigenen Namen zu übernehmen. Dies gilt auch, wenn das vereinbarte Entgelt für die übergebenen Gegenstände fraktioniert entsprechend dem Verkaufserfolg geleistet wird.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der angeführten Fiktion ist aber immer, dass die entsprechende Auftragserteilung bzw. die fingierte Lieferung durch einen Unternehmer erfolgt, weil immer nur die Verschaffung der Verfügungsmacht durch einen Unternehmer steuerbar sein kann. Wenn jemand seine privat angesammelten Sammlungsstücke über einen beauftragten Dritten, der diese im eigenen Namen veräußert, verkauft, müssten derartige Auftragserteilungen nachhaltig im Rahmen eines Unternehmens erfolgen, damit diese Beauftragung unternehmerisch wäre. Nur bei einer nachhaltigen Auftragserteilung liegen steuerbare Tätigkeiten eines Unternehmers vor und nur dann bedarf es der Vereinfachungsbestimmung für das Kommissionsgeschäft. Nur dann kommt es zu einer Besteuerung, bei der das Entgelt für die Lieferung des Kommissionärs an dessen Abnehmer als Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär bekannt sein muss. Nur bei einer Auftragserteilung durch einen Unternehmer iR seines Unternehmens werden dann die Lieferungen und ggfs der Zeitpunkt dieser Lieferung fingiert.

Die Fiktion hinsichtlich des Zeitpunktes der Lieferung bei der Verkaufskommission dient, wie bereits ausgeführt, nur der Erleichterung der Durchführung der Besteuerung eines steuerbaren Vorganges, kann aber nach Ansicht des Richters selbst keine Steuerbarkeit bewirken. Würde es diese Vereinfachungsbestimmungen bzw. Fiktionen (§ 3 Abs. 3 1. und 2. Satz UStG 1994) nicht geben würde eine einmalige Beauftragung gegen Entgelt vorliegen. Würde es nur den 2. Satz der Vereinfachungsbestimmung nicht geben (wie nach der MwSt-RI), würde eine einmalige Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär vorliegen. Die Vereinfachungsbestimmungen sind aber nur auf steuerbare Vorgänge eines Unternehmers anzuwenden und können nicht zur Begründung der Unternehmereigenschaft führen.

Diese Sichtweise führt im Ergebnis auch dazu, dass das einmalige Abstoßen einer privaten Sammlung ohne dem Setzen aktiver Schritte zum Vertrieb als letzter Akt der privaten Vermögensverwaltung gemäß der Judikatur des EuGH nicht der MwSt unterliegen soll.

Angemerkt wird, dass man -sollte man die Ansicht vertreten, dass § 3 Abs. 3 UStG 1994 mit seinen Bestimmungen zum Kommissionsgeschäft gar nicht anzuwenden ist- ebenso zu dem hier erzielten Ergebnis kommen müsste. In diesem Fall würde wohl zweifellos ein sogenannter Trödelvertrag und somit ein einmaliger Verkaufsauftrag vorliegen.

Anders wäre es bei bloßen Vermittlungsleistungen des beauftragten Dritten. In diesem Fall würde der Beauftragte sämtliche Verkäufe tatsächlich im Namen des Auftraggebers abwickeln und 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 ist in wirtschaftlicher Betrachtung nicht anders zu beurteilen als die Situation, bei der die Sammlungsstücke vom Sammler selber sukzessive abverkauft werden würden.

§ 24. (1) Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (Z 10 bis 13 der Anlage 2) oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine (aus Positionen 7102 und 7103 der Kombinierten Nomenklatur) oder Edelmetalle (aus Positionen 7106, 7108, 7110 und 7112 der Kombinierten Nomenklatur), gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).

2. Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde

a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder

b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.

.....

