



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Abgabepflichtigen, vom 22. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 22. Oktober 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 nach der am 3. Juli 2012 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend die Umsatzsteuer wird als unbegründet abgewiesen.  
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend die Einkommensteuer wird Folge gegeben.  
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der B-GmbH (in der Folge B-GmbH) und Vermieter.

Für das streitgegenständliche **Veranlagungsjahr 2008** erklärte der Bw **am 31. März 2010** mit **FinanzOnline** elektronisch dem Normalsteuersatz von 20% unterliegende Umsätze von 75.212,65 € und Vorsteuern in Höhe von 3.698,59 € sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 7.858,57 € und negative Einkünfte aus der Vermietung in Höhe von -28.758,28 €.

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der AMH (in Folge kurz AMH) wurde der Bw am **28. Juni 2010** als Zeuge zu der mit dieser GmbH abgeschlossenen Kommissionsvereinbarung zur **Niederschrift** vernommen. Dem Bw war nämlich von der AMH am 2. Juli 2007 und am 16. August 2007 mit dem Betreff KOMMISSIONSVEREINBARUNG die Abholung von Waren je laut angeschlossener Liste von zwei genannten Adressen zum Kommissionsverkauf über 72.300,00 € und 16.600,00 € bestätigt worden.

Der Bw gab am 28. Juni 2010 dazu im Wesentlichen Folgendes zu Protokoll:

Die beiden genannten Kommissionsvereinbarungen seien zustande gekommen, weil er einen Teil dieser Güter (Granitstufen und Auto) am von der AMH angemieteten Gelände gelagert habe, die AMH daran Interesse bekundet und er deshalb auf den Besitz weiterer Gegenstände hingewiesen habe. Die übrigen Güter seien in der Wohnung (126m<sup>2</sup>) und im Keller (25m<sup>2</sup>) des Bw und in der Wohnung (100m<sup>2</sup>), im Keller (20m<sup>2</sup>) und am Dachboden seiner Mutter gelagert gewesen. Nach einer Besichtigung durch den Gatten der Geschäftsführerin der AMH sei die Kommissionsvereinbarung geschlossen worden.

Der Bw habe die Gegenstände in den Achtziger- und Neunziger-Jahren gekauft, seit 2000 nur noch Kleinigkeiten für den Privatgebrauch wie Gläser oder dergleichen im Umfang von maximal 200,00 €. Er habe bereits in den Achtziger- und Neunziger-Jahren Gegenstände verkauft. Wegen Probleme mit seiner Firma (gemeint wohl B-GmbH) habe er sich seit dem Jahr 2000 nicht mehr mit Antiquitäten beschäftigt.

Die Gegenstände habe der Bw bei verschiedenen Händlern (zwei namentlich genannte), im Salzkammergut und viel auf Flohmärkten (Oberösterreich und Steiermark, Naschmarkt in Wien, Paris) gekauft. Der 2006 oder 2007 verstorbene Lebensgefährte seiner Mutter habe für den Bw Gegenstände in Ungarn und Jugoslawien eingekauft. Namentlich nicht mehr bekannte ehemalige Kunden der B-GmbH hätten dem Bw auch Gegenstände gegen Entgelt mitgebracht.

Die betroffenen Gegenstände könne er nur zum Teil und nicht mehr in allen Details beschreiben.

Er habe sehr günstig eingekauft und würde den Einkaufswert gefühlsmäßig ("aus dem Bauch heraus") mit einem Viertel oder Fünftel beziffern. Genau könne er es aber nicht sagen.

Die Verkaufspreise seien durch die AMH bestimmt worden. Der Bw habe vom Gatten deren Geschäftsführerin ein Angebot erhalten. Da es für den Bw ein guter Preis gewesen sei, habe er das Angebot akzeptiert.

Im **Umsatzsteuerbescheid vom 22. Oktober 2010** erhöhte das Finanzamt die dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsätze um 74.083,33 € auf 149.295,98 €, woraus sich eine Zahllast von 26.160,61 € (29.859,20-3.698,59) ergab.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 22. Oktober 2010** reduzierte das Finanzamt den Werbungskostenüberschuss aus Vermietung auf -21.007,17 € und setzte zusätzlich einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 49.388,89 € an, woraus sich eine Einkommensteuer in Höhe von 10.571,78 € ergab.

In der **Beilage**, auf die in den beiden genannten Bescheiden verwiesen wird, werden die Abweichungen gegenüber den Steuererklärungen sinngemäß im Wesentlichen wie folgt **begründet**:

### **Einkünfte aus Gewerbebetrieb "Altwarenhandel"**

Mit Vereinbarung vom 2.7.2007 und 16.08.2007 hat der Bw der AMH (in Folge kurz AMH) eine Vielzahl von Gegenständen (Kästen, Sessel, Tische, Figuren, Bilder u.a.; insgesamt 99 Stück) zum kommissionsweisen Verkauf übergeben. Als Verkaufserlös wurde ein Betrag von 72.300,00 € und 16.600,00 € - Summe 88.900,00 € vereinbart. Zugeflossen ist dem Bw der gesamte Betrag im Jahr 2008.

Die AMH verkaufte von Juli 2007 bis Jänner 2009 den Großteil der Waren im eigenen Namen auf Rechnung des Bw.

Die Veräußerung dieser Gegenstände ist eine nachhaltige Tätigkeit, da eine Vielzahl von Veräußerungsgeschäften über einen längeren Zeitraum an mehrere Personen durchgeführt wurde. Nach Ansicht des Finanzamtes Wels handelt es sich hierbei um eine gewerbliche Tätigkeit.

In der Stellungnahme vom 30.09.2010 wird angeführt:

Die Veräußerung der Gegenstände ist nicht als nachhaltige Tätigkeit zu qualifizieren, da die Antiquitäten **nur an einen einzigen Abnehmer bzw. Händler verkauft worden sind** (vgl. Ausführungen in Doralt, Kommentar zum EStG1988 zu § 23 Rz 61: Werden im Rahmen einer Ausstellung etwa 60 Bilder veräußert, so liegt eine nachhaltige Tätigkeit vor; wären die Bilder an einen einzigen Abnehmer oder etwa an einen Händler verkauft worden, dann hätte dies keine gewerbliche Tätigkeit begründet).

Bei einem Kommissionsverkauf übernimmt es der Kommissionär, gewerbsmäßig Waren oder Wertpapiere für Rechnung des Kommittenten zu verkaufen. Grundsätzlich ist der Kommissionär gegenüber dem Eigentümer (Kommittent) bei der Ausführung weisungsgebunden, darf aber, sofern mit dem Aufschub Gefahr verbunden ist, auch ohne Absprache handeln.

Die Kommission ist in drei Abschnitte gegliedert:

Zunächst schließen Kommissionär und Kommittent das Kommissionsgeschäft ab, in dem Verkaufsgegenstand und Provision vereinbart werden, ggf. auch weitere Bedingungen wie ein Mindestpreis.

Danach tätigt der Kommissionär das Ausführungsgeschäft mit einem Käufer. Der Kommissionär erwirbt den Kaufpreisanspruch dabei zunächst selbst, ist jedoch verpflichtet, ihn an den Kommittenten abzutreten.

Im Abwicklungsgeschäft schließlich zahlt der Kommittent die vereinbarte Provision an den Kommissionär, der im Gegenzug den Kaufpreis an den Kommittenten herausgibt. Der Kommissionär kann auch den Ersatz notwendiger Aufwendungen verlangen, sofern diese nicht schon durch die Provision abgegolten sind.

Beim Kommissionsgeschäft handelt es sich nicht um eine einmalige (nicht wiederholte) Veräußerung von Vermögensgegenständen, wie vom steuerlichen Vertreter angenommen, sondern um eine Vielzahl von gleichartigen Verkäufen an unterschiedliche Käufer über einen längeren Zeitraum. Siehe diesbezüglich UFS 07.03.2007, RV/0548-G/05.

