



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende V. und die weiteren Mitglieder R., WK und AK im Beisein der Schriftführerin S. über die Berufungen des Bw., vertreten durch StB., vom 22. November 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vertreten durch Y., vom 15. Oktober 2002 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 nach der am 7. März 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist ein gemeinnütziger Verein zur Beschäftigung und Unterstützung von Blinden und Sehbehinderten. Für die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, bei der unter anderem festgestellt und die Rechtsmeinung vertreten wurde, die Veräußerung der Gegenstände aus einer Verlassenschaft sei umsatzsteuerlich eine nachhaltige Tätigkeit, da eine Vielzahl von Veräußerungsgeschäften über einen längeren Zeitraum an mehrere Personen durchgeführt wurde, unabhängig davon, ob es sich um ein vermitteltes oder Kommissionsgeschäft handle.

In einer schriftlichen Stellungnahme zur Niederschrift über die Schlussbesprechung äußerte sich der Bw. dahingehend, eine andere Rechtsmeinung als das Finanzamt zu vertreten. Er sei auf Basis eines notariell abgefassten Testamentes von 1997 von der Erblasserin zum Universalerben eingesetzt worden. Darüber hinaus bestünden bestimmte Auflagen, insbesondere Punkt 8, die für die rechtliche Beurteilung relevant seien. Die Erblasserin ordnete hierbei an, ihr gesamtes bewegliches Vermögen sei von Herrn W.S. oder Herrn C.S.

listenmäßig zu verzeichnen und unter Heranziehung zweier weiterer gerichtlich beeideter Sachverständiger, womöglich Herr H.A. zu schätzen und dann von W.S. oder C.S. freihändig zu verkaufen. Für diese Tätigkeit solle er eine Provision von 15% vom Verkaufserlös erhalten. Die Verkaufssumme falle nach Abzug der Spesen, Gebühren und Steuern dem Bw. als Universalerben zu. Der Bw. gestand zwar die Unternehmereigenschaft als gemeinnütziger Verein an und für sich zu, jedoch seien davon lediglich die Bereiche der Hilfsbetriebe betroffen. Das von der Betriebsprüfung zitierte Erkenntnis des VwGH vom 25. Jänner 1995, 93/13/0084 betreffe zwar einen Erbschaftsverkauf durch Dritte, jedoch unter einer völlig anderen Ausgangssituation. Im Erkenntnisfall meinte der Gerichtshof, unter dem Unternehmerwagnis könne die Möglichkeit verstanden werden, durch eigene Entscheidungen den Erfolg des wirtschaftlichen Engagements dadurch zu beeinflussen, dass sowohl die Preise der einzelnen Arbeiten festgesetzt als auch Vereinbarungen darüber getroffen wurden, dass die mit dem Verkaufsgeschäft zusammenhängenden Lasten, Restaurierungs- oder Präsentationsaufwendungen bis zu den Gemeinkosten des Galeriebetriebes – vom Erben zu tragen waren. Gegenständlich sei der Bw. keinesfalls in der Entscheidung frei gewesen, denn es wurde letztwillig durch die Erblasserin bestimmt, dass die Gegenstände durch Herrn W.S. zu verkaufen seien und ihm die zu erzielende Verkaufssumme zufalle. Daher seien die Voraussetzungen für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft beim Verein nicht gegeben, denn bei den gegenständlichen Einnahmen handle es sich um solche aus Erbschaften und damit aus dem nicht unternehmerischen Bereich. Nachdem es sich bei dieser Erbschaft um Gegenstände handle, die nicht im unternehmerischen Bereich des Bw. Verwendung gefunden haben, liege eine Veräußerung im außerunternehmerischen Bereich des Vereins vor, und es sei die Abgabepflicht dem Grunde nach nicht gegeben. Die angefochtenen Bescheide gingen von der Steuerpflicht der Erlöse aus dem Verkauf des ererbten Vermögens aus. Begründend verwies der Betriebsprüfungsbericht auf das vorhin erwähnte VwGH- Erkenntnis.