Auch hier gilt -wie oben zur MwStRl ausgeführt- die Voraussetzung, dass es bei der Anschaffung durch den Wiederverkäufer zu keinem Vorsteuerabzug kommen kann, weil für die Lieferung an den Wiederverkäufer keine Umsatzsteuer geschuldet werden darf. Würde man nun im Fall der Beauftragung mit dem Verkauf durch einen Nichtsteuerpflichtigen die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 als anwendbar ansehen, würde im Nachhinein die Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung entfallen. Die Differenzbesteuerung soll eine abermalige Besteuerung der Restmehrwertsteuer im Fall der Anschaffung von Personen ohne Vorsteuerabzug beim Weiterverkauf hintanhaltend. Würde man aber hier die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 für anwendbar halten, käme es sogar zu einer Vielfachversteuerung bezahlter Umsatzsteuer. Zum einen hatte der private Sammler bei der Anschaffung keinen Vorsteuerabzug, dann würde seine noch als Privatperson und ohne Rechnung mit USt-Ausweis erfolgende Übergabe der Waren im Nachhinein laufend mit USt belastet, für die der Beauftragte mangels Rechnung keinen Vorsteuerabzug hätte. Zuletzt würde auch noch die Differenzbesteuerung nicht anwendbar sein, da bei Anwendung der Fiktion im Zeitpunkt des Weiterverkaufes plötzlich der Ankauf nicht mehr von einem Nichtsteuerpflichtigen sondern von einem Unternehmer erfolgt wäre. Eine derart „verquere“ Denkweise kann dem Gesetzgeber wohl nicht unterstellt werden.

Es ist somit in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Auftragserteilung an AH eine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf darstellt und die Bf damit zum Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 wird. Nur wenn dies zu bejahen ist, ist der Vorgang steuerbar und § 3 Abs. 3 UStG 1994 kann zur Anwendung kommen. Ist der Verkauf der Sammlung keine wirtschaftliche Tätigkeit, erfolgt dieser Verkauf auch nicht im Rahmen eines Unternehmens und ist nicht steuerbar. In diesem Fall kann auch die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 nicht greifen. Nach Ansicht des Richters soll die Fiktion im Fall der Steuerbarkeit eines Vorganges die praktische Durchführung Besteuerung erleichtern, keinesfalls soll diese Fiktion aber eine nachhaltige Tätigkeit zur Begründung der Unternehmereigenschaft fingieren. Dann erfolgt auch die Anschaffung durch den Wiederverkäufer von einem Nichtsteuerpflichtigen und der Wiederverkäufer kann systemkonform die Differenzbesteuerung anwenden.

Festzuhalten ist, dass der hier strittige Verkauf isoliert von anderen unternehmerischen Tätigkeiten der Bf zu beurteilen ist, weil dieser Verkauf keinesfalls im Rahmen der unternehmerischen Vermietungstätigkeit der Bf erfolgt ist.

Für den gegenständlichen Fall maßgebliche Judikatur zum Kommissionsgeschäft

Zu einem in den **Anwendungszeitraum des UStG 1972** fallenden Sachverhalt, bei dem nicht geklärt war, ob ein Galerist Bilder im eigenen Namen als Kommissionär (und somit aufgrund einer einzigen Beauftragung) oder als Vermittler im fremden Namen (und somit in Form laufender Lieferungen seines Auftraggebers) verkaufte, führte der VwGH aus (VwGH 25.1.1995, 93/13/0084): Aus der Sicht der Frage, ob die Tätigkeit der beschwerdeführenden Partei als nachhaltig zu betrachten ist, ist jedenfalls eine Vielzahl von Lieferungen durch diese anzunehmen, unabhängig davon, ob es sich um vermittelte Geschäfte oder Kommissionsgeschäfte gehandelt hat. So gilt auch bei der Verkaufskommission die Lieferung des Kommittenten erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt (vgl § 3 Abs. 3 UStG 1972).

In diesem Erkenntnis zum UStG 1972 wandte der VwGH die Fiktion der laufenden Lieferungen des Kommittenten bei der Verkaufskommission eindeutig als zur nachhaltigen Betätigung des Kommittenten und zu dessen Unternehmereigenschaft führend an. Nach Ansicht des Richters wäre dies nach den mittlerweile zu berücksichtigenden unionsrechtlichen Vorgaben zur Feststellung einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht mehr zulässig.