Weiters wird in der Stellungnahme angeführt:

Außerdem ist festzuhalten, dass der Bw aufgrund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten in der B-GmbH einen auftretenden Geldbedarf hatte, den er durch den Verkauf der Antiquitäten beseitigen konnte (vgl. VwGH 28.01.1980, 3431/78: Der Abverkauf von Goldmünzen nach Maßgabe eines auftretenden Geldbedarfes gilt nicht als nachhaltig. Im genannten Erkenntnis ist es den Verkäufern nicht darum gegangen, durch Goldmünzenverkäufen nachhaltig irgendwelche Einnahmen zu erzielen, sondern einen in der Privatsphäre angesparten Vermögenswert (Goldmünzen) unter Ausnützung einer sich bietenden günstigen Gelegenheit in einen anderen, ebenfalls der Privatsphäre zuzurechnenden Vermögenswert (Geld) umzutauschen. Ein solcher Vorgang ist jedoch nicht als nachhaltiges Tätigwerden zur Erzielung von Einnahmen anzusehen. Auch ist dem Erkenntnis auf Seite 12 zu entnehmen, dass der Abverkauf von in der Privatsphäre angesparten Goldmünzen selbst dann, wenn er in zwei oder mehreren Vorgängen erfolge, **eine (umsatzsteuerliche)**

**Unternehmereigenschaft nicht zu begründen vermöge).**

Im o.a. Erkenntnis ging es um den gelegentlichen Verkauf von Goldmünzen durch Private an einen einzigen Abnehmer. Im Erkenntnis wird auch angeführt, dass bloß gelegentliche Verkäufe von Gegenständen des Privatvermögens (Goldmünzen) das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit nicht erfüllen, wenn es am inneren Zusammenhang solcher gleichartiger Tätigkeiten fehlt (Hinweis VwGH 18.05.1956, 2260/55, VwSlg. 1437 F/1956, zu § 2 UStG 1959).

Nach der Rechtsprechung des BFH (18. Juli 1991, BStBI. 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 1994<sup>3</sup>, § 2, Tz. 51).

Wie eingangs bereits erwähnt erfolgte eine Vielzahl von Verkäufen an verschiedene Abnehmer über einen längeren Zeitraum (Juli 2007 bis Jänner 2009). Im September 2009 wurde eine weitere Kommissionsvereinbarung mit der AMH über den Verkauf eines PKW (Corvette) abgeschlossen. Nach Ansicht des FA Wels liegt eine nachhaltige Tätigkeit vor.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer werden wie folgt festgesetzt:

#### **Umsatzsteuer:**

vereinnahmter Betrag 2008	88.900,00
<b>darin enthalten 20% USt</b>	<b><u>-14.816,67</u></b>
BMGL USt	74.083,33

#### **Einkommensteuer:** Gewinn 2008 aus gewerblichem Altwarenhandel

Verkaufserlös netto	74.083,33
Abzüglich Teilwert der Waren	<u>-24.694,44</u>
<b>Gewinn Gewerbebetrieb</b>	<b>49.388,89</b>

Gemäß § 6 Abs. 5 EStG 1988 sind Einlagen in Einzelunternehmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Der Teilwert der eingelegten Wirtschaftsgüter wird mit einem Drittel des Netto - Verkaufserlöses geschätzt.

#### **AfA Gebäude**

Hinweis der Berufungsbehörde: Die unter diesem Pkt. mangels Vorliegens des nach der Rechtsprechung (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0192) erforderlichen Gutachtens vorgenommene Kürzung der AfA von 2,56 auf 1,5% p.a. und damit des Werbungskostenüberschusses um 7.751,11 € ist nicht strittig.

Mit **Schriftsatz** vom **22. November 2010** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen die Bescheide betreffend die **Umsatz- und Einkommensteuer 2008** vom 22. Oktober 2010, beantragte mangels Rechtfertigung die Steuer jeweils mit 0,00 € festzusetzen und begründete dies mit **Schriftsatz vom 14. Dezember 2010** sinngemäß wie folgt:

Aufgrund seiner wirtschaftlichen Situation hat sich der Bw im Jahr 2007 entschlossen, private Gegenstände zu veräußern und hat in der Firma AMH einen Erwerber gefunden.

Bedingt war die privat schlechte Situation durch die Tatsache, dass es auch der B-GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bw ist, nicht gut ging und er in den Jahren 2006 bis 2009 lediglich einen Geschäftsführerbezug vor Sozialversicherung iHv 13.000,00 € erhielt. Der Verkauf der privaten Gegenstände war daher einerseits für die Bestreitung eines halbwegs vernünftigen Lebensstandards erforderlich und andererseits mussten die daraus zufließenden Gelder für die Aufrechterhaltung der Firma herangezogen werden (siehe unten).

Mit Schreiben vom 2. Juli und 16. August 2007 bestätigte die AMH dem Bw die Übernahme von Waren des Bw lt. den diesen Schreiben beiliegenden Listen zum Preis von 72.300,00 € und 16.600,00 €. Hinsichtlich der Entrichtung dieser Kaufpreise ist auf den Schreiben ausgeführt, dass der jeweilige Betrag nach Verkauf auf das Konto des Verkäufers bei der Sparkasse überwiesen wird.

Der erste Kaufbetrag von 72.300,00 € wurde in Teilbeträgen von 22.300,00 € am 4. Jänner 2008, 25.000,00 € am 23. Jänner 2008 und 25.000,00 € am 12. August 2008 überwiesen. Die Zahlung der zweiten Kaufvereinbarung iHv 16.600,00 € erfolgte am 11. September 2008.

Die Zahlungen der Teilbeträge erfolgten jeweils auf das Konto bei der Sparkasse (Belege liegen in Kopie bei). Von diesem Konto wurden 7.000,00 € auf das Vermietungs- und 74.000,00 € auf ein Onlinesparkonto überwiesen (Hinweis auf Zusammenstellung). Zwischenzeitlich nämlich am 22. April 2008 erfolgte eine Überweisung iHv 25.000,00 € vom Sparkonto auf das betriebliche Konto der B-GmbH. Darüber hinaus hat der Bw 2008 noch 11.000,00 € und 2009 30.300,00 € an Einlagen in die B-GmbH geleistet (Hinweis auf beiliegendes Verrechnungskonto des Bw).

Im Betreff der angeführten Schreiben wird angeführt:

"KOMMISSIONSVEREINBARUNG: ABHOLUNG Adresse"

In den Schreiben wird auch angeführt, dass die "Abholung der Waren laut beiliegender Liste zum Kommissionsverkauf" bestätigt wird. Vereinbarungen über allfällige Provisionsansprüche, Auslagenersätze etc. sind aus den Schreiben nicht ersichtlich und wurden nach Auskunft der beiden Vertragsparteien auch nie vereinbart.

Auch eine Rechnungslegungspflicht der Firma AMH gegenüber dem Bw über einzelne

Verkäufe geht aus den Schreiben nicht hervor und wurde nach Auskunft der Parteien nie in Betracht gezogen und daher auch nicht durchgeführt.

Infolge der in den genannten Schreiben gebrauchten Formulierungen

"Kommissionsvereinbarung" und "Kommissionsverkauf" ist die Finanzverwaltung von einem Kommissionsgeschäft ausgegangen und hat infolge der dabei unterstellten, dem Bw zuzurechnenden Vielzahl von Einzelverkäufen einen einkommens- und umsatzsteuerlichen Tatbestand erblickt.

Nach dem Kommentar von Straube (HGB 1. Band, § 383, RZ 5) ist die Abgrenzung, ob ein Kauf oder ein Kommissionsgeschäft vorliegt, nach dem Inhalt der Vereinbarung zu beurteilen. Die von den Parteien gewählte Bezeichnung ist nicht ausschlaggebend (§ 914 ABGB). Für einen Kauf spricht die Vereinbarung eines zumindest bestimmbaren Preises, das Fehlen jeder Weisungsmöglichkeit, das Fehlen einer Pflicht, Rechenschaft zu legen.

Auch die gegenständlich betroffenen Gebiete des Steuerrechts sind vom Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt. Demnach ist ein Sachverhalt nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach seiner äußeren Erscheinungsform zu beurteilen.

