Urteil vom 12. August 2015, XI R 43/13

Umsatzsteuerbarkeit des Verkaufs von mindestens 140 Pelzmänteln auf der Handelsplattform "eBay" durch eine Finanzdienstleisterin

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1 S 1, UStG § 2 Abs 1 S 3, UStG § 25a Abs 1 Nr 1, UStG § 25a Abs 1 Nr 2, EWGRL 388/77 Art 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 3, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1 UAbs 1, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1 UAbs 2, EGRL 112/2006 Art 12, UStG VZ 2005 , UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1 S 1, UStG § 2 Abs 1 S 3, UStG § 25a Abs 1 Nr 1, UStG § 25a Abs 1 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 17. Juli 2012, Az: 14 K 702/10

Leitsätze

Wer planmäßig, wiederholt und mit erheblichem Organisationsaufwand mindestens 140 fremde Pelzmäntel über eine elektronische Handelsplattform (z.B. "eBay") in eigenem Namen verkauft, wird damit unternehmerisch (wirtschaftlich) tätig.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 18. Juli 2012 14 K 702/10 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) mit dem Verkauf von Pelzmänteln über eine Internet-Handelsplattform ("eBay") als Unternehmerin im Rahmen ihres Unternehmens tätig geworden ist.

2 Die Klägerin betrieb in den Streitjahren (2004 und 2005) ein Unternehmen "Finanzdienstleistungen". Sie reichte Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre ein und erklärte darin sowohl steuerpflichtige als auch nach § 4 Nr. 11 des Umsatzsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (UStG) steuerfreie Umsätze.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) änderte am 1. August 2005 die Steueranmeldung für das Jahr 2004 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) aus hier nicht streitigen Gründen. Zum Jahr 2005 erging aus nicht streitigen Gründen am 11. Januar 2007 ein Umsatzsteuer-Änderungsbescheid. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb jeweils bestehen.

4 Am 8. Februar 2006 ging beim FA eine anonyme Anzeige eines "ehrlichen Bürgers" ein, der angab, ihm sei aufgefallen, dass die Klägerin und ihr Ehemann über die Internet-Handelsplattform "eBay" unter verschiedenen Namen (sog. Nicknames) "mehrere Hundert Pelzware" verkauft hätten. Der Erstatter der Anzeige gab außerdem ein Konto der Klägerin an.

5 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin und ihrem Ehemann wurde Folgendes ermittelt:

- In den Jahren 2005 und 2006 wurden über das eBay-Konto "A" Umsätze in Höhe von 54.166,06 € erzielt (2005: 21.862,06 € und 2006: 32.304 €);
- in den Jahren 2003 bis 2006 über ein weiteres eBay-Konto ("B") Umsätze in Höhe von 8.148,40 € (2003: 188,50 €, 2004: 3.311,02 €, 2005: 4.433,38 € und 2006: 215,50 €);
- in den Jahren 2005 und 2006 über das eBay-Konto "C" Umsätze in Höhe von 15.568,72 € (2005: 3.653,25 € und 2006: 11.915,47 €);
- in den Jahren 2004 und 2005 über das eBay-Konto "D" Umsätze in Höhe von 87.383,57 € (2004: 33.032,41 € und 2005: 54.351,16 €) und
- im Jahr 2005 über das eBay-Konto "E" Umsätze in Höhe von 2.716,52 €.

6 Die Konten "D" und "E" lauteten auf die Klägerin. Verkauft wurden über diese Konten "im Wesentlichen" insgesamt 140 Pelzmäntel und -jacken. Über die eBay-Konten des Ehemannes der Klägerin ("A", "B" und "C") wurden (neben anderen Haushaltsgegenständen wie Vasen, Teegläsern, Kerzenständern, Kleidung, Modellautos, Parfum und Spielzeug) 79 Pelzmäntel verkauft. In den Streitjahren unterhielt die Klägerin bei der X-Bank (Bank) u.a. zwei Bankkonten mit den Nummern ... und ..., die in allen eBay-Konten, auch denen des Ehemannes der Klägerin, als Bankverbindung gespeichert waren.