UFS 12.7.2012, RV/0295-L/11 und Ablehnungsbeschluss VwGH 29.1.2015, 2012/15/0170

Der UFS kam bei einer zum hier strittigen Fall vergleichswisen Sachlage und dem Vorliegen einer atypischen Kommissionsvereinbarung ebenfalls zu dem Ergebnis, dass der Kommittent infolge der Fiktionen des § 3 Abs. 3 UStG 1994 eine Vielzahl von Lieferungen tätigte und somit unternehmerisch tätig wurde.

In der Begründung verweist der UFS auf die UFS Entscheidung vom 7.3.2007, RV/0548-G/05, sowie auf das diese Entscheidung bestätigende VwGH Erkenntnis VwGH 25.6.2008, 2007/15/0102 und dem weiteren Judikat des VwGH 25.1.1995, 93/13/0084. Dem ist allerdings entgegen zu halten, dass wie bereits oben ausgeführt, die ersten beiden Erkenntnisse zu einem Sachverhalt ergingen, bei denen durch den eingeschalteten Vermittler über einen langen Zeitraum tatsächlich Lieferungen des Bw getätigt wurden. Das VwGH Erkenntnis aus dem Jahr 1995 erging zum UStG 1972 und erscheint im Geltungsbereich des UStG 1994 nicht mehr anwendbar (so offenbar auch VwGH VwGH vom 29.1.2015, 2012/15/0170, siehe unten).

In der Darstellung des der UFS-Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhaltes wird ausgeführt: „Zahlungen wurden erst **nach Durchführung der vermittelten Verkäufe** durchgeführt“, „in wirtschaftlicher Betrachtung kommt das Entgelt des Händlers einer

erfolgsabhängigen **Vermittlungsprovision** gleich“. In Verbindung mit der rechtlichen Begründung: „Seitens des Finanzamtes wurde bereits in der Begründung des bekämpften Bescheides **zutreffend auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates UFS 07.03.2007, RV/0548-G/05**, hingewiesen, wonach die Veräußerung ererbter Nachlassgegenstände über einen längeren Zeitraum durch **Beiziehung eines Antiquitätenhändlers als Vermittler** eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen darstellt. Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Entscheidung bestätigt (VwGH 25.06.2008, 2007/15/0102).“ Trotz der Bezeichnung des Vorganges als atypisches Kommissionsgeschäft könnte dabei beim Leser –wie auch bei dem über die Beschwerde gegen das UFS Erkenntnis zu entscheidende VwGH- aufgrund dieser wiederholten Zitierungen der Vermittlungssituation der Eindruck entstanden sein, dass ein Vermittlungsfall mit tatsächlichen laufenden Lieferungen des Auftraggebers vorliegt.

In der weiteren Begründung rechnet der UFS die Handlungen des eingeschalteten Händlers iZm den Internet-Verkäufen dem Kommittenten zu und sieht das Beschreiten bewährter Vertriebsmaßnahmen im Abschluss der Kommissionsvereinbarung mit dem Händler. Auch der Umfang der Verkäufe (99 Gegenstände; Anm. d. Ri.. in tatsächlicher Hinsicht Verkäufe des Händlers) sowie der erzielte Erlös würden nach dem Gesamtbild (Anm. d. Ri.: wohl nur nach der Fiktion und nicht nach einem tatsächlichen Gesamtbild) für eine Nachhaltigkeit iSd § 2 UStG 1994 sprechen.

Im Beschluss des **VwGH 29.1.2015, 2012/15/0170** mit dem die Behandlung der Beschwerde abgelehnt wurde, verwies der VwGH im Kern seiner Begründung **auf das zu Vermittlungen ergangene Erkenntnis VwGH 25. Juni 2008, 2007/15/0102**, und hielt fest, „dass dem Bf bei seiner Auftragserteilung von vornherein damit rechnen musste, dass es nicht möglich sein werde, die Gegenstände in einem abzustoßen, sondern dass vielmehr hiezu wiederholte Verkäufe erforderlich sein werden. Die daher im Wesen des Entschlusses des Beschwerdeführers begründete Notwendigkeit wiederholter Verkäufe genügt aber, die im Auftrag des Beschwerdeführers entfaltete Verkaufstätigkeit als eine nachhaltige Betätigung des Bf erscheinen zu lassen“. Der VwGH verweist auch nicht auf VwGH 25.1.1995, 93/13/0084 mit seiner eindeutigen Aussage zum Kommissionsgeschäft sondern auf sein Erkenntnis, welches zu einem Vermittlungsfall ergangen ist.

