

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Name des Richters*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Alexandra Ludvik, Taubergasse 66//2/16, 1170 Wien, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 28. März 2011

- gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Wien 2/20/21/22 vom 3. Dezember 2010 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 und

- gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Wien 2/20/21/22 vom 3. Dezember 2010 hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2006 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei ***Bf1*** (in der Folge als Beschwerdeführer „Bf.“ bezeichnet) fand im Jahr 2010 eine Betriebsprüfung unter anderem betreffend Umsatzsteuer 2006 statt. Aus dem Betriebsprüfungsbericht waren – soweit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von Relevanz – folgende Ausführungen zu entnehmen:

„Im Jahr 2006 wurden aus der Vermietung eines Steyr Bus im Rahmen der Münchner Festspiele an die Fa. ***Name Unternehmer in BRD*** mit Sitz in der BRD € 4.500,- vereinnahmt. Dieser Betrag wurde bisher nicht der Umsatzsteuer unterzogen. Die Vermietung von Beförderungsmitteln ist gem. § 3a Abs. 12 UStG steuerpflichtig. Der steuerliche Vertreter gab bekannt, dass die fällige Umsatzsteuer vom Kunden eingefordert wird. Der Betrag von € 4.500,- wird mit 20% der Umsatzsteuer unterzogen.“

Im Akt war eine Rechnung vom 12. Juli 2006 mit folgendem Inhalt enthalten:

[...]

Mit Bescheid vom 03. Dezember 2010 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 wiederaufgenommen und am 03. Dezember 2010 der neue Umsatzsteuerbescheid 2006 erlassen. In diesem Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 03. Dezember 2010 wurde eine Zahllast von € 5.297,10 und eine Abgabennachforderung von € 900,00 festgesetzt.

In der nach mehreren Fristerstreckungen eingebrachten nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung vom 28. März 2011 brachte der Bf. – soweit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von Relevanz – das Folgende vor:

„1) Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO betreffend Umsatzsteuer 2006

Ad Tz 1)

*Bei der Vermietung des Steyr Buses SML 14H256 handelt es sich NICHT, wie von der BP angenommen, um eine Vermietung von Beförderungsmitteln gem. § 3a (12) UStG. Vorgenanntes Fahrzeug wurde im Jahr 2006 zu einem mobilen Produktionsbüro (Tonstudio) umgebaut (siehe Beantwortung des Fragevorhaltes vom 23.9.2009 (Fragevorhalt vom 30. Juli 2009)). In der Beilage zur Niederschrift vom 9.5.2008 gibt Hr. ***Nachname Bf.*** an, dass der Bus nur mittels Geheimschalter von ihm selbst in Betrieb zu nehmen ist. Vorgenanntes Produktionsbüro (Tonstudio) ist nicht zum Verkehr zugelassen und wurde mittels Überstellungskennzeichen nach München verbracht.*

Gem Rz 636 der UStRI sind als Beförderungsmittel jene Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen oder Gütern gerichtet ist und die sich auch tatsächlich fortbewegen. In o.a. Bus ist die Durchführung einer solchen Beförderungsleistung auf Grund des Umbaus nicht mehr möglich. Gleichzeitig wird unter Rz 547 der UStRI angeführt, dass tontechnische Leistungen, die im Zusammenhang mit künstlerischen Leistungen stehen am Tätigkeitsort ausgeführt werden. Da der Bus in München anlässlich der Produktion „Oper für alle - 2006“ im Einsatz war, ist der Leistungsort gem. § 3a (8) UStG Deutschland. Die Rechnung mit dem Verweis auf den Übergang der Steuerschuld gem. § 19 (1) UStG auf den Leistungsempfänger war somit, wie ursprünglich ausgestellt, richtig – eine Unterziehung mit 20% USt wie von der BP vorgenommen entspricht nicht dem § 3a (8) UStG.

*Die Tätigkeit als Aufnahmeleiter (Toningenieur) betreffend die Produktion „Oper für alle - 2007“ in München stellt ebenfalls eine gem. Rz 547 der UStRL tontechnische Leistung dar. Da diese Tätigkeit in München ausgeführt wurde, ist der Ort der sonstigen Leistung gem. § 3a (8) Deutschland. Es kommt somit richtiger Weise zum Übergang der Steuerschuld gem. § 19 (1) UStG auf den deutschen Leistungsempfänger. Die Bemerkung der BP im Bericht, dass Hr. ***Nachname Bf.*** einen Wohnsitz im Inland (=Österreich) hat, ist für die Frage des Tätigkeitsortes nicht relevant, da es sich nicht, wie von der BP angenommen, um eine sonstige Leistung gem. § 3a (12) UStG handelt.*

Da durch die BP nur eine rechtliche Würdigung vorgenommen wurde und keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, war eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 gem. § 303 (4) BAO nicht statthaft.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 06. Mai 2019 wurde – soweit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von Relevanz – die Beschwerde gegen den Bescheid vom 03. Dezember 2010 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 und den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 03. Dezember 2010 abgewiesen. Diese Beschwerdeverentscheidung war wie folgt adressiert und begründet:

[...]