7 Aufgrund dieser Ermittlungen erließ das FA am 4. Juli 2007 auf § 164 Abs. 2 AO gestützte Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für die Streitjahre, in denen es der Klägerin die Umsätze der eBay-Konten "D" und "E" zurechnete.

8 Mit ihren Einsprüchen trug die Klägerin vor, die vom FA ihr zugerechneten Umsätze seien ihrem Ehemann zuzurechnen. Im Zuge der Auflösung des umfangreichen Junggesellenhaushalts ihres Ehemannes sowie des Haushalts ihrer verstorbenen Schwiegermutter sei eine große Anzahl privat gebrauchter Haushaltsgegenstände über eBay verkauft worden. Die veräußerten Pelze hätten ihrer Schwiegermutter gehört und seien zwischen 1960 und 1985 angeschafft worden. Anlässlich des Umzugs ihrer Schwiegermutter in ein Altenheim im Jahr 1991 seien diese an ihren Ehemann übergeben worden. Auf Grund der lange vergangenen Zeit und dreier weiterer Umzüge habe sie, die Klägerin, hierüber keine Unterlagen mehr.

9 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens reichte die Klägerin eine Bestätigung ihres Ehemannes vom 29. Juli 2007 ein: "zur Vorlage bei Behörden und Ämtern bestätige ich hiermit, dass ich Frau ..." (die Klägerin) "damit beauftragt hatte, den Großteil der Gegenstände meines privaten Haushaltes für mich bei ebay zu verkaufen und bei der Verkaufsabwicklung behilflich zu sein". Ebenso versicherte der Ehemann der Klägerin am 17. Februar 2008, dass er die Klägerin "damit beauftragt hatte, den Großteil der Gegenstände meines privaten Haushaltes für mich über ebay zu verkaufen und bei der Verkaufsabwicklung behilflich zu sein".

10 Im Laufe des Einspruchsverfahrens half das FA den Einsprüchen insoweit teilweise ab, als es im Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2004 vom 29. Januar 2010 der Klägerin nicht mehr sämtliche Verkäufe über eBay, sondern nur noch die Verkäufe der Pelze zurechnete. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.

11 Durch Einspruchsentscheidungen vom 1. Februar 2010 wies das FA die Einsprüche der Klägerin als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, es sei nicht glaubhaft, dass die veräußerten Pelzmäntel aus dem Besitz der Schwiegermutter der Klägerin stammten. U.a. lasse der Umstand, dass Pelze in unterschiedlichen Größen veräußert worden seien, den Schluss zu, dass es sich nicht um den privaten Besitz der Schwiegermutter gehandelt habe. Das Gleiche gelte für die Anzahl von insgesamt über 200 veräußerten Pelzen. Die Umsätze seien auch der Klägerin zuzurechnen. Die Bestätigung des Ehemannes der Klägerin überzeuge nicht.

12 Mit ihrer Klage ließ die Klägerin vorbringen, die veräußerten Gegenstände seien auf sie, die Klägerin, und ihren Ehemann aufgeteilt worden, um sie schneller veräußern zu können. Sie, die Klägerin, sei lediglich als Erfüllungsgehilfin ihres Ehemannes tätig gewesen. Die Verkaufstätigkeit sei im Übrigen nicht nachhaltig gewesen. Beim Verkauf der Haushaltsgegenstände ihrer Schwiegermutter habe es sich um eine einmalige und unwiederholbare Angelegenheit gehandelt. Die Pelze seien im Zeitraum Mai 2004 bis Oktober 2005 verkauft worden. Auch habe nicht sie am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen, sondern ihr Ehemann. Sie, die Klägerin, habe nach außen erkennbar im Auftrag ihres Mannes gehandelt. Die unterschiedliche Größe der Pelze resultiere aus

der unterschiedlichen Kleidergröße ihrer Schwiegermutter, die sich in einem Zeitraum von 1960 bis 1985 "schon mal ändern" könne.