Im gegenständlichen Fall wurde von den Parteien schon mit Übergabe bzw. Übernahme der Wirtschaftsgüter jeweils ein von vornherein bestimmter Betrag vereinbart (also nicht bloß ein bestimmbarer, sondern ein bestimmter Preis liegt dem Geschäft zu Grunde). Lediglich für die Zahlungen an den Veräußerer wurde vereinbart, dass diese nach Maßgabe von Verkäufen durch den Erwerber erst entsprechend später erfolgen sollten. Da Zahlungsmodalitäten jedoch keinerlei Auswirkungen auf den Konsensualvertrag Kauf haben, muss im gegenständlichen Fall zweifellos von zwei Verkäufen von Privatvermögen des Bw an die AMH ausgegangen werden. Von einer nachhaltigen Tätigkeit für Zwecke der einkommens- und umsatzsteuerlichen Tatbestandsmäßigkeit kann in diesem Zusammenhang somit sicherlich nicht ausgegangen werden.

Nach § 384 UGB sei der Kommissionär verpflichtet, das übernommene Geschäft mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes auszuführen; er habe hierbei das Interesse des Kommittenten wahrzunehmen und dessen Weisungen zu befolgen.

Er habe dem Kommittenten die erforderlichen Nachrichten zu geben, insbesondere von der Ausführung der Kommission unverzüglich Anzeige zu machen; er sei verpflichtet, dem Kommittenten über das Geschäft Rechenschaft abzulegen und ihm dasjenige herauszugeben, was er aus der Geschäftsbesorgung erlangt hat.

Der Bw habe der AMH weder irgendwelche Weisungen erteilt, noch habe die AMH dem Bw die einzelnen Verkäufe angezeigt und das aus diesen Verkäufen Erlangte auch nicht an den Bw

herausgegeben.

Auch der dem Kommissionsgeschäft eigene Anspruch auf Provisions- und Aufwandsersatz des Kommissionärs (§ 396 UGB) sei hier nie zur Debatte gestanden und sei von den Parteien auch nie in Erwägung gezogen worden, weil die durchgeführten Transaktionen zwar irrtümlich als Kommissionsgeschäft benannt, aber inhaltlich nie eines gewesen seien.

Bei richtiger zivil- und steuerrechtlicher Würdigung der beiden oben genannten Geschäftsfälle als Kauf sei keine zur Steuerpflicht führende Nachhaltigkeit einer Tätigkeit zu erblicken. Es handle sich lediglich um zwei nicht steuerbare Verkäufe von Privatvermögen zur Sanierung der seinerzeit angespannten wirtschaftlichen Situation des Bw.

Auch die Vergleichbarkeit mit der zitierten Berufungsentscheidung UFS 07.03.2007, RV/0548-G/05, sei nicht gegeben, weil in jenem Fall ausdrücklich eine Provision von 15% für den kommissionsweisen Verkauf vereinbart worden und auch die anderen Merkmale einer Kommission vorgelegen seien.

Außerdem könne die Schätzung des Einlagewertes mit einem Drittel des Verkaufspreises nicht richtig sein. Nach § 6 Z 5 EStG seien Einlagen mit dem Teilwert (Marktpreis) im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Wegen des engen zeitlichen Zusammenhanges zwischen Einlage (Überführung der privaten Wirtschaftsgüter in den unterstellten Gewerbebetrieb) und Verkauf bestehe eine unmittelbare Verknüpfung der beiden Werte, sodass eventuell entstandene stille Reserven zur Gänze dem Privatbereich zuzuordnen seien und niemals eine Ertragsteuerpflicht auslösen könnten.

Am **12. Jänner 2011** gab der Sachbearbeiter des Finanzamtes sinngemäß im Wesentlichen folgende **Stellungnahme zur Berufung** ab:

Die B-GmbH (Bilanzstichtag 31. März) und der Bw erzielten folgende Einkünfte:

	B-GmbH	Berufungswerber	
Jahr	Gewinn/Verlust aus Gw	Einkünfte selbst. Arbeit	Einkünfte aus V+V
2003	-261.864,27	9.689,04	
2004	-347.536,98	9.062,21	
2005	400.479,73	8.764,83	
2006	103.383,19	14.103,72	
2007	53.322,30	8.664,64	-8.687,11
2008	19.713,39	7.858,57	-21.007,17



2009	61.146,53	6.900,16	27.783,33
------	-----------	----------	-----------

Wegen der hohen Verluste der B-GmbH in den Wirtschaftsjahren 2003 und 2004 seien finanzielle Schwierigkeiten in diesem Zeitraum plausibel. Dies ergebe sich auch aus einem Aktenvermerk der Abgabensicherung vom Juni 2004 über die Vereinbarung von Ratenzahlungen der B-GmbH, bei deren Nichteinhaltung Konkursantrag gestellt worden wäre. Am 28. Juni 2010 habe der Bw zur Niederschrift angegeben, sich wegen der finanziellen Schwierigkeiten der B-GmbH nicht mehr mit Antiquitäten zu beschäftigen und die der AMH verkauften Altwaren schon in den Achtziger und Neunziger Jahren erworben zu haben.

Es stelle sich daher die Frage, warum der Bw nicht schon im Zeitraum 2003/2004, als die B-GmbH massive Verluste erwirtschaftete, versucht habe, die Altwaren zu verkaufen, sondern erst 2007, als die B-GmbH schon wieder Gewinne erzielt habe.

Mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 2007 habe der Bw die Liegenschaft Mietobjektsadresse, um den Nettokaufpreis von 800.000,00 € erworben. Trotz Fremdfinanzierung dieses Liegenschaftskaufes könne die wirtschaftliche Situation des Bw im Jahr 2007 nicht mehr so schlecht gewesen sein wie in der Berufung dargestellt, weil in einer wirtschaftlichen Notlage vermutlich keine Anschaffung eines Grundstückes zu einem doch recht beachtlichen Kaufpreis erfolgt wäre.

Vom Erlös aus dem kommissionsweisen Verkauf von insgesamt 88.900,00 € dürften höchstens 6.300,00 € für die Bestreitung des Lebensunterhalts verwendet worden sein (Hinweis auf Berechnung in Beilage). Ob dieser Betrag tatsächlich zur Verfügung gestanden sei, könne nicht eindeutig bestätigt werden, weil der Bw anlässlich der Vernehmung am 28. Juni 2010 die Anfertigung von Kopien sämtlicher Kontoauszüge vom Konto bei der Sparkasse verweigert habe. Auf Grund der Zu- und Abflüsse seien per 6. Oktober 2008 etwa 38.000,00 € auf dem Sparkonto gewesen.

7.000,00 € seien auf das V+V- Konto und 36.000,00 € bis zum Stichtag 1.12.2008 auf das Konto der B-GmbH überwiesen bzw. eingelegt und zur Abdeckung des Verrechnungskontos verwendet worden. Im Jahr 2009 seien weitere 30.300,00 € zur Abdeckung des Verrechnungskontos eingelegt worden. Per 31. März 2009 habe die B-GmbH gegenüber dem Bw (Gesellschafter) eine am Verrechnungskonto ausgewiesene Verbindlichkeit von 25.656,58 €.

In der Berufungsbegründung seien die Kommissionsvereinbarungen vom 2. Juli und 16. August 2007 als einmalige Verkäufe von Privatvermögen ohne Wiederholungsabsicht zur Sanierung der angespannten wirtschaftlichen Situation des Bw gewertet worden. Die Bezeichnung als Kommissionsvereinbarung sei irrtümlich erfolgt.

Dieser Ansicht werde entgegnet, dass sowohl die Geschäftsführerin der AMH als auch der Bw versierte Kaufleute seien und laufend Lieferungen bzw. Leistungen üblicherweise mit Rechnung oder Kaufvertrag in Rechnung stellen. Dass die Bezeichnung "Kommissionsvereinbarung" irrtümlich gewählt worden sei, erscheine deshalb nicht plausibel.

Der Bw habe bei der Befragung am 28. Juni 2010 bestätigt, dass ihm die Kommissionsvereinbarungen vom 2. Juli 2007 über 72.300,00 € und vom 16. August 2007 über 16.600,00 € bekannt sind und dass es sich dabei um Kommissionsgüter gehandelt hat. Der Bw habe dagegen keinerlei Einwendungen erhoben bzw. behauptet, dass es sich nicht um Kommissionsvereinbarungen handle.