„Begründung:

*Bei ***Bf1***, ***BF1StNr1*** wurde für die Jahre 2005 bis 2008 eine Betriebsprüfung durchgeführt, deren Schlussbesprechung am 2.12.2010 stattfand. Folgende Feststellungen wurden getroffen:*

- 1.) Im Jahr 2006 wurden aus der Vermietung eines Steyr Bus im Rahmen der Münchner Festspiele € 4.500,- vereinnahmt, dieser Betrag aber bisher nicht der USt unterzogen. Die Vermietung von Beförderungsmitteln ist gem. § 3a Abs. 12 UStG steuerpflichtig und wird der USt unterzogen. (...)*

Zu den einzelnen Feststellungen wurde in der noch als Berufung eingebrachten Beschwerde wie folgt ausgeführt:

- 1.) Der vermietete Bus sei kein Beförderungsmittel gewesen, da er so umgebaut worden sei, dass er nur durch einen Geheimschalter fahren konnte, den ausschließlich Hr. ***Nachname Bf.*** gekannt habe.*
- 2.) Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 sei nicht statthaft gewesen, da durch die BP lediglich eine rechtliche Würdigung vorgenommen worden sei, nicht aber Tatsachen oder neue Beweismittel hervorgekommen wären. (...)*

Dieses Vorbringen wird von Seiten des Finanzamtes folgendermaßen rechtlich beurteilt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 ist rechtlich richtig erfolgt, erst durch die Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass ein Fahrzeug vermietet wurde.

Ein „Geheimschalter“ kann auch dem Mieter zugänglich gemacht werden, woraufhin keine Beschränkung mehr vorliegt das Fahrzeug in Betrieb zu nehmen. Außerdem wurde in der entsprechenden Rechnung ein „mobiles“ Produktionsbüro angeführt, weshalb nicht von einer Fahruntüchtigkeit des KFZ ausgegangen werden kann. Die Zurverfügungstellung eines KFZ stellt keine tontechnische Leistung dar. Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.“

Am 03. Juni 2019 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein und führten in diesem begründend aus:

„Hiermit stelle ich den Antrag die Beschwerde (damals noch Berufung) vom 28.3.2011 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 vom 3.12.2010 und den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 3.12.2010, dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.5.2019, nachweislich per RSb Brief zugestellt am 8.5.2019, wurde die Beschwerde meines Mandanten gegen die o.a. Bescheide als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gem § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Betreffend die Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Zusätzlich darf ich jedoch noch ausführen:

*Die Zustellung der BVE am 8.5.2019 erfolgte unrichtiger Weise an meinen Vater, Dkfm. Günther Ludvik, den früheren steuerlichen Vertreter von Herrn ***Nachname Bf.***. Ich habe die Kanzlei meines Vaters, Dkfm. Günther Ludvik, per 1.7.2016 übernommen. Dkfm. Günther Ludvik hat seit diesem Stichtag keine aufrechte Berufsbefugnis mehr. Um das Verfahren nicht unnötig noch mehr in die Länge zu ziehen, wurde die BVE von mir entgegengenommen.*

Ich möchte anmerken, dass der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007, die Wiederaufnahmebescheide 2005 und 2006 betreffend Einkommensteuer, sowie der Einkommensteuer 2005 und 2006 stattgegeben wurde.

*Bei meinem Mandanten, Herrn ***Bf1***, wurde im selben Schreiben vom 28.3.2011 Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008, jeweils vom 3.12.2010 erhoben. Ich möchte anmerken, dass zu diesen Beschwerden bis dato keine Beschwerdeverentscheidungen ergangen sind.*

Die Ausstellung der BVE hat seitens der Behörde mehr als 8 Jahre gedauert (Bescheid vom 3.12.2010, Beschwerde vom 28.3.2011, BVE (unvollständig und ursprünglich falsch zugestellt) vom 6.5.2019).

Für einen Erörterungstermin stehen ich und mein Mandant jederzeit zur Verfügung.“

Mit Vorlagebericht vom 14. August 2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 1005 zur Erledigung zugewiesen.