13 Zudem reichte die Klägerin eine Bestätigung des Bruders ihres Ehemannes ein, der angab, seine Mutter habe eine Vorliebe für Pelzmäntel und -jacken gehabt und davon "eine stattliche Sammlung" besessen.

14 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage --nach Vernehmung des Ehemannes der Klägerin als Zeugen-- statt. Sein Urteil ist in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst (DStRE) 2013, 1249 veröffentlicht.

15 Es führte zur Begründung aus, zwar habe die Klägerin nach der Überzeugung des Gerichts in den Streitjahren die Pelzmäntel und -jacken über die eBay-Konten "D" und "E" verkauft und nicht ihr Ehemann. Dass sie, die Klägerin, "im Auftrag" ihres Ehemannes gehandelt habe, habe sie nicht nachweisen können.

16 Allerdings sei diese Tätigkeit nicht der unternehmerischen Sphäre der Klägerin zuzurechnen: Weder falle der Verkauf von Pelzmänteln und -jacken in den Rahmen ihres Einzelunternehmens "Finanzdienstleistungen" noch sei die Klägerin mit dieser Tätigkeit für sich genommen nachhaltig tätig geworden. Es liege keine nachhaltige Tätigkeit vor, weil die Klägerin Teile einer Privatsammlung von über 200 Pelzmänteln verschiedener Größen verkauft habe.

17 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 2 Abs. 1 UStG. Nach der neueren Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) spiele es bei der Beurteilung der "eBay"-Umsätze der Klägerin eine Rolle, dass die Klägerin mit ihrem Unternehmen Finanzdienstleistungen unternehmerisch tätig sei. Die Klägerin übe damit ohnehin bereits eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG-- (jetzt: Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) aus. Gemäß Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt: Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL) gelte als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübe. Dies sei bei der Klägerin bereits mit den Finanzdienstleistungen der Fall.

18 Unabhängig davon sei aber auch die Auffassung des FG unzutreffend, der Verkauf von 140 Pelzen in 13 Monaten mit einem Gesamtumsatz von 77.419 € über eine Handelsplattform sei nicht "nachhaltig" i.S. des § 2 Abs. 1 UStG. Die Tätigkeit der Klägerin sei auf Wiederholung angelegt, planmäßig und längerfristig gewesen. Dies gelte selbst dann, wenn man mit dem FG --unzutreffenderweise-- annehme, dass diese aus dem Privatvermögen des Ehemannes der Klägerin stammten.

19 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

20 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

21 Die Auffassung des FA, die Verkaufstätigkeit sei unabhängig vom Kriterium der Nachhaltigkeit als unternehmerisch zu qualifizieren, weil sie, die Klägerin, bereits als Finanzdienstleisterin Unternehmerin gewesen sei, treffe nicht zu. Sie habe diese Tätigkeit im Übrigen zum 31. Mai 2005 eingestellt und am 29. November 2006 das Gewerbe abgemeldet. Das zum 1. April 2006 angemeldete Gewerbe "Handel mit Textilien" sei ebenfalls zum 29. November 2006 abgemeldet worden, ohne dass die beabsichtigte Tätigkeit jemals aufgenommen worden sei. Auch sei sie auf der Handelsplattform "eBay" nicht als "Händlerin" tätig geworden.

22 Nach der Sichtweise des FA wäre jeder Verkauf von Privatvermögen eines Unternehmers umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Das sei vom EuGH ersichtlich nicht beabsichtigt gewesen. Der bloße Erwerb und Verkauf eines Gegenstands sei keine wirtschaftliche Tätigkeit. Erst wenn der Betreffende aktive Schritte zum Vertrieb der Ware unternehme, indem er sich wie eine in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG genannte Person verhalte, könne von einer wirtschaftlichen Tätigkeit gesprochen werden. Dies habe das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise verneint. Der vom FA angeführte technische Wandel habe lediglich Einfluss auf die Art des Verkaufs. Auch ein Händler im Internet müsse Ware einkaufen, bevor er sie verkauft. Die Würdigung des FG binde deshalb den Bundesfinanzhof (BFH).