In seiner Berufung führte der Bw. unter Ergänzung auf seine Äußerung zur Niederschrift über die Schlussbesprechung aus, er habe aus dem Testament der Erblasserin Vermögensgegenstände zugewendet erhalten, wobei allerdings ebenfalls testamentarisch normiert wurde, diese Gegenstände seien von einer fachlich versierten Person zu veräußern und ihm die aus dem Veräußerungserlös resultierenden Geldmittel zur Verfügung zu stellen. Daher sei der Bw. in seiner Entscheidung, die Vermögensgegenstände zu veräußern, keinesfalls frei gewesen, weil von der Erblasserin normiert wurde, dass die Nachlassgegenstände von einer bestimmten Person zu verkaufen und (nur) der erzielte Erlös dem Bw. zufalle. Der bw. Verein sei daher in Erfüllung einer testamentarischen Verpflichtung nicht unternehmerisch tätig geworden. Eine Umsatzsteuerpflicht scheide im Hinblick auf die in

Erfüllung der letztwilligen Verfügung veräußerten Vermögensgegenstände durch einen Dritten und den anschließenden Zufluss der Barmittel bereits mangels Unternehmereigenschaft aus.

Gemäß § 2 Abs.1 UStG 1994 sei Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich sei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen, fehle. Um eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig werden zu lassen, sei ein nachhaltiges Tätigwerden des Leistenden erforderlich. Die Nachhaltigkeit sei daher Voraussetzung der Unternehmereigenschaft. In dem vom Finanzamt ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH v. 25. Jänner 1995, 93/13/0084 habe eine Erbengemeinschaft nach einem Maler einem Galerienunternehmer 130 nachlassgegenständliche Bilder zur Veräußerung überlassen, wobei sie durch eigene wirtschaftliche Entscheidung den Erfolg beeinflussen konnte. Der Bw. sei jedoch durch die letztwillige Anordnung der Erblasserin in der Vorgangsweise absolut gebunden gewesen. Während im seitens der Betriebsprüfung zitierten Erkenntnis die Erbengemeinschaft eine Nachhaltigkeit und Wiederholungsabsicht kommentiert habe, sei diese vorliegendenfalls schon deshalb ausgeschlossen, weil ein Erbanfall nur einmal erfolgen könne und die (anschließend) erfolgte Veräußerung der Gegenstände in Erfüllung des letzten Willens der Erblasserin daher weder mit dem subjektiven Tatbestandsmerkmal des Wollens der Ausübung einer Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen noch der Absicht, diese Tätigkeit zu wiederholen, in Einklang zu bringen sei. Im Erkenntnis vom 10. März 1993, 91/13/0189 erläutere der VwGH, eine Tätigkeit sei erst dann nachhaltig, wenn sie mit der Absicht, sie zu wiederholen, ausgeführt werde. Für das in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht maßgebliche Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit sei in einem die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens betreffenden Fall das Vorliegen von Anzeichen dafür erforderlich, dass eine wiederholte Veräußerung beabsichtigt sei, um aus dieser Tätigkeit eine unternehmerische zu machen. In einem weiteren Erkenntnis vom 22. März 1993, 91/13/0190 werde seitens des VwGH in einem ebenfalls die Veräußerung von Privatvermögen betreffenden Fall, eine Tätigkeit dann nicht als nachhaltig angesehen, wenn die Verkäufe nicht aus eigener Initiative erfolgten, sondern nur auf Drängen eines Interessenten. Daher war der Bw. in der Annahme der Erbschaft nicht unternehmerisch tätig gewesen und die in Erfüllung der letztwilligen Anordnung im Wesentlichen von Herrn W.S. aus der Veräußerung der Vermögensgegenstände erzielten Einnahmen seien daher dem nicht unternehmerischen Vereinsvermögen zuzuordnen und daher in Erfüllung des testamentarischen Willens als umsatzsteuerlich nicht steuerbar zu behandeln.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung ging das Finanzamt von folgenden Überlegungen aus:

Bei der Unternehmereigenschaft juristischer Personen privaten Rechts werde zwischen einem betrieblichen und einem außerbetrieblichen Bereich (Vereinsrichtlinien, Rz 461) unterschieden, wobei den Vereinen die Unternehmereigenschaft nur für den betrieblichen Bereich, der auch die Vermögensverwaltung umfasst, zukomme. Der betriebliche (=unternehmerische) Bereich eines Vereines umfasse alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, während der außerbetriebliche (=nichtunternehmerische) Bereich alle jene Tätigkeiten umfasse, die ein Verein in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben zur Wahrnehmung der Gesamtbelange seiner Mitglieder bewirkt. Ein Umsatz sei bei einem Verein folglich dann steuerpflichtig, wenn er im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, einer Land und Forstwirtschaft, eines Gewerbebetriebes oder einer Vermögensverwaltung ausgeführt werde. Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass es sich um eine Tätigkeit im unternehmerischen Bereich des Vereines handle. Zwar werden Erbschaften in den VereinsRL, Rz 462 als mit dem nichtunternehmerischen Bereich zusammenhängende Einnahmen angeführt, jedoch werde dabei auf den Erbanfall abgestellt. Dieser unterliege nicht der Umsatzsteuer. Im vorliegenden Fall werde jedoch nicht der Erbanfall, sondern der Verkauf der einzelnen Antiquitäten der Umsatzsteuer unterzogen. Zudem stelle der Verkauf der Vermögensgegenstände einen Leistungsaustausch zwischen dem Verein und seinen Nichtmitgliedern dar, weswegen eine Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich des Vereins nicht vorgenommen werden könne.

An dieser Zuordnung zum unternehmerischen Teil des Vereins vermöge auch der vom Berufungswerber vorgebrachte Einwand nichts zu ändern, dass es sich bei den genannten Verkäufen um ein Hilfsgeschäft iSd zitierten RZ 462 der VereinsRL handle. Dies treffe nämlich nicht zu, wenn einzelne Gegenstände verkauft werden. Für einen mehrjährigen Verkauf einer Vielzahl von Antiquitäten könne diese Randzahl nicht herangezogen werden.

Der unternehmerische Bereich eines Vereins sei dadurch gekennzeichnet, dass Einnahmen erzielt werden, weil der Verein nachhaltig und selbständig Leistungen an Mitglieder und Nichtmitglieder erbringe (*Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 2 Rz 75/2*).

Eine Tätigkeit sei dann als nachhaltig anzusehen, wenn sie mehrmals wiederholt werde oder wenn bei einer einmaligen Tätigkeit die Wiederholungsabsicht erkennbar sei (VwGH 25. Jänner 1995, 93/13/0084). Dabei wohne dem Begriff der Nachhaltigkeit auch ein zeitliches Element in dem Sinne inne, dass nachhaltig iS von länger andauernd verstanden werden könne.

Der Berufungswerber verkenne, dass von ihm nicht bloß eine einzige (nicht wiederholte) Tätigkeit vorgenommen worden sei. Es wurde nämlich im Zeitraum von 1998-2000 eine Vielzahl von gleichartigen Verkäufen an unterschiedliche Käufer durchgeführt und für diese

zahlreichen Veräußerungsgeschäfte sogar ein eigenes Geschäftslokal angemietet. Der Umstand, dass diese Veräußerungsgeschäfte aufgrund des letzten Willens der Erblasserin von Herrn W.S. durchgeführt wurden, ändere nichts an der Einordnung als mehrmals wiederholte Tätigkeit, da der wirtschaftliche Ertrag aus diesen Veräußerungen dem Berufungswerber zuflößt. Da im vorliegenden Fall somit eine wiederholte Tätigkeit des Berufungswerbers vorliege, erübrige es sich, sich mit der Frage der Wiederholungsabsicht näher auseinanderzusetzen. Die Nachhaltigkeit der in Frage stehenden Tätigkeit sei daher im gegenständlichen Fall zu bejahen.

Mit dem Argument des Berufungswerbers, die Veräußerung der vererbten Antiquitäten erfolgte aufgrund des Willens der Erblasserin durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen und er wäre absolut an diese Vorgehensweise gebunden bzw. in seiner Entscheidung keinesfalls frei gewesen, möchte dieser offensichtlich das Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit, genauer das des Unternehmerrisikos bzw. -wagnis ansprechen.

Wesentliches Merkmal der Selbständigkeit sei das Unternehmerrisiko (UStG § 2 Rz 152). Nach stRsp des VwGH trage der Steuerpflichtige dann das Unternehmerrisiko, wenn der Erfolg seiner Tätigkeit durch die eigene Gestaltung und Initiative und durch die Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens beeinflusst werde (VwGH 5. Februar 1954, 1050/51; 19. November 1979, 3508/78). Das Risiko der Einnahmenseite und das Risiko der Ausgabenseite seien dabei gleichermaßen zu berücksichtigen (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022). Wesentlich sei dabei nun, dass bei der Beurteilung der Frage, wer das Unternehmerrisiko trage, auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen sei (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121).