Mit **Schreiben vom 20. April 2012** richtete die Berufungsbehörde unter Hinweis auf die beiden Kommissionsvereinbarungen und die entsprechenden Überweisungen auf das Konto des Bw ein **Auskunftersuchen an die AMH**.

Der **Ladung an den Bw zur mündlichen Verhandlung** schloss die Berufungsbehörde eine **Aufstellung über die "Kommissionsverkäufe Berufungswerber durch AMH"** an und wies darauf hin, dass hieraus Verkäufe an einer Vielzahl von Tagen in den Monaten Oktober bis Dezember 2007 hervorgingen.

Je mit **Schreiben vom 21. Mai 2012** hielt die **Berufungsbehörde** mit der Aufforderung zur Stellungnahme binnen drei Wochen ab Zustellung beiden Parteien Folgendes vor:

Aus den bisherigen Ermittlungsergebnissen geht hervor, dass Sie der AMH am 2. Juli 2007 und am 16. August 2007 über 100 aufgelistete Gegenstände in "Kommission" zum Verkauf übergeben haben und diese Gegenstände, insbesondere durch einen erfolgreichen Ebay-Verkaufshop an einer Vielzahl von Tagen in den Monaten Oktober bis Dezember 2007 an verschiedenste Abnehmer verkauft worden sind.

Lt. Auskunft der übernehmenden AMH

- sollte diese einen Käufer suchen
- wurde die GmbH nicht Eigentümerin dieser Gegenstände
- war die Abrechnung nach Verkauf vereinbart und
- wurden Zahlungen von der GmbH an Sie erst nach Durchführung der vermittelten Verkäufe geleistet

Die AMH hat Ihnen bei Übernahme der Gegenstände einen Fixpreis zugesagt. Es wurde somit implizit vereinbart, dass der diesen Fixpreis übersteigende Mehrerlös beim Verkauf an die Endabnehmer der AMH verbleibt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise kommt dies einer erfolgsabhängigen Vermittlungsprovision gleich. Auf Grund des für Sie als Kommittenten

vereinbarten Fixpreises kommt der Abrechnung der vom Kommissär tatsächlich erzielten Verkaufspreise hier keine nennenswerte Bedeutung zu.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde liegt nach dem Gesamtbild eine Verkaufskommission iSd § 3 Abs. 3 UStG 1994 vor und gilt deshalb Ihre Lieferung als Kommittent erst mit der Lieferung durch die AMH an die Endabnehmer als ausgeführt.

Der Berufung betreffend die Umsatzsteuer dürfte daher kein Erfolg beschieden sein können.

Der vom Finanzamt ohne nähere Begründung angenommene Teilwert (Einlagewert) von lediglich 1/3 des von der AMH garantierten Netto-Fixbetrages scheint sehr niedrig.

Außerdem besteht nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 die Möglichkeit, im Rahmen der Basispauschalierung neben dem Wareneinsatz bzw. Einlagewert die Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben von 12% der Umsätze zu beantragen.

Mit **Schreiben vom 4. Juni 2012** übermittelte das **Finanzamt** nachstehende Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 29. Mai 2012 **zum Einlagewert** (gem. § 6 Z 5 EStG 1988 idF 2007 Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung) und teilte mit, hinsichtlich des Abzuges pauschaler Betriebsausgaben nach § 17 Abs. 1 EStG bestünden keine Bedenken:

*Der Teilwert von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens wird nach dem Erwerbszeitpunkt mit den Wiederbeschaffungskosten angesetzt (VwGH 11.11.1953, 3182/52). Es muss sich wohl um ein nachhaltiges Absinken der Wiederbeschaffungskosten handeln, nicht aber um vorübergehende Preissenkungen wie zB bei einem Räumungsverkauf. Bei Erzeugnissen und Waren spielen auch die Verkaufserlöse eine wesentliche Rolle. **Der Einzelveräußerungspreis liegt über dem Teilwert, zumal ein Erwerber des Betriebes im Interesse einer Gewinn bringenden Verwertung des Umlaufvermögens weniger als den am Markt erzielbaren Verkaufspreis bezahlen wird.***

*Mangels geeigneter Unterlagen musste der Einlagewert geschätzt werden.*

*Die von der AMH durchschnittlich erzielte Gewinnspanne aus dem Verkauf der Altwaren des Bw betrug bei jenen Gegenständen, bei denen ein Verkaufspreis bekannt war **34 %**. Auch die AMH selbst erzielte im WJ 2007/2008 eine Gewinnspanne von 31% bei den differenzbesteuerten Waren.*

*Nach Ansicht der BP wäre daher der Ansatz eines Einlagewertes in der Größenordnung von rund 2/3 des zwischen dem Bw und der AMH vereinbarten Wertes vorstellbar:*

Verkaufserlös netto	74.083,33
abzüglich Teilwert Waren (2/3 von 74.083,33 gerundet)	-50.000,00
<b>Gewinn aus Gewerbebetrieb Altwarenhandel</b>	<b>24.083,33</b>

Mit **Schriftsatz vom 21. Juni 2012** wurde seitens des **Bw** zu den Vorhalten folgende Stellungnahme abgegeben und um antragsgemäße Erledigung der Berufung ersucht:

*Nach dem Kommentar von Straube (HGB 1. Band, § 383, RZ 5) ist die Abgrenzung, ob ein Kauf oder ein Kommissionsgeschäft vorliegt, nach dem Inhalt der Vereinbarung zu beurteilen.*

Die von den Parteien gewählte Bezeichnung ist nicht ausschlaggebend (§ 914 ABGB). Für einen Kauf spricht die Vereinbarung eines **zumindest bestimmbarer** Preises, das **Fehlen jeder Weisungsmöglichkeit**, das **Fehlen einer Pflicht Rechenschaft** zu legen.

Auch die gegenständlich betroffenen Gebiete des Steuerrechts sind vom Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt. Demnach ist ein Sachverhalt nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach seiner äußeren Erscheinungsform bzw. Benennung zu beurteilen.

Im gegenständlichen Fall wurde von den Parteien schon mit Übergabe bzw. Übernahme der Wirtschaftsgüter jeweils **ein von vornherein bestimmter Betrag vereinbart** (also **nicht bloß ein bestimmbarer** sondern ein bestimmter Preis liegt dem Geschäft zu Grunde). Lediglich für die Zahlungen an den Veräußerer wurde vereinbart, dass diese nach Maßgabe von Verkäufen durch den Erwerber erst entsprechend später erfolgen sollten. Da Zahlungsmodalitäten jedoch keinerlei Auswirkungen auf den Konsensualvertrag Kauf haben, muss im gegenständlichen Fall zweifellos von 2 Verkäufen von Privatvermögen durch den Bw an die AMH ausgegangen werden. Demnach hätte auch die Fa. AMH die Gegenstände in ihre Bücher (Inventur) aufnehmen müssen. Im Rahmen der Prüfung der Fa. AMH hätte dies von der Finanzbehörde bei richtiger Würdigung des Sachverhaltes auch so aufgenommen werden müssen. Dies ist uU deshalb nicht geschehen, da durch die Einbuchung einer gleich hohen Lieferverbindlichkeit gegenüber dem Bw dieser Vorgang ohnehin gewinnneutral gewesen wäre.

Auch war keine "Abrechnung" nach Verkauf im Sinne der dem Kommissionsgeschäft eigenen Rechenschaftspflicht jemals vereinbart und ist tatsächlich auch nie durchgeführt worden. "Abrechnung nach Verkauf" bedeutet daher uE in diesem Zusammenhang wohl nur der Zeitpunkt der Zahlung von Teilbeträgen auf den vereinbarten Kaufpreis.

Von einer nachhaltigen Tätigkeit für Zwecke der einkommens- und umsatzsteuerlichen Tatbestandsmäßigkeit kann in diesem Zusammenhang somit sicherlich nicht ausgegangen werden.

Nach **§ 384 UGB** ist der Kommissionär verpflichtet, das übernommene Geschäft mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes auszuführen; er hat hierbei das **Interesse des Kommittenten wahrzunehmen** und dessen **Weisungen zu befolgen**.