Entscheidungsgründe

II

...

23 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin mit dem Verkauf der Pelzmäntel nicht unternehmerisch tätig geworden sei.

24 1. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise den Streitfall dahingehend gewürdigt, dass die Klägerin und nicht ihr Ehemann die 140 Pelzmäntel geliefert hat.

25 a) Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27. November 2008 V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.1.; vom 30. Juni 2010 XI R 22/08, BFHE 231, 248, BStBl II 2010, 1084, Rz 11 f.; vom 14. März 2012 XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, Rz 52).

26 b) Leistender ist grundsätzlich derjenige, der im eigenen Namen Lieferungen oder sonstige Leistungen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt (vgl. BFH-Urteil vom 4. Februar 2015 XI R 14/14, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2015, 1212, Rz 19). Dies kann regelmäßig den zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen entnommen werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. April 2013 XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 22; vgl. dazu auch EuGH-Urteil Newey vom 20. Juni 2013 C-653/11, EU:C:2013:409, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 851). Tritt der Leistende unter fremdem Namen auf, sind ihm die Leistungen zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 21. April 1994 V R 105/91, BFHE 174, 469, BStBl II 1994, 671, unter II.1.).

27 c) Für die Frage, ob bei Eheleuten der Ehemann, die Ehefrau oder eine aus den Eheleuten bestehende Gemeinschaft als Unternehmer die Leistung ausführt, gilt nichts anderes; auch insoweit kommt es darauf an, wer nach außen auftritt (z.B. BFH-Urteil vom 26. April 2012 V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, Rz 45; BFH-Beschluss vom 27. Juni 1994 V B 190/93, BFH/NV 1995, 654).

28 d) Die Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen, d.h. die Ermittlung dessen, was die Vertragsparteien erklärt und was sie gewollt haben, gehört grundsätzlich zu den "tatsächlichen Feststellungen" i.S. des § 118 Abs. 2 FGO, deren Vornahme dem FG obliegt; die Würdigung des FG ist für den BFH bindend, wenn sie möglich ist und nicht gegen Denkgesetze, allgemeine Erfahrungssätze oder die Grundsätze der Vertragsauslegung verstößt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 34 f., m.w.N.).

29 e) Gemessen daran ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu der Auffassung gelangt, dass die Klägerin die hier zu beurteilenden Lieferungen von Pelzmänteln ausgeführt hat.

30 Es hat festgestellt, dass die Klägerin Inhaberin der eBay-Konten "D" und "E" war, und daraus mangels abweichender Anhaltspunkte zu Recht den Schluss gezogen, dass die Klägerin unter diesen Pseudonymen (vgl. dazu auch BFH-Urteil in BFHE 174, 469, BStBl II 1994, 671, unter II.1.) die Pelzmäntel veräußert hat (vgl. allgemein auch Urteil des FG Baden-Württemberg vom 19. Dezember 2013 1 K 1939/12, Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 790, unter 2.c). Dass die Klägerin, wie sie vorgetragen hat, im Rahmen der Verkäufe den Käufern gegenüber angegeben habe, sie sei "im Auftrag" für ihren Ehemann tätig geworden, hat das FG nicht für nachgewiesen gehalten. Im Übrigen führte die Angabe "im Auftrag" zu keiner anderen Beurteilung, solange die Klägerin gegenüber den Käufern nicht als Vertreterin ihres Ehemanns, sondern in eigenem Namen aufgetreten wäre (vgl. BFH-Urteil vom 28. November 1990 V R 31/85, BFHE 164, 134, BStBl II 1991, 381, unter II.2.b; BFH-Beschluss vom 9. Oktober 2003 V B 12/02, BFH/NV 2004, 97, unter II.1.c). Ein Auftreten der Klägerin als Vertreterin ihres Ehemannes hat das FG ebenso wenig festgestellt wie das Auftreten einer Gemeinschaft der Ehegatten.