Im Zuge der Bearbeitung des Falles hat der zuständige Richter des Bundesfinanzgerichts in den Steuerakt des Beschwerdeführers Einsicht genommen und das Folgende festgestellt:

In der Zeit von 27.02.2006 bis 27.06.2016 war als steuerlicher Vertreter Dkfm. Günther LUDVIK und ab 27.06.2016 war Mag. Alexandra LUDVIK als steuerliche Vertretung erfasst:

```
***** Steuerlicher Vertreter *****
Ludvik Alexandra..... 27.06.2016    /    /
    WT 227347
Ludvik Günther..... 27.02.2006    /    /Ludvik Günther
    WT 206079          27.06.2016    /    /
```

In der Zeit von 27.02.2006 bis 27.06.2016 war als Zustellbevollmächtigter Dkfm. Günther LUDVIK erfasst. Eine Zustellvollmacht von Mag. Alexandra LUDVIK scheint in der Steuerdatenbank des Finanzressorts bis zum Tag der Einsichtnahme in diese Datenbank (= 03. April 2024) nicht auf:

```
***** Zustellungsbevollmächtigter *****
----- " -----..... 06.12.2010    /    /Ludvik Günther
                                27.06.2016    /    /
    Subjekt-Adresse..... 06.12.2010 - 27.06.2016
```

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Beim Bf. fand im Jahr 2010 eine Betriebsprüfung unter anderem betreffend die Umsatzsteuer 2006 statt. Im Zuge dieser Prüfung wurde seitens des Bf. dem Betriebsprüfer eine Rechnung vom 12. Juli 2006 über die Vermietung eines „mobilen Produktionsbüros, Steyr SML 14H256“ für den Zeitraum „vom 3. – 10. Juli 2006“ vorgelegt und zusätzliche Informationen erteilt.

Dieser Steyr Bus SML 14H256 war nicht zum Verkehr zugelassen und ist mittels eines Überstellungskennzeichens (gemäß § 46 KFG, grüne Kennzeichentafel mit weißer Schrift) nach München verbracht worden.

Bis 27.06.2016 war Dkfm. Günther LUDVIK steuerlicher Vertreter und Zustellbevollmächtigter des Bf. Ab 27.06.2016 war Mag. Alexandra LUDVIK steuerliche Vertreterin des Bf., eine ihr erteilte Zustellvollmacht war unter der Steuernummer des Bf. in der Steuerdatenbank des Finanzressorts bis zum Tag der Einsichtnahme in diese Datenbank durch den zuständigen Richter des Bundesfinanzgerichts (Einsichtnahme erfolgte am 03. April 2024) nicht ersichtlich.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der seitens des Bf. vorgelegten Rechnung vom 12. Juli 2006, aus dem Vorbringen des Bf. im Rahmen des Beschwerdeverfahrens und aus einer Einsichtnahme in den Steuerakt des Bf., und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a.) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094), also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148;

26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.6.1982, 82/12/0056).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach herrschender Ansicht aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016; 27.2.2014, 2011/15/0106).

Der den Bf. betreffende Umsatzsteuer-Erstbescheid 2006 ist am 13.11.2007 ungeprüft und erklärungsgemäß erlassen worden (Erklärung elektronisch eingelangt am 09.11.2007).

Im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2010 hat das Finanzamt durch Vorlage der Rechnung vom 12. Juli 2006 Kenntnis darüber erlangt, dass im Jahr 2006, in der Zeit von 3. – 10. Juli 2006 die Vermietung eines „mobilen Produktionsbüros, Steyr SML 14H256“ an eine „Firma ***Name Unternehmer in BRD***“ stattgefunden hat, dass in dieser Rechnung ein Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994) angeführt war, dass es sich bei diesem Bus um ein mobiles Produktionsbüro gehandelt hat (Beantwortung des Fragenvorhaltes vom 23.09.2009), dass der Bus nur mittels Geheimschalter in Betrieb in Betriebs genommen werden konnte (Niederschrift vom 09.05.2008) dass dieser Bus nicht zum Verkehr zugelassen war und dass dieser Steyr Bus SML 14H256 mittels Überstellungskennzeichen nach München verbracht worden ist.

Dieser Sachverhalt ist erst im Rahmen der Betriebsprüfung neu hervorgekommen und wurde auch die Rechnung vom 12. Juli 2006 erst im Rahmen der Betriebsprüfung im Jahr 2010 und somit nach Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2006 vom 13.11.2007 dem Finanzamt vorgelegt.