Aus dem Zusammenspiel der UFS Entscheidung und dem VwGH Erkenntnis einerseits und der eindeutigen unionsrechtlichen Rechtslage, die sich auch bei unionsrechtskonformer Interpretation der maßgeblichen Bestimmungen des UStG 1994 ergibt, ist für den Richter keinesfalls erkennbar, dass hier eine eindeutige Rechtsprechung des VwGH zu einem Fall vorliegt, bei dem ein privater Sammler **nach dem tatsächlichen Geschehen** ohne planmäßiges Vorgehen und ohne Durchführung eigener bewährter Vertriebs- oder Vermarktungsmaßnahmen im Rahmen seiner privaten Vermögensverwaltung uno actu einen

Händler mit dem Verkauf seiner Sammlung im Namen des Händlers beauftragt (also kein Vermittlungsfall).

Sollte der VwGH nicht vom Vorliegen eines Vermittlungsfalles ausgegangen sein, will er jedenfalls die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 nicht angewandt haben, sonst hätte er statt seinem „Vermittlungs-Erkenntnis“ aus dem Jahr 2008 das eindeutige Erkenntnis aus dem Jahr 1995 angeführt.

Nach Ansicht des Richters muss davon ausgegangen werden, dass der VwGH aufgrund der Formulierungen des UFS vom Vorliegen eines Vermittlungsfalles ausgegangen ist. Dies ergibt sich nicht nur aus dem Zitieren seines „Vermittlungs-Erkenntnisses“ sondern auch daraus, dass der VwGH hinsichtlich der Nachhaltigkeit der Tätigkeit des Auftraggebers auf innere nicht nach Außen getretene Gedanken bzw Entschlüsse abstellt. Wenn die zu erahnende fortlaufende Verkaufstätigkeit des Beauftragten zu einer nachhaltigen Tätigkeit des Auftraggebers führen soll, können wohl nur vermittelte Verkäufe des Auftraggebers gemeint sein. Denn bloß innere Ahnungen, Entschlüsse und dergleichen können nicht als (vom EuGH geforderte) eigene aktive Schritte zum Vertrieb (wie sie ein Händler ausführt) oder eigenes planmäßiges erwerbswirtschaftliches Vorgehen gewertet werden.

Zur wirtschaftlichen Tätigkeit und Liebhaberei

Obwohl oben durch diese Erkenntnis bereits das Vorliegen der Unternehmereigenschaft der Bf verneint wurde, soll noch ergänzend auf das vorgebrachte Argument des Vorliegens von Liebhaberei eingegangen werden.

Art. 9 Abs. 1 **MwStSystRI** definiert den Steuerpflichtigen wie folgt (gleich Art. 4 der 6. MwStRI) :

(1) Als „Steuerpflichtiger“ gilt, 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.

Zum Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nach EuGH, siehe oben.

Das **UStG 1994** normiert dazu:

§ 2. (1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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.

.....

(5) Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt

.....

2. eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Die dazu ergangene **Liebhaberei-Verordnung** idF BGBl II 358/1997 bestimmt:

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, **wenn Verluste entstehen**

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

...

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Insgesamt sollen diese Vorschriften Tätigkeiten aus der Unternehmereigenschaft ausgrenzen, die der Konsumsphäre (dem Endverbrauch von Leistungen) zuzurechnen sind (VfGH 20.6.2001, B 2032/99). Als nichtunternehmerische Betätigungen kommen somit nur Tätigkeiten in Betracht, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Grundsätzlich erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten fallen nicht darunter (VwGH 26.4.2000, 96/14/0117).

VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107: Bei der Abgrenzung der Privatsphäre von einer wirtschaftlichen Tätigkeit muss die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles betrachtet werden. Kommt man dabei zu dem Ergebnis, dass eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO unter Umständen ausgeübt wird, wie eine wirtschaftliche Tätigkeit üblicherweise ausgeübt wird, so ist diese marktkonforme Betätigung als erwerbswirtschaftlich zu beurteilen.

Mit dieser richtlinienkonformen Interpretation kommt der VwGH letztlich zu dem selben Ergebnis wie der EuGH: eine insgesamt marktkonforme nachhaltige Betätigung zur Einnahmenerzielung ist als erwerbswirtschaftliche sog. „1/1-Tätigkeit“ zu beurteilen, bei der Liebhaberei ausgeschlossen ist. Nur eine verlustbringende Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern oder Hobbytätigkeit oder Vermietung von privat nutzbaren Wohnraum kann als nichtunternehmerisch aus dem Anwendungsbereich des UStG 1994 herausfallen.

So wird etwa vom VwGH ausgeführt (VwGH 20.12.2017, Ra 2017/13/0015):

23 Wird eine Tätigkeit nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern beispielsweise aus persönlicher Neigung ausgeübt, darf auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen. Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit zum privaten Konsum erfordert eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalles. Insbesondere ist darauf abzustellen, ob der Betroffene aktive Schritte unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleister bedient (vgl. - auch zur Rechtsprechung des EuGH - VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107, VwSlg. 8805/F; vgl. auch EuGH 12.5.2016, C-520/14, Gemeinde Borsele, Rn. 29 ff).

Sowohl nach dem UStG 1994 als auch nach Unionsrecht sind Tätigkeiten, die der privaten Bedürfnisbefriedigung (einer persönlichen Neigung entsprechen, Bewirtschaftung von Luxusgütern) und nicht der marktkonformen und nachhaltigen Einnahmenserzielung dienen, nicht unternehmerisch.

Dagegen sind nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmenserzielung unter Anwendung marktkonformer Methoden unternehmerisch, erwerbswirtschaftlich und unterliegen somit unabhängig von ihrem Ergebnis der MwSt. Nach der MwStSystRI ist jede selbständige wirtschaftliche Tätigkeit zur Einnahmenserzielung unabhängig von ihrem Ziel und Zweck unternehmerisch; davon zu trennen wäre nur die private Konsumsphäre, die Hobbytätigkeit oder Freizeitgestaltung.

Käme man somit zu dem Ergebnis, dass die Bf aufgrund ihrer Tätigkeit iZm den Antiquitäten Unternehmerin ist, wäre ihre Tätigkeit erwerbswirtschaftlich und eben nicht nichtunternehmerisch. Selbst bei Vorliegen von Verlusten würde damit eine in Österreich als „Liebhaberei-Tätigkeit“ bezeichnete nichtunternehmerische Tätigkeit ausgeschlossen sein.

Zur behaupteten verlustbringenden Tätigkeit ist ergänzend auszuführen, dass bei unterstellter Unternehmereigenschaft der Bf im Moment des Auftretens nach Außen, somit im Moment der Kontaktaufnahme mit AH, die Einlage der zu verkaufenden Gegenstände in das Unternehmen zum Teilwert zu unterstellen wäre.

Teilwert ist jener Wert, den der Käufer des gesamten Unternehmens für das einzelne Wirtschaftsgut unter der Prämisse der Betriebsfortführung ansetzen würde. Beim Umlaufvermögen würde der Käufer nie den zu erwartenden Verkaufswert sondern einen niedrigeren Einkaufswert (vergleiche zB Ansatz des Einkaufspreises und nicht des Verkaufspreises beim Gebrauchtkfz-Händler, oder bei anderen Waren der Ansatz des Großhandelspreis statt des Einzelhandelspreises). Wenn somit ein Kasten um 1000 plus 200 USt zu verkaufen ist, wird der Käufer eines Unternehmens mit der Absicht des Weiterverkaufes dieses Kastens diesen beim Einkauf jedenfalls mit einem Nettowert unter 1000 bewerten. Ohne auf eine exakte Ermittlung eingehen zu müssen, ist erkennbar, dass ein Verlust somit ausgeschlossen wäre. Die Umsatzsteuer würde dabei als Durchläufer neutral bleiben. Auch der BFH und der VwGH haben in gleichgelagerten Fällen noch nie das Vorliegen einer Liebhaberei-Betätigung in Erwägung gezogen. Anderslautende UFS-Entscheidungen oder Bescheidebegründungen des Finanzamtes können letztlich in diesem Erkenntnis zu keinem anderen Ergebnis führen.