Behauptet nun der Berufungswerber, er sei in seiner Entscheidung, auf welche Art und Weise die Antiquitäten zu veräußern waren, durch die letztwillige Anordnung im Testament gebunden gewesen und habe somit keinen Einfluss auf den Erfolg der Veräußerung gehabt, so sei folgendes festzuhalten:

Bei den veräußerten Gegenständen handle es sich um Antiquitäten. Nach allgemeiner Auffassung sei es bei der Veräußerung von Antiquitäten durch einen Laien unerlässlich, diese von Experten vor einer allfälligen Veräußerung schätzen zu lassen. Im vorliegenden Fall wurden die Antiquitäten von insgesamt drei allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen für Kunst und Antiquitäten geschätzt. Auch wenn zwei der drei Sachverständigen namentlich im Testament festgelegt wurden, sei davon auszugehen, dass diese drei gerichtlich beeideten Sachverständigen den nach allgemeiner Verkehrsauffassung erzielbaren (Höchst-) Preis zuverlässig ermittelt hätten. Selbst wenn nun der Berufungswerber aus eigener Initiative die Antiquitäten durch eigenständig ausgewählte Sachverständige schätzen hätte lassen, wäre kein höherer Veräußerungserlös zu erzielen gewesen.

Zudem hätte der Berufungswerber alle im Zusammenhang mit der Veräußerung stehenden Kosten (Miete, Spesen, Provision, Steuern), also das Risiko der Ausgabenseite, zu tragen gehabt. Dass eine Veräußerung von Antiquitäten über ein eigens dafür angemietetes Geschäftslokal durch die Zufälligkeit des Wirtschaftslebens beeinflusst werde, sei nur der Vollständigkeit halber erwähnt. Zusammenfassend könnte somit festgestellt werden, dass der Berufungswerber das Unternehmerrisiko zu tragen hatte.

Abschließend sei noch erwähnt, im gegenständlichen Fall stelle sich die Frage der Selbstständigkeit als Gegensatz zu einer unselbstständigen Tätigkeit nicht. Es gelte vielmehr die Frage der persönlichen Zurechnung der Leistung nach § 1 UStG 1994 zu klären. Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, wer der "Herr der Leistungsbeziehung" ist (VwGH 16. Dezember 1991, 90/15/0030). Dies sei derjenige, in dessen Vermögen sich Erfolg und Misserfolg der Leistung direkt widerspiegle und der über die Leistung disponieren könne. Dass sich der Erfolg bzw. Misserfolg der Leistung direkt auf das Vermögen des Berufungswerbers auswirke, sei bereits aus dem Testament ersichtlich.

Hinsichtlich der Dispositionsfähigkeit des Berufungswerbers über die Leistung sei festzuhalten, Unternehmer nach dem UStG 1994 sei derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw. in dessen Namen die Leistung erbracht wird. Bei gesetzlicher oder gewillkürter Vertretung beispielsweise sei dies der Vertretene. In diesem Sinne würden nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bei der Nachlassverwaltung oder der Testamentvollstreckung die von den Vertretern bewirkten Umsätze den Vertretenen als Unternehmer zugerechnet (VwGH 27. Mai 1998, 93/13/0052). Im vorliegenden Fall werde nun der von dem Sachverständigen im eigens dafür angemieteten Geschäftslokal erzielte Veräußerungsumsatz dem Berufungswerber zugerechnet.

Im fristgerecht überreichten Vorlageantrag beantragte der Bw., die Berufung dem gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vorzulegen und verwies auf eine allfällig zu erstattende Ergänzung seiner Berufung durch ein gesondertes Schreiben.