31 2. Es bleibt offen, ob die hier zu beurteilenden Umsätze schon deshalb steuerbar und steuerpflichtig sind, weil die Klägerin in den Streitjahren ohnehin als Finanzdienstleisterin Unternehmerin war.

32 a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist

nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

33 b) Bei richtlinienkonformer Anwendung muss dabei eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. des Art. 4 Abs. 1, Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG ausgeübt werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. Dezember 2008 V R 80/07, BFHE 225, 163, BStBl II 2011, 292, unter II.1.; vom 11. April 2008 V R 10/07, BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741, unter II.1.). Dabei ist zu berücksichtigen, dass Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG der Mehrwertsteuer einen sehr breiten Anwendungsbereich zuweist (EuGH-Urteile Van Tiem vom 4. Dezember 1990 C-186/89, EU:C:1990:429, Der Betrieb 1992, 121, Rz 17; EDM vom 29. April 2004 C-77/01, EU:C:2004:243, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2004, 292, Rz 47).

34 c) Diese Voraussetzungen liegen --wie das FG zutreffend erkannt hat-- in der Person der Klägerin unabhängig von den hier zu beurteilenden Umsätzen vor; denn die Klägerin hat in den Streitjahren Finanzdienstleistungen erbracht.

35 d) Soweit Lieferungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG von einem Unternehmer "im Rahmen seines Unternehmens" ausgeführt werden müssen, umfasst das Unternehmen nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG "die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers". Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt: Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL) bestimmt diesbezüglich, dass "alle" Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden als wirtschaftliche Tätigkeit gelten; der Steuerpflichtige muss u.a. Lieferungen "als solcher" ausführen (Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG; Art. 2 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL).

36 aa) Der EuGH (vgl. EuGH-Urteil Kostov vom 13. Juni 2013 C-62/12, EU:C:2013:391, HFR 2013, 757, Rz 28 ff., zu Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL) geht davon aus, dass eine natürliche Person, die bereits mit ihrer Haupttätigkeit ein Steuerpflichtiger ist, für jede weitere, gelegentlich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit als "Steuerpflichtiger" anzusehen sei, sofern diese Tätigkeit eine Tätigkeit i.S. von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL darstelle. Art. 12 Abs. 1 MwStSystRL beziehe sich nur auf Personen, die nicht bereits für ihre wirtschaftliche Haupttätigkeit mehrwertsteuerpflichtig seien. Dagegen stünde es insbesondere mit dem Ziel einer einfachen und möglichst allgemeinen Erhebung der Mehrwertsteuer nicht in Einklang, Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL dahin auszulegen, dass der Begriff "wirtschaftliche Tätigkeit" eine Tätigkeit nicht umfasse, die zwar nur gelegentlich ausgeübt werde, aber unter die allgemeine Definition dieses Begriffs falle und von einem Steuerpflichtigen ausgeübt werde, der noch eine weitere wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der MwStSystRL ausübe.

37 bb) Ausgehend davon ist fraglich geworden, ob an der bisherigen Rechtsprechung des BFH, wonach Leistungen, die sich als Nebenfolge einer nichtunternehmerischen Betätigung (früher auch sog. Eigenleben) ergeben --wie z.B. der Verkauf gebrauchter Gegenstände aus dem Privatbereich-- grundsätzlich zum nichtunternehmerischen Bereich gehören und nur dann zu unternehmerischen Umsätzen werden, wenn sie einen "geschäftlichen" Rahmen i.S. des § 2 Abs. 1 UStG erreichen (vgl. BFH-Urteile vom 21. Mai 1987 V R 109/77, BFHE 150, 368, BStBl II 1987, 735, unter II.2.b; in BFHE 225, 163, BStBl II 2011, 292, unter II.2.b cc; s. dazu auch Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 33 Rz 101 ff.; Husmann in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 189 ff.; Abschn. 2.7 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses), in vollem Umfang unverändert festgehalten werden kann.