Rechtliche Erwägungen, Subsumtion und Schlussfolgerung

Zum Vorliegen einer Kommissionsvereinbarung iSd MwSt-Rechts

Eine Verkaufskommission liegt nach Unionsrecht immer vor, wenn sich jemand auftragsgemäß verpflichtet, Gegenstände im eigenen Namen auf Rechnung eines anderen zu verkaufen. Die Übertragung der Gegenstände iRe Vereinbarung über eine Verkaufskommission an den Kommissionär gilt als eine Lieferung. In diesem weiten Sinn ist auch § 3 Abs. 3 UStG 1994 zu verstehen, sodass die hier zwischen der Bf und AH getroffene Vereinbarung grundsätzlich als unter diese Bestimmung subsumierbar erachtet werden kann.

Im Tatsachenbereich liegt eine Auftragserteilung und keine Lieferung durch die Bf an AH vor. Selbst wenn man die erste Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 (diese Auftragserteilung gilt als Lieferung) für anwendbar hält, würde eine einmalige Tätigkeit der Bf vorliegen. Diese würde gemäß § 1 UStG 1994 nur dann der MwSt unterliegen, wenn sie durch einen Unternehmer im Rahmen des Unternehmens erfolgen würde. Aus dem Zusammenspiel des Abs. 1 und Abs. 3 des § 3 UStG 1994 ergibt sich dasselbe Ergebnis: Bei der Kommission liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor. Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft. Die Verschaffung der Verfügungsmacht oder eine Auftragserteilung durch einen Nichtunternehmer bzw. wenn diese Leistungen nicht im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden, unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Im Ergebnis spielt es keine Rolle, ob ein Nichtunternehmer überhaupt eine iSd UStG 1994 wirksame Kommissionsvereinbarung abschließen kann oder nicht bzw. welche Leistung alternativ der Bf zu unterstellen wäre. Entscheidend ist immer, ob die Leistungserbringung nach den tatsächlichen Umständen unternehmerisch erfolgt oder nicht.

Zur Nachhaltigkeit und Unternehmereigenschaft

Zusammenfassend liegt in unionsrechtskonformer Interpretation des § 2 UStG 1994 eine nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmenerzielung vor, wenn nach den insbesondere zu würdigenden Kriterien: Zahl der Verkäufe und der verkauften Gegenstände, Zahl der Kunden, Dauer und Intensität der Verkaufstätigkeit, Höhe der Erlöse, Beteiligung am Markt durch Bewerbung der Tätigkeit und planmäßiges Tätigwerden, Benutzung eines eigenen Verkaufslokales (nicht eines bloßen Lagers), Auftreten nach Außen, Verwertung eigener Kenntnisse, auf Nachhaltigkeit zu schließen ist. Dabei sind diese Kriterien je nach dem Einzelfall in unterschiedlicher Gewichtung für oder gegen die Nachhaltigkeit der Einnahmeerzielung zu würdigen. Zahl und Umfang der Verkäufe für sich genommen sind nicht allein maßgeblich (EuGH-Urteil Slaby Rdnr. 37) Die Zahl der Geschäftsvorfälle ist nur eines von mehreren zu würdigenden Kriterien ist .Nachhaltigkeit ist insbesondere gegeben, wenn nach den tatsächlichen Umständen

- mehrere aufeinander gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden oder die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen.