In der am 7. März 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, die veräußerten Gegenstände seien nicht in das Eigentum des Bw. übergegangen, da nach der klaren Regelung des Testamento (Pkt. 8 letzter Satz) die zu erzielende Verkaufssumme dem Universalerben zufalle. Eine Unternehmereigenschaft sei daher nicht gegeben. Ein Unternehmerrisiko, wie von der Amtspartei dargestellt, existiere begrifflich nicht, da das Testament den Betrag aus dem Verkauf als letztwillige Zuwendung bestimmt habe. Die Höhe einer testamentarischen Zuwendung stelle sich in keinem Fall als unternehmerisches Risiko dar, sondern der gesamte Vorgang sei in der außersteuerlichen Sphäre zu sehen (mit

Ausnahme der Erbschaftsteuer). Die Tatsache, dass sich der Verkauf der Gegenstände über einen längeren Zeitraum erstreckt habe, sei kein Indiz für die Nachhaltigkeit, sondern notwendiger Ausfluss der testamentarischen Verfügung, auf welche der Bw. keinen Einfluss hatte. Ein Grundsatz des Steuerrechtes sei auch, dass sich der Abgabepflichtige nach freier Willensentscheidung normkonform verhalten könne. Im konkreten Fall sei für den Bw. jegliche unternehmerische Disposition von vorne herein ausgeschlossen gewesen und fehle daher schon aus diesem Grunde für diesen Vorgang die Unternehmereigenschaft.

Das Finanzamt bezieht sich auf die schriftlichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung. Der Bw. habe Handlungen gesetzt, die denen eines Unternehmers entsprechen. So sei unter anderem ein Geschäftslokal für die Veräußerung der Antiquitäten angemietet worden und der Bw. habe alle im Zusammenhang mit den Veräußerungen stehenden Kosten getragen. Vor allem werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Veräußerung der Antiquitäten nicht in Bausch und Bogen bzw. möglichst kurzfristig erfolgte, sondern sich über einen Zeitraum von beinahe drei Jahren erstreckt hätte.

Der steuerliche Vertreter repliziert hierzu, dass seines Dafürhaltens keine Kostentragung durch den Bw. erfolgte, da laut Testament lediglich der Nettobetrag, also Erlöse abzüglich Kosten letztwillig zugewendet gelten. Zum Beweise dazu legt er das vollständige Testament in Kopie vor, das als Beilage A zu den Akten genommen wurde. Über Befragen durch die Vorsitzende teilte er mit, dass Herr W.S. ein Bekannter der Erblasserin aus ihrer und seiner beruflichen Tätigkeit war.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nachhaltigkeit ist Voraussetzung der Unternehmereigenschaft. Ist diese zu bejahen, ist für die einzelnen Leistungen nicht mehr die Nachhaltigkeit zu prüfen, sondern nur, ob sie im Rahmen des Unternehmens ausgeführt werden. Im Rahmen des Unternehmens erstreckt sich die Steuerbarkeit daher auch auf Leistungen, die ausnahmsweise oder nur gelegentlich vorkommen. Sie ist dann gegeben, wenn Tätigkeiten tatsächlich wiederholt unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden (VwGH 25. Jänner 1995, 93/14/0084).

Die zeitliche Dauer ist nicht streng fixiert. Das allgemeine Steuerrecht betrachtet einen Zeitraum von sechs Monaten als vorübergehend (§§ 26, 29 BAO). Das könnte auch als

Gegensatz zur Nachhaltigkeit verstanden werden. Dann wäre bei einer sechs Monate nicht überschreitenden Tätigkeit keine Nachhaltigkeit gegeben. Nach der Rechtsprechung des BFH (18. Juli 1991, BStBl. II 776) ist die Frage, ob Nachhaltigkeit vorliegt, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beantworten. Merkmale, die für die Nachhaltigkeit sprechen und die im Einzelfall zu werten sind, sind danach eine mehrjährige Tätigkeit, ein planmäßiges Handeln, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, die Ausführung mehrerer Umsätze, die Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses, die langfristige Duldung eines Eingriffs in die eigene Rechtssphäre, die Intensität der Tätigkeit, die Beteiligung am Markt, das Auftreten wie ein Händler, das Unterhalten eines Geschäftslokals und das Auftreten gegenüber Behörden (vgl. *Ruppe, UStG 1994³, § 2, Tz. 51*).