Bei dem oben dargelegten, erst im Rahmen der Betriebsprüfung dem Finanzamt gegenüber offengelegten Sachverhalt und der Rechnung vom 12. Juli 2006 handelt es sich um neue

Tatsachen beziehungsweise neue Beweismittel, die in dem durch den Umsatzsteuerbescheid 2006 abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Die belangte Behörde hat daher den angefochtenen Bescheid vom 03. Dezember 2010 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 zu Recht erlassen und das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 mit diesem Bescheid zu Recht wiederaufgenommen.

Die Beschwerde war daher in Ansehung des angefochtenen Bescheides vom 03. Dezember 2010 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 als unbegründet abzuweisen.

b.) Zustellung an den Bf. zu Händen des früheren Zustellbevollmächtigten

Der § 7 ZustG normiert:

Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt dennoch bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist.

Zustellmängel sind Rechtswidrigkeiten beim Zustellvorgang oder auf der Zustellverfügung. Solche Mängel liegen bei Verletzungen des ZustG vor.

Nach Ritz BAO⁷, § 7 ZustG Tz 4 ist eine Heilung nach § 7 ZustG nicht möglich, wenn die Zustellverfügung auf einen falschen Empfänger lautet (ständige Rechtsprechung – seit VwGH 17.12.1980, 2942/79; VwGH 10.5.1994, 93/14/0140; 27.4.1995, 93/17/0267; VwGH 21.1.1998, 96/09/0354; 22.3.1999, 98/17/0192; 20.3.2018, Ro 2017/05/0015; 25.2.2019, Ra 2017/19/0361;).

Der § 9 Abs. 1 bis 3 ZustellG normiert.

(1) Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

(2) Einer natürlichen Person, die keinen Hauptwohnsitz im Inland hat, kann eine Zustellungsvollmacht nicht wirksam erteilt werden. Gleiches gilt für eine juristische Person oder eingetragene Personengesellschaft, wenn diese keinen zur Empfangnahme von Dokumenten befugten Vertreter mit Hauptwohnsitz im Inland hat. Das Erfordernis des Hauptwohnsitzes im Inland gilt nicht für Staatsangehörige von EWR-Vertragsstaaten, falls Zustellungen durch Staatsverträge mit dem Vertragsstaat des Wohnsitzes des Zustellungsbevollmächtigten oder auf andere Weise sichergestellt sind.

(3) Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die

Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

§ 7 ZustG ist anwendbar, wenn die Zustellverfügung an X zu Händen Y lautet, dem Y zugestellt wurde und der nicht zustellungsbevollmächtigte Y das Schriftstück an X weiterleitet, weil es nach der Zustellverfügung auch für X bestimmt sei (vgl. Ritz BAO⁷, § 7 ZustG Tz 4 mit Verweis auf VwGH 7.11.1989, 88/11/0243; 25.3.1996, 95/10/0052; 24.3.1998, 97/14/0151; 24.9.1999, 98/14/0134, 0138; 15.3.2001, 2000/16/0115).

Bei Adressierungen an A zu Händen B und Zustellung an den nicht zustellungsbevollmächtigten B führte die Weiterleitung des Schriftstückes an den Zustellungsbevollmächtigten C zu keiner Sanierung (vgl. Ritz BAO⁷, § 7 ZustG Tz 4 mit Verweis auf VwGH 24.3.1998, 97/14/0151). Seit Einführung der Bestimmung des § 9 Abs. 3 ZustellG mit BGBl. I Nr. 5/2008 ist diese Rechtsmeinung überholt.

Im vorliegenden Fall war die BVE vom 06. Mai 2019 an den Bf. zu Händen des bis 27.06.2016 zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreters adressiert. Die neue steuerliche Vertretung verfügte nach der Aktenlage über keine Zustellvollmacht und ist diese BVE in der Folge auch dem Bf. zugekommen, der durch seine (nach der Aktenlage nicht zustellbevollmächtigte) steuerliche Vertreterin auch fristgerecht einen Vorlageantrag eingebracht hat. Der beschwerdegegenständliche Fall gleicht diesbezüglich jenen oben dargestellten, wo die Zustellverfügung an X zu Händen Y lautet, dem Y zugestellt wurde und der nicht (mehr) zustellungsbevollmächtigte Y das Schriftstück an X weiterleitet, weil es nach der Zustellverfügung auch für X bestimmt war. Dass der Bf. über seine neue, nach der Aktenlage nicht zustellbevollmächtigte steuerliche Vertreterin in der Folge den Vorlageantrag fristgerecht eingebracht hat, führt zu einer Heilung des Zustellmangels bzw. steht der Heilung des Zustellmangels nicht entgegen. Hätte die neue steuerliche Vertreterin den an den Bf. zu Händen des früheren Zustellbevollmächtigten adressierten Brief nicht an den Bf. weitergeleitet, sondern diesen sogleich selber geöffnet, hätte die neue steuerliche Vertreterin das Briefgeheimnis verletzt (vgl. § 118 StGB).