- Anzeichen dafür vorliegen, dass eine wiederholte Veräußerung (durch die zu beurteilende Person) beabsichtigt ist.
- wenn aus objektiven Umständen auf das Vorliegen einer Wiederholungsabsicht geschlossen werden kann
- wenn aktiver Schritte zum Vertrieb der Gegenstände gesetzt werden: wenn man sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Händler und dabei insbesondere (Anm. d. Ri.: selber !!) bewährte Vertriebsmaßnahmen und Vermarktungsmaßnahmen anwendet (zB: erheblicher Organisationsaufwand durch Aufbereitung der Waren, der Darstellung im Internet, der Betreuung der entsprechenden Angebote auf „ebay“, des Versands, der Überwachung des Zahlungseinganges usw) betrieben wurde.

Dagegen liegt eine derartige Tätigkeit nicht vor, wenn nach den tatsächlichen Umständen

- Bloß gelegentliche Verkäufe von Gegenständen des Privatvermögens vorliegen
- es am inneren Zusammenhang solcher gleichartiger Tätigkeiten fehlt
- die Umstände eine solche Wiederholungsabsicht objektiv nicht erkennen lassen
- wenn nur das Sammeln nachhaltig war oder wenn nur der Erlös fraktioniert zufließt
- keine aktiven Schritte zum Vertrieb der Gegenstände gesetzt werden, sondern zB ein Sammler seine Sammlung en bloc aufgibt und versteigern lässt.
- ein Verkauf nicht im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit sondern im Rahmen der Verwaltung des Privatvermögens vorgenommen wird.

In Grenzfällen ist auch darauf abzustellen, ob die eine Sammlung veräußernde Person bereits während des Aufbaus der Sammlung wie ein unternehmerischer Händler oder wie ein privater Sammler gehandelt hat. Dabei ist die Tätigkeit eines Händlers gekennzeichnet durch die wiederholte Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern iSe marktmäßigen Umschlages von Sachwerten.

Nach EuGH (siehe oben Rs. Ainars Redlihs) und VwGH (siehe oben) ist bei der Beurteilung der Unternehmereigenschaft auf tatsächliche Umstände abzustellen. Im somit maßgeblichen Tatsachenbereich liegt aber die einmalige Erteilung eines Verkaufsauftrages vor, der ggfs. auch mehrere Gegenstände umfassen kann.

Im Ergebnis ist somit nach den unionsrechtlichen Vorgaben darauf abzustellen, ob jemand unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Einzelfalles nach den tatsächlichen Verhältnissen nachhaltig und planmäßig aktive Schritte zum Vertrieb unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient 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 gehören, stellt keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Der Umfang der Verkäufe, der Zeitraum dieser Verkäufe und die Höhe der erzielten Einnahmen sind (alleine) nicht maßgeblich.

Wenn ohne Weiterverkaufsabsicht und insoweit nicht planmäßig wie ein Händler Gegenstände für eine private Sammlung angeschafft werden, kann ein diese Waren betreffender nicht planmäßiger einmaliger Verkaufsauftrag ohne Durchführung eigener bewährter Vertriebsmaßnahmen nach Unionsrecht zu keiner Unternehmereigenschaft führen.

Ein Nichtunternehmer kann durch die bloße einmalige nicht planmäßige Erteilung eines Verkaufsauftrages an einen Wiederverkäufer nicht zum Unternehmer werden. Würde man nun die in der MwStSystRI gar nicht vorgesehene (ausgenommen iZm öffentlichen Versteigerungen) innerstaatliche Fiktion der laufenden Lieferungen des Kommittenten im Zeitpunkt des Weiterverkaufes durch den Kommissionär als auch die Unternehmereigenschaft fingierend betrachten, würden –wie oben gezeigt wurde- die Bestimmungen zur Differenzbesteuerung im Nachhinein ad absurdum geführt werden.