38 3. Allerdings bedarf dies im Streitfall keiner Entscheidung; denn die tatsächliche Würdigung des FG, es liege keine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit der Klägerin vor, hält unabhängig von der neueren EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache Kostov (Urteil, EU:C:2013:391, HFR 2013, 757) einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand, so dass die Vorentscheidung jedenfalls aus diesem Grund aufzuheben ist.

39 a) Unionsrechtlich wird nach ständiger Rechtsprechung des EuGH, der der BFH folgt (s. zu Verkaufsumsätzen über eine elektronische Handelsplattform BFH-Urteil in BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, Rz 33 ff.), der Begriff des Steuerpflichtigen unter Bezugnahme auf den der wirtschaftlichen Tätigkeit definiert, die nach Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden sowie Umsätze, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen beinhalten, umfasst (vgl. EuGH-Urteile Słaby u.a. vom 15. September 2011 C-180/10 und C-181/10, EU:C:2011:589, HFR 2011, 1253, Rz 43 und 44; Trgovina Prizma vom 9. Juli 2015 C-331/14, EU:C:2015:456, UR 2015, 621, Rz 19).

40 aa) Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit erstreckt sich auf einen weiten Bereich; die Tätigkeit an sich wird unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis betrachtet (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20. Juni 2013 C-219/12, EU:C:2013:413, HFR 2013, 752, Rz 17). Der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende einen Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, kann eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden

kann, ob eine Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird (vgl. EuGH-Urteil Redlihs vom 19. Juli 2012 C-263/11, EU:C:2012:497, HFR 2012, 1020, Rz 35 f.).

41 bb) Die bloße Ausübung des Eigentumsrechts durch seinen Inhaber ist als solche nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen (vgl. EuGH-Urteil Słaby u.a., EU:C:2011:589, HFR 2011, 1253, Rz 36). Ein Steuerpflichtiger handelt beim Verkauf eines Gegenstands, von dem er einen Teil nicht seinem Unternehmensvermögen zugeordnet hatte, hinsichtlich dieses Teils grundsätzlich nicht als Steuerpflichtiger (vgl. EuGH-Urteil Armbrecht vom 4. Oktober 1995 C-291/92, EU:C:1995:304, BStBl II 1996, 392, Rz 24).

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 Słaby 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 Redlihs, 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).

45 c) Das FG hat seine Würdigung, die Klägerin sei mit dem Verkauf der Pelzmäntel nicht unternehmerisch tätig gewesen, auf die Rechtsprechung zu Münz- und Briefmarkensammlern gestützt. Solche Sammler seien nach den BFH-Urteilen vom 29. Juni 1987 X R 23/82 (BFHE 150, 218, BStBl II 1987, 744) und vom 16. Juli 1987 X R 48/82 (BFHE 150, 224, BStBl II 1987, 752) keine Unternehmer. Die Klägerin sei vergleichbar einem Sammler, der eine vorhandene Sammlung (hier: von Pelzmänteln der Schwiegermutter der Klägerin, die diese ihrem Sohn geschenkt habe) auflöse, nicht wie ein Händler am Markt aufgetreten. Die Feststellungslast für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit liege beim FA.

46 d) Dies hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand; denn das FG hat bei seiner Beurteilung nicht alle bedeutsamen Begleitumstände zutreffend berücksichtigt. Seine Würdigung ist deshalb für den Senat nicht bindend (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, Rz 33; vom 14. Mai 2014 XI R 13/11, BFHE 245, 424, BStBl II 2014, 734, Rz 27, m.w.N.).

47 aa) Bei seiner Würdigung hat das FG unberücksichtigt gelassen, dass die Klägerin nicht eigene, sondern fremde Pelzmäntel (eine fremde "Sammlung") verkauft haben will. Der Streitfall ist insoweit mit den vom FG herangezogenen Urteilsfällen nicht vergleichbar; denn die Klägerin hat es nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt übernommen, 140 fremde Pelzmäntel in eigenem Namen auf einer Internet-Handelsplattform zu veräußern. Diese Tätigkeit, die der Ehemann der Klägerin als "Verkaufsabwicklung" bezeichnet hat, ist --jedenfalls in dem vom FG festgestellten Umfang-- eine typisch unternehmerische Tätigkeit und für einen vom FG im Rahmen seiner Würdigung als Vergleich herangezogenen Sammler vollkommen untypisch.