Er hat dem Kommittenten die erforderlichen Nachrichten zu geben, insbesondere **von der Ausführung der Kommission unverzüglich Anzeige zu machen**; er ist verpflichtet, dem Kommittenten über das Geschäft **Rechenschaft abzulegen und ihm dasjenige herauszugeben, was er aus der Geschäftsbesorgung erlangt hat**.

**Weder kam es hier zu irgendwelchen Weisungen seitens des Bw an die AMH, noch wurden von dieser die einzelnen Verkäufe dem Bw angezeigt noch das aus diesen Verkäufen Erlangte an den Bw herausgegeben.**

Auch der dem Kommissionsgeschäft eigene **Provisions- und Aufwandsersatzanspruch des Kommissionärs (§ 396 UGB)** stand hier nie zur Debatte und wurde von den Parteien auch nie in Erwägung gezogen, da die durchgeführten Transaktionen zwar irrtümlich als Kommissionsgeschäft benannt, aber seinem Inhalt in keiner Sekunde eines gewesen war.

Vielmehr wurden die Käufe so abgewickelt, wie dies die Firma AMH auch bei anderen Privatkäufen durchführt. Wie aus den Aussagen der Stellungnahme der Finanzverwaltung zu entnehmen ist, wurde seitens der Firma AMH für die vom Bw erworbenen Gegenstände die Differenzbesteuerung vorgenommen. Nach § 24 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG ist diese dann möglich, wenn für diese Lieferung Umsatzsteuer nicht geschuldet wird.

Unseres Erachtens fehlt es beim Bw aber auch an der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 iVm Abs. 5 Z 2 UStG, da wie nachfolgend zu zeigen ist, aus dieser seitens der Finanzverwaltung als gewerbliche unterstellten Tätigkeit Einnahmenüberschüsse (weder bei den gegenständlichen Vorgängen noch auf Dauer) ebenfalls nicht zu erwarten waren.

*Wird von einem Unternehmer ein privater Gegenstand in sein "startendes" bzw. hier besser in sein "von der Finanzverwaltung gestartetes" Unternehmen eingelegt und im nächsten Zug auch zeitnah verkauft (wie im gegenständlichen Fall), so kann der Einlagewert wohl nur seinem Verkaufswert entsprechen, da es sonst zur Besteuerung stiller Reserven käme, die aus dem Privatvermögen herrühren. Das Einkommensteuerrecht sieht aber bei Verkäufen beweglicher Wirtschaftsgüter mit Ausnahme des Spekulationstatbestandes eine Steuerpflicht nicht vor, wodurch in logischer Konsequenz eine Einlage und anschließender Verkauf zu keinem anderen Ergebnis führen kann.*

*Weiters ist in diesem Zusammenhang auf die Aussagen in der Stellungnahme der Finanzverwaltung vom 29. Mai 2012 zu verweisen. Dort wird festgestellt, dass die von der Fa. AMH durchschnittlich erzielte Gewinnspanne aus dem Verkauf der Altwaren des Bw bei 34 % lag. Dieser Gewinnspanne lag ein Einstandswert in Höhe des Bruttoverkaufspreises zugrunde (Vorsteuerabzug mangels Rechnungsausweises nicht möglich). Am Beschaffungsmarkt war daher der maßgebliche Preis für die verkauften Waren 88.900,00 € (dieser Preis wäre auch bei Anschaffung von anderen Privaten bezahlt worden). Entsprechend der von der Finanzverwaltung angegebenen Gewinnspanne betrug der Nettowert am Verkaufsmarkt somit rd. 119.000,00 € (88.900,00 mal 1,34).*

*Da der Teilwertbegriff des Einkommensteuerrechts keine Aussage über den für die Bewertung heranzuziehenden Markt gibt, wird dazu auf RZ 2232 EStR verwiesen, wonach der Teilwert beim Umlaufvermögen den Wiederbeschaffungskosten entspricht.*

*Es ist danach somit vom Beschaffungsmarkt auszugehen, woraus sich gegenständlich ein Teilwert für die hier betroffenen Wirtschaftsgüter von insgesamt 88.900,00 € ergibt, da dieser Wert am Beschaffungsmarkt in Form der Käuferin AMH auch verprobt ist. Dies auch deshalb, weil nach Aussage der Finanzverwaltung die Fa. AMH im Wirtschaftsjahr 2007/2008 bei differenzbesteuerten Waren durchschnittlich eine Gewinnspanne von 31 % erzielte, wodurch die durchschnittlichen Beschaffungskosten sogar über den hier angesetzten (Gewinnspanne 34 %) lagen.*

*Legt man den von der Finanzverwaltung ausgewiesenen Nettoerlös von 74.083,33 € zu Grunde, so ergibt sich bei Ansatz des richtigen Einlageteilwertes ein Verlust.*

*Vom Wiederbeschaffungswert, der sich am Beschaffungsmarkt orientiert und hier infolge des Vorstehenden als nachgewiesen angesehen werden kann, nochmals ein Drittel abzuschlagen und diesen als "neuen" Teilwert der Einlage zugrunde zu legen, entspricht nicht den Denkgesetzen, zumal es wie man aus den durchschnittlichen Einkaufskosten der Fa. AMH sieht ein solcher Beschaffungsmarkt nicht besteht.*

*Unterstellt man, ein Gesellschafter der Fa. AMH hätte genau über dieselben Gegenstände privat verfügt und hätte sie seinem Unternehmen zugeführt, so würde an der Teilwertermittlung in Höhe von zumindest 2/3 des späteren Verkaufspreises wohl kein Zweifel bestehen.*

*Eine nochmalige Reduzierung dieses Teilwertes um ein Drittel beim Bw würde dazu führen, dass für die gleichen Gegenstände plötzlich zwei verschiedenen Teilwerte bestünden.*

*Abschließend sei noch angemerkt, dass selbst bei gleichem Wertansatz für Einlage und Verkaufswert ein Verlust bei Berücksichtigung von sonst dabei angefallenen Kosten herauskommen würde.*

*Es liegt somit weder eine Nachhaltigkeit der Tätigkeit vor und auch ist keine Einkunftsquelle gegeben und somit auch keine Unternehmereigenschaft iSd UStG und somit ein Ausweis von Umsatzsteuer nicht statthaft.*

*Bei uE richtiger zivilrechtlicher wie steuerrechtlicher Würdigung der beiden oben angeführten Geschäftsfälle als Kauf ist keine zu einer Steuerpflicht führende Nachhaltigkeit einer Tätigkeit zu erblicken. Es handelt sich um lediglich zwei nicht steuerbare Verkäufe von Privatvermögen zur Sanierung der seinerzeit angespannten wirtschaftlichen Situation des Bw.*

*Es wird daher ersucht, die Tatbestandsmäßigkeit des vorliegenden Sachverhaltes anhand aller vorgenannten Kriterien zu prüfen, dabei nicht von Annahmen (Indizien) auszugehen, die zur Herstellung einer Tatbestandsmäßigkeit hineininterpretiert werden und andere für die Tatbestandsmäßigkeit erforderliche Kriterien als unwesentlich abzutun.*

Mit **E-Mail vom 22. Juni 2012** brachte die Berufungsbehörde dem Vertreter des Finanzamtes die Stellungnahme des Bw vom 21. Juni 2012 zur Kenntnis.

In der am **3. Juli 2012** abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde von den beiden Parteien im Wesentlichen das bisherige Vorbringen betreffend die Umsatzsteuerpflicht der streitgegenständlichen Tätigkeit wiederholt.

Auf das als Beilage angeschlossene Protokoll wird hingewiesen.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

#### **Umsatzsteuer**

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß **§ 1 Abs. 1 Z 1** Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 1994/663 (**UStG 1994**), die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Unternehmer ist gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt.

Gemäß **§ 3 Abs. 3** Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 1994/663 (**UStG 1994**) liegt beim Kommissionsgeschäft zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt nach der genannten Bestimmung die Lieferung des Kommittenten erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt.

Das **Kommissionsgeschäft** ist in den §§ 383 bis 405 UGB geregelt. Für den gegenständlichen Fall scheinen der Berufungsbehörde hievon folgende Bestimmungen von Bedeutung (Fettdruck durch die Berufungsbehörde).