Verkäufe von Privatvermögen erfüllen dieses Kriterium der Nachhaltigkeit nicht, wenn sie nur gelegentlich erfolgen und es an einem inneren Zusammenhang solcher Tätigkeiten fehlt. An Nachhaltigkeit fehlt es daher jedenfalls, wenn aus Veranlagungsgründen angesammelte (Sach-) Werte nach Maßgabe eines auftretenden Geldbedarfs verkauft werden. Von Bedeutung ist auch, ob die Verkäufe aus eigener Initiative erfolgen oder nur auf Drängen eines Interessenten (VwGH 22. März 1993, 91/13/0190). Im letztgenannten Erkenntnis – einem die Veräußerung von Privatvermögen betreffenden Fall - wurde die Tätigkeit eines Hobbyarchäologen dann nicht als nachhaltig angesehen, wenn die Verkäufe an ein bestimmtes Museum nicht aus eigener Initiative erfolgten, sondern nur auf Drängen eines Interessenten. Eine Überlassung einer Sammlung in drei Verkaufsgeschäften noch dazu auf Drängen des Museumsdirektors wurde nicht als Verhalten gewertet, das einen Schluss auf das Vorliegen von Wiederholungsabsicht ausreichend verlässlich ziehen ließe. Ähnlich auch in einem weiteren vom Bw. für seine Rechtsansicht ins Treffen geführten Erkenntnis vom 10. März 1993, 91/13/0189, wo ein Landwirt erklärt habe, er suche seit 35 Jahren nach archäologischen Gegenständen und benutze seit 10 Jahren einen Metalldetektor. Der Verkauf der Sammlung der gefundenen Gegenstände an ein bestimmtes Museum wurde nicht als nachhaltig angesehen, da keine weiteren Anzeichen einer wiederholten Veräußerung erkennbar waren.

Beide vom Bw. ins Treffen geführten Fälle der Verkäufe von archäologischen Sammlungen erscheinen auf den hier zur beurteilenden Rechtsfall – der Veräußerung von Antiquitäten über einen zwei jährigen Zeitraum in einem Geschäftslokal nicht anwendbar. Wie bereits ausgeführt, deuten beide Momente (Zeitraum, Auftreten wie ein Händler in einem Geschäftslokal) auf eine nachhaltige mit Wiederholungsabsicht getragene Tätigkeit und nicht bloß eine einmalige Veräußerung ererbten Vermögens hin. In diesem Zusammenhang darf die Entscheidung des BFH v. 24. November 1992, V R 8/89, BStBl. II 1993, 379 erwähnt werden,

wonach der Erbe einer Kunstsammlung durch die sukzessive Veräußerung zum Unternehmer werde, insbesondere weil die Art und Weise des Verkaufs und weitere Umstände (z.B. Verkaufslokal) für die Nachhaltigkeit sprechen. Ebenso ist ein gemeinnütziger Verein, der über Jahre die ihm von Todes wegen zugewendeten Vermögenswerte veräußert hatte, wegen der Zahl der Verkaufsfälle und des organisatorischen Aufwands bei der Verkaufstätigkeit Unternehmer (BFH v. 9. September 1993, V R 24/89, BStBl. II 1994, 57).

Nach Ansicht des Senates ist nicht von entscheidungswesentlicher Bedeutung, ob nun die Veräußerung der Nachlassmobilien in einem vom Bw. oder ihrem Vermittler angemieteten Verkaufsgeschäft erfolgte, denn vor allem spricht für die Unternehmereigenschaft die Tatsache der Einschaltung eines kommerziellen mit einer Provision entlohten Verkaufsvermittlers, der für den Bw. die Marktschancen wahrnimmt und dessen Tüchtigkeit dem Bw. als Unternehmer zuzurechnen ist. Der von der Amtspartei ins Treffen geführte längere zwei Jahre dauernde Verwertungszeitraum spricht eher für ein unternehmerisches Tätigwerden durch den Bw. als für eine zügige Verwertung ererbten Vermögens. Durch die Beauftragung eines fachlich versierten Vertreters wird keineswegs das Unternehmerrisiko verlagert, vielmehr verbleibt es beim Eigentümer. Durch eine als Vergleich angeführte Beauftragung eines Immobilienmaklers mit der Veräußerung einer Liegenschaft wird dem Eigentümer ebenfalls nicht das spezifische Verkaufsrisiko genommen.