48 bb) Ebenfalls nicht berücksichtigt hat das FG, dass die verkauften Gegenstände (Pelzmäntel) --anders als z.B. Briefmarken (BFH-Urteil in BFHE 150, 218, BStBl II 1987, 744), Münzen (BFH-Urteil in BFHE 150, 224, BStBl II 1987, 752) oder historische Fahrzeuge (BFH-Urteil in BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524)-- keine Sammlerstücke, sondern Gebrauchsgegenstände sind.

49 In Rz 12 des BFH-Urteils in BFHE 150, 224, BStBl II 1987, 752 hat der X. Senat des BFH ausgeführt: "So wird für Briefmarken, Münzen und andere Sammlungsstücke, die im wesentlichen nur einen Liebhaberwert haben (anders als bei Gebrauchsgegenständen wie z.B. Teppichen), regelmäßig anzunehmen sein, dass sie aus privaten Neigungen zusammengetragen werden."

50 Unter II.2. der Gründe des BFH-Urteils in BFHE 150, 218, BStBl II 1987, 744 hat der X. Senat des BFH die fehlende wirtschaftliche Tätigkeit eines Briefmarkensammlers wie folgt begründet: "Das Sammeln von Briefmarken ist eine weit verbreitete Freizeitbeschäftigung, die aus der Sicht des Sammlers ihre Sinnerfüllung darin findet, dass ein umfassender oder gar vollständiger Bestand an Serien, Motiven, Marken eines bestimmten Landes usw. geschaffen wird. ... Der Kauf von Einzelstücken und Kollektionen und die Veräußerung oder das Wegtauschen von Einzelstücken sind unumgänglich, um die angestrebte Vollständigkeit der Sammlung zu erreichen. Die auf Vervollständigung und Bestandsvermehrung abzielenden An- und Verkaufs- oder Tauschvorgänge sind trotz ständiger Wiederholung keine Umsatzakte."

51 Mit dieser Tätigkeit eines privaten Sammlers hat die Tätigkeit der Klägerin bzw. ihres Ehemanns bzw. ihrer Schwiegermutter nichts zu tun. Außerdem ist vorliegend --wie sich aus den Anzeigen ergibt, auf die das FG auf Seite 4 des Urteils Bezug genommen hat und die deshalb vom Senat berücksichtigt werden dürfen-- angesichts der unterschiedlichen Pelzarten, -marken, Konfektionsgrößen und der um bis zu 10 cm voneinander abweichenden Ärmellängen der Pelzmäntel nicht ersichtlich, welches "Sammelthema" verfolgt worden sein sollte.

52 cc) Weiter hat das FG nicht die "Vervielfachung" der Verkäuferkonten als aktive Maßnahme zum Vertrieb der Pelzmäntel in seine Würdigung einbezogen. Die Klägerin selbst (und übrigens auch ihr Ehemann) verfügten jeweils über mindestens zwei Verkäuferkonten. Dies geht über die schlichte Veräußerung nicht mehr benötigter privater Gegenstände durch eine Privatperson über ein Verkäuferkonto erheblich hinaus. Auch dieses händlertypische Verhalten ist mit den vom X. Senat des BFH entschiedenen Fällen eines Münz- bzw. Briefmarkensammlers, der seine Sammlung en bloc aufgibt und versteigern lässt, nicht vergleichbar (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, Rz 39). Weiter wurden von der Klägerin zwei Bankkonten zur Abwicklung genutzt.