Unter Würdigung aller angeführten Kriterien muss man bei gegebener Sachlage zu dem Ergebnis gelangen, dass die Bf durch die im Wesentlichen lediglich einmalige Auftragserteilung zum Verkauf ihrer Sammlung keine planmäßige Tätigkeit wie ein Händler ausgeübt hat. Das fraktionierte Zufließen des Erlöses ist dabei unschädlich. Die Bf hat auch nicht die nach einer bestimmten Frist nicht verkauften Gegenstände wieder an sich genommen und selber bewährte Vertriebsmaßnahmen getroffen. Es weist nichts auf eine gewerbliche Tätigkeit oder deren Fortsetzung hin. Sämtliche Vermarktungsmaßnahmen (Aufbereitung der Waren, Darstellung im Internet, der Betreuung der entsprechenden Angebote im Internet, Versand, Überwachung des Zahlungseinganges,...) übernahm AH im eigenen Namen.

In der durch die Auftragserteilung erfolgte Auflösung der privaten Sammlung liegt vielmehr der letzte Akt der Verwaltung privaten Vermögens vor. Die Bf hat somit ihre Privatsammlung auch in ihrer Privatsphäre und nicht im Rahmen eines Unternehmens aufgelöst.

Keine Begründung einer fiktiven Unternehmereigenschaft durch § 3 Abs. 3 UStG 1994

Wie bereits einleitend ausgeführt liegt eine atypische Kommissionsvereinbarung vor, auf die die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 grundsätzlich anwendbar ist, wenn die kommissionsweise Übergabe durch einen unternehmerischen Kommittenten erfolgt und

somit steuerbar ist. Nur dann bedarf es der Umdeutung eines Verkaufsauftrages in laufende Lieferungen (im Zeitpunkt des Weiterverkaufes durch den Kommissionär) um die zu besteuende Bemessungsgrundlage für den Umsatz des Kommittenten bestimmen zu können. Durch diese Bestimmung soll die Besteuerung des unternehmerischen Kommittenten vereinfacht werden, nicht aber der Unternehmerbegriff des § 2 UStG fiktiv erweitert werden.

Nochmals wird darauf hingewiesen, dass offenbar auch der VwGH diese Sichtweise teilt, da er die in seinem zum UStG 1972 ergangenen Erkenntnis, in welchem der Gerichtshof der Bestimmung eine die Unternehmereigenschaft fingierende Funktion zuteilte, in seinem Erkenntnis aus dem Jahr 2015 nicht anführt.

Da die Bf den Auftrag zum Verkauf ihrer Sammlung im Rahmen der Verwaltung ihres Privatvermögens erteilt ist diese Auftragserteilung nicht steuerbar und die Fiktion des § 3 Abs. 3 UStG 1994 greift nicht und kann somit auch keine zur Unternehmereigenschaft nachhaltige Tätigkeit fingieren.

Wie oben dargestellt wurde, würde die fiktive Unterstellung der Unternehmereigenschaft im Zuge der Verkäufe durch AH bei diesem auch die Differenzbesteuerung unmöglich machen, da er dann im nachhinein fiktiv nicht von der Privatperson Bf sondern von einem Unternehmer erworben hätte. Obwohl die Waren dann mit der ursprünglichen Umsatzsteuer und mit der von der Bf abzuführenden Umsatzsteuer belastet wären, müsste AH nochmals seinen gesamten Erlös der Umsatzsteuer unterziehen, obwohl es zu keinem Vorsteuerabzug kam. Dies würde nicht nur den Zweck der Differenzbesteuerung vereiteln sondern auch gegen die Neutralität der MwSt verstoßen.

Zur eingewandten Liebhaberei

Da seitens der Bf durch die Auflösung ihrer Sammlung nach den getroffenen Ausführungen keine unternehmerische Betätigung ausgeführt wurde, erübrigen sich grundsätzlich weitergehende Ausführungen zur eingewandten Liebhaberei.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es nach Ansicht des Richters zumindest zum UStG 1994 keine eindeutige Rechtsprechung des VwGH zur hier wesentlichen Rechtsfrage gibt (VwGH 25.1.1995, 93/13/0084 erging zum UStG 1972 und widerspricht evtl. Unionsrecht und die Anwendbarkeit des VwGH 29.1.2015,

2012/15/0170 ist aus den oben angeführten Gründen nicht eindeutig) kommt der Lösung dieser Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung zu und die Revision war als zulässig zu erklären.

Linz, am 9. Mai 2019