**Kommissionär ist gemäß § 383 Abs. 1 UGB, wer es übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen (des Kommittenten) in eigenem Namen zu kaufen oder zu verkaufen.**

**Der Kommissionär ist nach § 384 Abs. 1 UGB verpflichtet, das übernommene Geschäft mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers auszuführen; er hat hiebei das Interesse des Kommittenten wahrzunehmen und dessen Weisungen zu befolgen.**

**Nach Abs. 2 leg. cit** hat er dem Kommittenten die erforderlichen Nachrichten zu geben, insbesondere **von der Ausführung der Kommission unverzüglich Anzeige zu machen;**

er ist verpflichtet, dem Kommittenten **über das Geschäft Rechenschaft abzulegen und** ihm dasjenige **herauszugeben, was er aus der Geschäftsbesorgung erlangt hat.**

**Schließt der Kommissionär zu vorteilhafteren Bedingungen ab, als sie ihm von dem Kommittenten gesetzt worden sind, so kommt dies nach § 387 Abs. 1 UGB dem Kommittenten zustatten.**

Aus den bisherigen Ermittlungsergebnissen geht hervor, dass der Bw der Fa. AMH am 2. Juli 2007 und am 16. August 2007 über 100 aufgelistete Gegenstände in "Kommission" zum Verkauf übergeben hat und diese Gegenstände, insbesondere durch einen erfolgreichen eBay-Verkaufsshop an einer Vielzahl von Tagen zwischen 18. Juli 2007 und 9. April 2008 (Aufstellung s.u.), insbesondere in den Monaten Oktober bis Dezember 2007 an verschiedenste Abnehmer verkauft worden sind. Nach Auskunft der übernehmenden Fa. AMH sollte diese einen Käufer suchen, wurde die Fa. AMH nicht Eigentümerin dieser Gegenstände, war die Abrechnung nach Verkauf vereinbart und wurden Zahlungen von der Fa. AMH an den Bw erst nach Durchführung der vermittelten Verkäufe geleistet.

Die Fa. AMH hat dem Bw bei Übernahme der Gegenstände einen Fixpreis zugesagt. Es wurde somit implizit vereinbart, dass der diesen Fixpreis übersteigende Mehrerlös beim Verkauf an die Endabnehmer der Fa. AMH verbleibt. Die Berufungsbehörde hält an ihrer den beiden Parteien vorgehaltenen Rechtsansicht fest, dass dies in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer erfolgsabhängigen Vermittlungsprovision gleichkommt. Auf Grund des für den Bw als Kommittenten vereinbarten Fixpreises kommt der Abrechnung der vom Kommissär(Fa. AMH) tatsächlich erzielten Verkaufspreise hier keine nennenswerte Bedeutung zu.

Der Begriff des Kommissionsgeschäftes iSd § 3 Abs. 3 UStG 1994 geht über die Kommission iSd § 383 UGB hinaus und umfasst alle Handelsgeschäfte, die ein Kaufmann im eigenen Namen für fremde Rechnung abschließt (Ruppe/Achatz, UStG 4. Auflage, § 3 Tz 78). Teleologisch ist es nicht berechtigt, die Regel des § 3 Abs. 3 UStG 1994 streng auf Kommissionsgeschäfte iSd Unternehmensrechtes zu beschränken. Auch aus unionsrechtlicher Sicht ist davon auszugehen, dass der Begriff der Einkaufs- und Verkaufskommission (vgl. Art. 14 Abs. 2 MwSt.-RL) in einem weiten Sinn zu verstehen ist und nicht durch nationales Unternehmensrecht determiniert wird.

Die mit der Überschrift "**Verkaufsauftrag**" versehenen §§ 1086 bis 1089 ABGB haben folgenden Wortlaut (Rechtschreibung aktualisiert):

*"§ 1086. Wenn jemand seine bewegliche Sache einem Andern für einen gewissen Preis zum Verkaufe übergibt, mit der Bedingung, dass ihm der Übernehmer binnen einer festgesetzten Zeit entweder das bestimmte Kaufgeld liefern oder die Sache zurückstellen soll; so ist der Übergeber vor Verlauf der Zeit die Sache zurück zu fordern nicht berechtigt; der Übernehmer aber muss nach deren Ablauf das bestimmte Kaufgeld entrichten.*

*§ 1087. Während der festgesetzten Zeit bleibt der Übergeber Eigentümer, der Übernehmer haftet ihm für den durch sein Verschulden verursachten Schaden, und es werden ihm bei Zurückstellung der Sache nur solche Kosten vergütet, die dem Übergeber zum Nutzen gereichen.*

*§ 1088. Ist die Sache unbeweglich; oder ist der Preis, oder die Zahlungsfrist nicht bestimmt; so wird der Übernehmer wie ein Gewalthaber angesehen. In keinem Falle kann die zum Verkaufe anvertraute Sache dem Dritten, welcher sie von dem Übernehmer redlicher Weise an sich gebracht hat, abgefordert werden (§. 367).*

*§ 1089. Auch bei gerichtlichen Verkäufen finden die über Verträge, und den Tausch- und Kaufvertrag insbesondere aufgestellten Vorschriften in der Regel statt; insofern nicht in diesem Gesetze, oder in der Gerichtsordnung eigene Anordnungen enthalten sind."*

Beim **Trödelvertrag** (Verkaufsauftrag) übergibt der Eigentümer eine bewegliche Sache einem anderen (Trödler), der sich verpflichtet, innerhalb einer festgesetzten Frist entweder den im Voraus bestimmten Kaufpreis zu zahlen oder die Sache zurückzugeben (§§ 1086ff ABGB). Auch der Trödler veräußert im eigenen Namen, wird jedoch nicht Eigentümer (Koziol/Welser II 13. Auflage, 215). Umsatzsteuerlich wird der Trödler wie ein Kommissionär behandelt (Ruppe/Achatz, aaO, § 3 Tz 80 unter Hinweis auf **VwGH 18.10.1957, 672/54**, Slg 1712 F).

Nach dem genannten Erkenntnis vom 18. Oktober 1957, Zl. 672/54 (ÖStZB 1985, S 5) hatte die belangte Behörde festgestellt, dass es der Beschwerdeführer übernommen hat, Kraftfahrzeuge zu einem bestimmten, vom Verkäufer festgesetzten und an diesen abzuführenden Mindestpreis zu verkaufen, während ihm der über das Verkaufslimit erzielte Überpreis verbleiben sollte, ohne dass er darüber seinem Auftraggeber Rechnung zu legen hatte. Der Verwaltungsgerichtshof würdigte dies wie folgt:

*"Ein derartiges Übereinkommen steht dem Verkaufsauftrag oder Trödelvertrag des § 1086 ABGB nahe, ohne dessen Voraussetzungen jedoch voll zu erfüllen. Es handelt sich allerdings auch nicht um den Regelfall eines Kommissionsvertrages, da bei diesem der Beauftragte verpflichtet ist, dem Auftraggeber über das Geschäft "Rechenschaft abzulegen" und "dasjenige herauszugeben, was er aus der Geschäftsbesorgung erlangt hat" (§ 384 Abs. 2 HGB). Allerdings ist dies nicht zwingendes Recht. Vielmehr kann auf Grund besonderer Abmachung die Provision des Kommissionärs auch darin bestehen, dass er wie beim Trödelvertrag einen über ein Verkaufslimit erzielten Mehrerlös für sich behalten darf (so genannten unregelmäßigen **Kommissionsvertrag**).*

*Wird aber der Name des Verkäufers im Interesse der Zwischenperson, die zur Wahrung ihres eigenen Geschäftsinteresses eine unmittelbare Fühlungnahme zwischen Käufer und Verkäufer verhindern will, geheim gehalten, dann liegt nicht mehr ein reines Vermittlergeschäft, sondern bereits eine Art von Kommissionstätigkeit des Mittelsmannes vor.*

*So war die Sachlage nach den unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde auch im gegenständlichen Fall."*

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist der gegenständliche Sachverhalt jenem, der dem Erkenntnis VwGH 18.10.1957, 672/54, zu Grunde lag, durchaus vergleichbar. Es liegt hier eine – abgesehen von der Art der beweglichen Wirtschaftsgüter – gleiche unregelmäßige Kommissionsvereinbarung vor. Nach dem Gesamtbild ist im Lichte der zitierten Judikatur und Literatur daher im gegenständlichen Fall eine Verkaufskommission iSd § 3 Abs. 3 UStG 1994 gegeben und gilt deshalb die Lieferung des Bw als Kommittent erst mit der Lieferung durch die Fa. AMH an die Endabnehmer als ausgeführt.