53 dd) Der im Einspruchs-- und Klageverfahren erhobene Einwand der Klägerin, der Verkauf sei auf fremde Rechnung erfolgt, rechtfertigt schon deshalb keine andere Beurteilung, weil das FG tatsächlich festgestellt hat, dass die Kaufpreise auf Bankkonten der Klägerin gezahlt worden sind.

54 ee) Dass die Klägerin mit den Verkäufen keinen Gewinn erzielt haben will, spielt für die Umsatzsteuer keine Rolle (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG und EuGH-Urteil Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, EU:C:2013:413, HFR 2013, 752, Rz 25).

55 ff) Nicht gegen die Einstufung der Verkäufe als wirtschaftliche Tätigkeit spricht, dass das FG keinen Wareneinkauf der Klägerin mit dem für eine richterliche Überzeugungsbildung erforderlichen Grad an Gewissheit feststellen konnte; denn ein Wareneinkauf durch den Unternehmer in Veräußerungsabsicht ist gemäß den Ausführungen unter II.3.a und b nicht erforderlich und findet überdies bei der Veräußerung fremder Gegenstände naturgemäß nicht statt.

56 gg) Auch der Hinweis der Klägerin auf die begrenzte Dauer ihrer Tätigkeit führt zu keiner anderen Beurteilung. Zwar spricht die kurze Dauer einer Tätigkeit gegen deren Nachhaltigkeit; trotz kurzer Dauer ist jedoch von einer nachhaltigen Tätigkeit auszugehen, wenn eine Person innerhalb der kurz bemessenen Zeit planmäßig, wiederholt und intensiv am Marktgeschehen teilgenommen hat (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 XI R 86/90, BFHE 172,

549, BStBl II 1994, 274, unter 1. zu einem Karnevalsprinzen). Dies ist hier der Fall; denn das FG hat auf Seite 14 und 15 des Urteils festgestellt, die Klägerin sei planmäßig tätig gewesen und ihre Tätigkeit habe einen erheblichen Organisationsaufwand erfordert. Außerdem wurden mindestens 140 Pelzmäntel geliefert, wie das FG auf Seite 4 des Urteils festgestellt hat.

57 e) Soweit das FG im Rahmen seiner Beurteilung auf die Feststellungslast des FA hingewiesen hat, ist die Anwendung der Regeln über die Feststellungslast lediglich "ultima ratio"; vorher ist zunächst u.a. der --auch im Streitfall bedeutsame (vgl. Urteil des Niedersächsischen FG vom 16. September 2010 16 K 315/09, juris, Rz 29 f.)-- Grundsatz der Beweisnähe zu berücksichtigen (vgl. grundlegend BFH-Urteile vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462; vom 23. März 2011 X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884).

58 4. Die Sache ist spruchreif.

59 a) Die Tätigkeit der Klägerin ist aus den unter II.3. genannten Gründen als unternehmerische Tätigkeit anzusehen, so dass sie die Lieferungen der Pelzmäntel im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführt hat. Der Senat darf diese Würdigung trotz § 118 Abs. 2 FGO selbst vornehmen, weil das FG die dafür maßgeblichen Tatsachen festgestellt hat (vgl. dazu allgemein BFH-Urteil vom 16. Juni 2015 XI R 1/14, www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen, Rz 38, m.w.N.).

60 b) Sonstige Rechtsfehler des FA im Rahmen der Festsetzung der Umsatzsteuer sind nicht ersichtlich. Insbesondere ist bei der Klägerin nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt kein Vorsteuerabzug aus einem Wareneinkauf zu berücksichtigen, da die Pelzmäntel nach den tatsächlichen Feststellungen des FG von der Schwiegermutter der Klägerin lange vor den Streitjahren zu privaten Zwecken erworben wurden. Die Anwendung des § 25a UStG scheidet schon deshalb aus, weil die Klägerin angegeben hat, dass über die Anschaffungen in den Jahren 1960 bis 1985 keine Unterlagen mehr existieren, so dass nicht festgestellt werden kann, ob die Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG vorliegen. Angesichts der Größenordnung der Umsätze findet die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) keine Anwendung.

61 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de