Das vorgelegte Testament enthält neben einer eindeutigen Erbeinsetzung einige legatarische Verfügungen über einzelne Vermögensgegenstände. Die vom Bw. ins Treffen geführte Anordnung der Inventarisierung und Schätzung und des freihändigen Verkaufs unter Auslobung einer 15%-igen Provision, ist keineswegs in der Weise zu verstehen, der Bw. wäre nicht Eigentümer der Gegenstände geworden und hätte bloß ein der Höhe nach noch nicht bekanntes Realisat zu erhalten, ist im Widerspruch zur ausdrücklichen Erbseinsetzung und löst keine derart weit gehende Bindungswirkung für den Erben aus, dass dieser anlässlich der Veräußerung nicht seine Marktchancen nutzen konnte. Sie ist vielmehr Ausdruck einer eventuellen Befürchtung der Erblasserin, dass das bewegliche Vermögen verschleudert werden könnte. Andererseits ist die Auflage der Anordnung des freihändigen Verkaufs nicht als so bestimmt zu verstehen, dass jeder Gegenstand ausdrücklich zum Schätzwert zu veräußern sei, dass dem Bw. die Wahrnehmung jeglicher Marktchancen versperrt wäre. Der Hinweis der Erblasserin, die zu erzielende Verkaufssumme sollte nach Abzug der Spesen, Gebühren und Steuern dem Universalerben (=Bw.) zufallen, ist erläuternd zur Erbeinsetzung nur demonstrativ zu verstehen und hat letztlich bei der abgabenrechtlichen Beurteilung des wirtschaftlichen Sachverhaltes keine ausschlaggebende Bedeutung.

Die Ausführungen des Bw. des Inhaltes, er habe von der Erblasserin die Vermögensgegenstände unter der Auflage zugewendet erhalten, diese unter Beiziehung einer fachlich versierten Person zu veräußern und die aus dem Veräußerungserlös resultierenden Geldmittel seien ihm zur Verfügung zu stellen, bleiben daher eher doppeldeutig. Interpretativ wollte der Bw. damit andeuten, bloß das Realisat der veräußerten Vermögensgegenstände geerbt und damit keinen umsatzsteuerbaren Vorgang ausgeübt zu haben. Für eine derart weitgehende Annahme finden sich sachverhaltsmäßig keine Anzeichen, zumal der Bw. offenbar bereits als Verwalter des ruhenden Nachlasses dem Herrn W.S. den Auftrag erteilt hatte, den Nachlass unter Gewährung einer Provision von 15% freihändig zumindest nicht unter dem Schätzwert zu verkaufen (Schreiben des Bw. vom 8. September 1998 an Herrn W.S.).

Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw. in dessen Namen die Leistung erbracht wird. Im Falle gewillkürter Stellvertretung ist Unternehmer somit der Vertretene (Bw.) und nicht der Vertreter (vgl. *Ruppe, UStG 1994³, § 2, Tz. 19*). Die Zurechnung der Leistung richtet sich im USt-Recht nach denselben Grundsätzen wie die Zurechnung der Einkünfte im ESt-Recht. Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, wer „Herr der Leistungsbeziehung“ ist, wer über die Leistung disponieren kann und in wessen Vermögen sich Erfolg oder Misserfolg der Leistung direkt niederschlägt (vgl. *Ruppe, UStG 1994³, § 1, Tz. 255* und dort zit. Vorjudikatur). Die Zurechnung der unternehmerischen Tätigkeit richtet sich danach, wer Berechtigter und Verpflichteter aus den den Leistungen zugrunde liegenden Rechtsgeschäften ist (vgl. *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum (d)Umsatzsteuergesetz, Loseblattausgabe, § 2, Anm. 455*).

Sollte der Bw. mit der Ausführung durch die letztwillige Verfügung der Erblasserin derart gebunden gewesen zu sein das seiner Ansicht nach fehlende Unternehmerrisiko angesprochen haben wollen, so ist ihm dahin gehend zu entgegnen, dass ein solches der Steuerpflichtige dann trägt, wenn der Erfolg seiner Tätigkeit durch die eigene Gestaltung und Initiative und durch die Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens beeinflusst wird (vgl. *Ruppe, UStG 1994³, § 2 Tz. 77*). Im Übrigen kommt der Zwischenschaltung eines Vermittlers oder Besorgers, der den Verkauf der Nachlassgegenstände übernimmt, keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, weil sein Verkaufsgeschick, welches durch die vereinbarte Provision abgegolten wurde, ohnehin dem Bw. zukommt.

Daher konnte der Berufung kein Erfolg beschieden werden.

Graz, am 7. März 2007