Es liegen daher entgegen der Meinung des Bw nicht nur zwei, sondern eine Vielzahl von Verkäufen bzw. Lieferungen des Bw an die Fa. AMH vor, die nach Übergabe der Waren am 2. Juli 2007 und 16. August 2007 im Zeitraum zwischen 18. Juli 2007 (EM70) und 9. April 2008 (EM 67 und 68) stattgefunden haben:

<b>Monat</b>	<b>Verkaufstage (verkaufte lfd. Nr. EM)</b>
Juli <b>2007</b>	18. (70)
Oktober	25. (22, 29); 31. (78, 79)
November	2. (60); 5. (69, 73-76), 6. (19, 45); 7. (31, 65,66, 9. (32, 44, 58, 83); 10. (59), 12. (30); 19. (57, 64); 26. (9, 10, 20, 26, 43, 51, 61) 20. (82); 30. (2, 47-50)
Dezember	1.( 25); 6 (23); 7. (56); 10. 33, 42); 12. (62); 13. (1, 94) 14. (6, 7, 12, 13, 16); 15. (84); 17. (88, 93); 18. (14); 19. (15); 20. (17, 18, 34, 35, 55); 21. (36, 39-41);
Jän. <b>2008</b>	4. (46, 63); 17. (86); 21. (85); 25. (88)
Feber	18. (84, 87); 26. (71, 72)
April	9. (67, 68)

Der Umstand, dass bis zur letzten Teilzahlung von 16.600,00 € vom 11. September 2008 der Fa. AMH an den Bw diese noch nicht alle Gegenstände verkauft hatte, vermag diese Beurteilung nicht zu ändern: Es handelt sich bei diesen 8 Gegenständen (EM 53, 58, 87 und 89 bis 92, Verkaufsdatum bezeichnet mit: #WERT!), die insgesamt mit 4.220,00 € bewertet wurden, um eine Säule, eine Bronze und sechs Lampen und um weniger als 5 % des Gesamtbetrages von 88.900,00 €. Die Fa. AMH wollte offensichtlich im September 2008 das mit dem Bw geschlossene unregelmäßige Kommissionsverhältnis endgültig abrechnen, um es nicht weiter in Evidenz halten zu müssen, war jedoch überzeugt die restlichen Gegenstände verkaufen zu können, hat sie deshalb behalten und nicht an den Bw zurückgestellt.

Der Bw führt die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.01.1980, 3431/78) ins Treffen, wonach bloß gelegentliche Verkäufe von Gegenständen des Privatvermögens (hier Goldmünzen) das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit nicht erfüllen, wenn es am inneren Zusammenhang solcher gleichartigen Tätigkeiten fehlt (Hinweis auf VwGH 18.05.1956, 2260/55).

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). Nach dem weiteren Judikat VwGH

25.01.1995, 93/13/0084, stellen Einnahmen, die auf Grund einer Vielzahl von Veräußerungsgeschäften (konkret 60) erzielt wurden, die von einem Galerieunternehmer für den Verkäufer abgewickelt wurden, den Erfolg einer nachhaltigen Tätigkeit des Verkäufers dar. Der Umstand, dass die Ermächtigung des Galerieunternehmers in einer einzigen Vereinbarung enthalten ist, ändert daran nichts.

Der genannten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates **UFS 07.03.2007, RV/0548-G/05**, ist Folgendes zu entnehmen:

*Gemäß § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl 1994/663 (UStG 1994) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig 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 Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden (VwGH 25.01.1995, 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 1994<sup>3</sup>, § 2, Tz. 51).*

Im gegenständlichen Fall hat sich die Tätigkeit des Bw über einen Zeitraum von über neun Monaten erstreckt (Beauftragung der Fa. AMH und Übergabe der Waren am 2. Juli 2007 – letzter Verkauf am 9., April 2008). Für die Unternehmereigenschaft spricht die Tatsache der Einschaltung eines kommerziellen Antiquitätenhändlers im Wege der oben erläuterten unregelmäßigen Kommissionsvereinbarung. Damit hat der Bw seine Waren in professioneller Weise am Markt angeboten und dadurch höhere Verkaufspreise als in seinem Umfeld erzielt. Diese Annahme wird durch die Aussage des Bw bei der Vernehmung zur Niederschrift am 28. Juni 2010 erhärtet, dass er das Angebot der Fa. AMH wegen des für ihn guten Preises akzeptiert hat. Laut Auskunft der Fa. AMH vom 18. Mai 2012 wurden die Waren größtenteils über den erfolgreichen eBay-Verkaufsshop zum Kauf angeboten und auch gekauft.

Beim Verkauf über eBay sind folgende Schritte erforderlich (Renner, in SWK 2012, 897, unter Hinweis auf BFH 26.04.2012, V R 2/11):

- Gedankenfassen für jeden einzelnen zur Versteigerung anstehenden Gegenstand hinsichtlich genauer Bezeichnung, Platzierung in der einschlägigen Produktgruppe und Mindestangebot;
- Anfertigen mindestens eines digitalen Bildes zur Erhöhung von Verkaufschancen und erzielbarem Erlös;
- regelmäßiges Überwachen des Auktionsablaufes zwecks rechtzeitigen Reagierens auf Nachfragen von Kaufinteressenten, sofern diese eingestellte Wareninformationen als unzureichend erachten;
- Überwachung des Zahlungseinganges nach Beendigung der jeweiligen Auktion sowie
- anschließendes zügiges Verpacken und Versenden der Ware

Keine private Vermögensverwaltung, sondern eine in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende Tätigkeit liegt vor, wenn der Betreffende aktive Schritte zum Vertrieb von Gegenständen unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender iSd Art. 4 Abs. 2 der 6. MwSt-RL, insbesondere in der Durchführung bewährter Vertriebsmaßnahmen (EuGH 15.09.2011, verb. RS C-180/10 und C-181/10, Slaby und Kuc, Rn. 39,40).

Im gegenständlichen Fall ist das Beschreiten bewährter Vertriebsmaßnahmen in der unregelmäßigen Kommissionsvereinbarung des Bw mit dem Antiquitätenhändler AMH und damit Veräußerung über eBay im Rahmen einer Internetauktion zu sehen.

Der Umfang der Verkäufe ist mit 99 Stück und einem vereinnahmten Gesamtbetrag von 88.900,00 € als beträchtlich einzustufen, wenn man bedenkt, dass der Nettobetrag von 74.083,33 € ( $88.900,00 = 120\%$ ) nahezu das 2,5-fache der Kleinunternehmerbefreiungsgrenze von 30.000,00 € iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 erreicht.

Die Tätigkeit des Bw ist nach dem Gesamtbild (Dauer, Umfang hinsichtlich Anzahl der Gegenstände und vereinnahmtes Entgelt, Verwendung bewährter Vertriebsmethoden) als nachhaltig iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 anzusehen. Nach Ansicht der Berufungsbehörde liegen daher im gegenständlichen Fall der Umsatzsteuer unterliegende Lieferungen des Bw vor.

Daran vermag nach Ansicht der Berufungsbehörde die behauptete angespannte wirtschaftliche Situation des Bw als Grund der gegenständlichen Verkäufe nichts zu ändern. Den dies verneinenden konkreten Argumenten des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 12. Jänner 2011 wurde seitens des Bw nichts entgegnet.

Am 28. Juni 2010 hat der Bw angegeben, bereits in den Achtziger und Neunziger Jahren derartige Gegenstände verkauft zu haben. Die Unternehmereigenschaft des Bw ist auf Grund seiner umfangreichen Vermietungstätigkeit und Option zur Steuerpflicht ebenso wenig strittig wie der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die Kleinunternehmerbefreiung auf Grund der

erklärten Mietentgelte von 75.212,65 € nicht mehr in Frage kommt. Dazu kommt noch die Tätigkeit des Bw als Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH.

Der Bw vermeint, die Unternehmereigenschaft für die streitgegenständlichen Verkäufe sei nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 zu verneinen, weil bei dieser Tätigkeit auf Dauer keine Einnahmenüberschüsse zu erwarten seien.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Es besteht eine legistische Antinomie zwischen § 2 Abs. 1 und Abs. 5 Z 2 UStG 1994 (Ruppe/Achatz aaO, § 2 Tz 244). Auf Grund des Belastungskonzepts der Umsatzsteuer als allgemeine Einkommensverwendungssteuer dürfte die Steuerpflicht unternehmerischer Leistungen nicht davon abhängig sein, wie der Leistende bei Erstellung seiner Leistungen kalkuliert (Tz 245). Der Gedanke der Wettbewerbsneutralität (Tz 246) und Art. 9 Abs. 1 der MwSt-RL, der die Umsatzsteuerpflicht mit der Ausübung bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten verbindet, "gleichgültig zu welchem Zweck und welchem Ergebnis sie betrieben werden" (Tz 247) sind ebenfalls zu berücksichtigen. Der richtige Kern der Vorschrift des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 ist die Ausklammerung von Tätigkeiten, die – wirtschaftlich gesehen der Konsumsphäre (dem Eigenverbrauch von Leistungen) zuzuordnen sind (Tz 248 unter Hinweis auf VfGH 20.6.2001, B 2032/99).

Die Tätigkeit des Bw (Ankauf von Einrichtungsgegenständen und Verkauf unter Einschaltung eines Antiquitätenhändlers durch eine unregelmäßige Kommissionsvereinbarung über eBay) ist nach Ansicht der Berufungsbehörde als grundsätzlich erwerbswirtschaftliche Tätigkeit nicht unter § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993, zu subsumieren, weshalb gem. § 6 dieser Verordnung Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nicht vorliegen kann. Die oben dargestellte Tätigkeit geht nämlich über die typischerweise auf eine besondere Lebensführung begründete Neigung eines Sammlers hinaus (VwGH 26.4.2000, 96/14/0117). Der Bw hat bei der Vernehmung am 28. Juni 2010 angegeben, schon in den 80-iger und 90-iger Jahren Gegenstände verkauft zu haben. Dass Ziel der Ankäufe durch den Bw die Befriedigung einer besonderen Sammelleidenschaft gewesen wäre, hat der Bw nie behauptet.

Im Ergebnis erweist sich die Berufung betreffend die Umsatzsteuer daher als unberechtigt.

## **Einkommensteuer**

**Einkünfte aus Gewerbebetrieb** sind gemäß **§ 23 Abs. 1 Z 1** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 (**EstG 1988**) Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am

allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind Einlagen von Umlaufvermögen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (Doralt, EStG 11. Aufl. § 4 Tz 212; UFS 13.12.2011, RV/1406-W/10), weil sonst wegen des Fehlens einer Betriebsausgabe für den Wareneinkauf beim Verkauf des aus dem Privatvermögen zugeführten Wirtschaftsgutes ein im Betrieb gar nicht erwirtschafteter (zu hoher) Gewinn besteuert würde.

Gemäß **§ 6 Z 5 EStG 1988** in der erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2006 enden, geltenden Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 2006, BGBl. I 2006/100, sind **Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.**

Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 vierter Satz EStG 1988 der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Den Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000, Rz 2230 und 2232) und dem Kommentar Herrmann/Heuer/Raupach zum (d) EStG (§ 6 Anm. 596) sind folgende Aussagen zum Teilwert entnommen:

*Der Teilwert ist ein objektiver Wert, der nicht von der persönlichen Auffassung des Steuerpflichtigen, sondern von der allgemeinen Verkehrsauffassung bestimmt wird. Beim Umlaufvermögen entspricht der Teilwert den Wiederbeschaffungskosten (VwGH 11.11.1953, 3183/52).*

*Für die Bestimmung des Teilwertes von Umlaufvermögen an den Bilanzstichtagen, die dem Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt folgen, hat die Rechtsprechung die Vermutung aufgestellt, dass der Teilwert den Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag entspricht (BFH 13.3.1964, IV 236/63, BStBl. III 1964, 426). Es ist jedoch ggf. ein voraussichtlicher Veräußerungserlös zum Absatz bestimmter Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen (BFH 24.2.1994, - IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514), wenn der Veräußerungserlös die Selbstkosten und einen im Betrieb üblichen Unternehmergewinn nicht mehr deckt (BFH 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; 27.10.1983, - IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35 mwN).*

Die Berufungsbehörde verkennt nicht die Schwierigkeit der Ermittlung des Teilwertes im konkreten Fall. Mangels Fotos und detaillierter Beschreibung der streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter kommt im gegenständlichen Fall keine Beurteilung durch einen Sachverständigen in Betracht.

Die pauschale Schätzung des Teilwertes durch das Finanzamt zunächst mit 1/3 (Begründung des bekämpften Bescheides) und dann mit ca. 2/3 (des Nettoverkaufserlöses erscheint jedoch nicht sachgerecht und wurde auch in Berufung gezogen. Seitens des Bw wurde in diesem Zusammenhang zutreffend auf die zeitliche Nähe der Einlage und Verkäufe hingewiesen und eingewendet, dass eventuelle stille Reserven deshalb zur Gänze dem Privatbereich zuzuordnen seien und daher keine Ertragssteuerpflicht auslösen könnten.

Sinn der Bewertung von Einlagen mit dem Teilwert ist es, bei der Verlagerung von Wirtschaftsgütern aus der privaten in die betriebliche Sphäre, Wertsteigerungen der jeweils richtigen Sphäre zuzuordnen (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach aaO, § 6 Anm. 1211). Auf die § 6 Z 5 EStG 1988 hinsichtlich spekulationsverfangener Wirtschaftsgüter ergänzende Bestimmung des § 30 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 wird hingewiesen.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Spekulationsfrist von einem Jahr für die vom Bw in den 80-iger und 90-iger Jahren erworbenen beweglichen Wirtschaftsgüter längst abgelaufen ist. Sinn der Bewertungsbestimmung des § 6 Z 5 EStG ist es, im betrieblichen Bereich Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern aus der Zeit, in der sie noch der privaten Sphäre zuzurechnen waren, zu neutralisieren. Nach Ablauf der Spekulationsfrist werden nur mehr Wertsteigerungen, die im Betriebsvermögen erfolgt sind, versteuert. Stille Reserven, die zwischen Anschaffung und Einlage entstanden sind, daher nicht steuerpflichtig (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2012, § 6 Rz 134).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde muss die Einlage der streitgegenständlichen 99 Wirtschaftsgüter in den vom Finanzamt angenommenen Gewerbebetrieb am jeweiligen Tag der Übergabe der jeweiligen Wirtschaftsgüter an die Fa. AMH somit am 2. Juli 2007 bzw. am 16. August 2007 angenommen werden, weil sich dadurch der Wille zur professionellen Verwertung durch einen Antiquitätenhändler manifestiert hat, für einen früheren Zeitpunkt hingegen keinerlei Hinweise vorliegen. Zu den beiden Zeitpunkten wurden die jeweils übergebenen Wirtschaftsgüter von der Fa. AMH und dem Bw einvernehmlich bewertet und im Wege der oben dargestellten unregelmäßigen Kommission umgehend dem Verkauf zugeführt. Eine Wertsteigerung im Betriebsvermögen des Bw ist in Anbetracht des zeitlichen Ablaufes nicht plausibel. Die Wirtschaftsgüter waren lediglich zwei Wochen bis maximal 9 Monate zwischen Einlage und Verkauf – durchschnittlich daher kaum 5 Monate Teil des Betriebsvermögens des Bw. Es gibt auch keinerlei Hinweis, dass die bei der Warenübergabe von der Fa. AMH und dem Bw vorgenommene Bewertung zu hoch gewesen bzw. nicht dem Teilwert entsprochen hätte.

Es liegen deshalb keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Der Berufung betreffend die Einkommensteuer kommt daher Berechtigung zu.

Hinsichtlich der rechnerischen Darstellung wird auf beiliegendes Berechnungsblatt verwiesen.

Aus all diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

#### Beilagen:

Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 3. Juli 2012 in Kopie

1 Berechnungsblatt

Linz, am 12. Juli 2012