Hätte die neue steuerliche Vertreterin jedoch tatsächlich – entgegen den von der neuen Vertreterin in FinanzOnline vorgenommenen Eintragungen - über eine (in den Standardvollmachten regelmäßig enthaltene) Zustellvollmacht verfügt, wäre die Bestimmung des § 9 Abs. 3 ZustellG anwendbar gewesen.

Die BVE vom 06. Mai 2019 ist daher dem in der Zustellverfügung genannten Bf. zugekommen und der Zustellmangel, dass an den Bf. zu Händen des ehemaligen zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreter zugestellt worden ist, gemäß § 7 ZustG (in eventu bei tatsächlichem Vorliegen einer Zustellvollmacht bei der neuen steuerlichen Vertreterin gemäß § 9 Abs. 3 ZustellG) geheilt.

c.) Umsatzsteuer 2006

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Vermietung eines „mobilen Produktionsbüros, Steyr SML 14H256“ an eine „Firma ***Name Unternehmer in BRD***“ in der Zeit von 3. – 10. Juli 2006 eine künstlerische, unterhaltende oder ähnliche Leistung einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter gemäß § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 darstellt und daher am Leistungsort (Deutschland) zu versteuern ist oder ob die Leistung gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Bf. sein Unternehmen betreibt.

Die §§ 3a Abs. 8 lit. a und 3a Abs. 12 und 19 Abs. 1 UStG 1994 in der im Jahr 2006 anzuwendenden Fassung normieren:

(8) Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

a) künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter,

(12) In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und
- der Leistungsempfänger Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Der § 2 Abs. 1 Z 1, 3, 7, 8 und 22a des Kraftfahrzeuggesetzes in der 2006 anzuwendenden Fassung (KFG) normiert:

(1) Im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt als

1. Kraftfahrzeug ein zur Verwendung auf Straßen bestimmtes oder auf Straßen verwendetes Fahrzeug, das durch technisch freigemachte Energie angetrieben wird und nicht an Gleise gebunden ist, auch wenn seine Antriebsenergie Oberleitungen entnommen wird;

3. Kraftwagen ein mehrspuriges Kraftfahrzeug mit mindestens vier Rädern; zwei Räder mit einer gemeinsamen Nabe, Zwillingsräder, sind als ein Rad zu zählen;

7. Omnibus ein Kraftwagen (Z 3), der nach seiner Bauart und Ausrüstung zur Beförderung von Personen bestimmt ist und außer dem Lenkerplatz für mehr als acht Personen Plätze aufweist;

8. Lastkraftwagen ein Kraftwagen (Z 3), der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern oder zum Ziehen von Anhängern auf für den Fahrzeugverkehr bestimmten Landflächen bestimmt ist, auch wenn er in diesem Fall eine beschränkte Ladefläche aufweist, ausgenommen Sattelzugfahrzeuge;

22a. Spezialkraftwagen ein Kraftwagen, der nicht unter Z 5, 6, 7, 8, 9, 11, 18, 19, 20, 21, 28a, 28b, 28c oder 28d fällt;

Damit ein Fahrzeug zum Verkehr zugelassen werden kann, muss dieses nach dessen Bauart und dessen technischen Ausgestaltung die im Kraftfahrgesetz angeführten Voraussetzungen erfüllen (vgl. z.B. § 4 KFG betreffend Bauart, § 6 KFG betreffend Bremsanlage, §§ 7 ff KFG betreffend Reifen, Lenkvorrichtung, Verglasung, Beleuchtung, Rückspiegel, Heizvorrichtung und Sitze/Kopfstützen).

Fahrzeuge, die die entsprechenden Voraussetzungen des KFG erfüllen, sind behördlich zu genehmigen (§§ 28 ff KFG).

Gemäß § 31 Abs. 1 Z 2 KFG darf die Genehmigung eines einzelnen Kraftfahrzeuges oder Anhängers oder eines Fahrgestelles solcher Fahrzeuge nur erteilt werden, wenn das Fahrzeug oder Fahrgestell einer genehmigten Type angehört und wesentliche technische Merkmale dieser Type am Fahrzeug verändert wurden (§ 33 Abs. 2).

Der § 33 Abs. 1 bis 3 KFG normiert:

(1) Änderungen an einem einzelnen zum Verkehr zugelassenen Fahrzeug einer genehmigten Type, die die Verkehrs- und Betriebssicherheit des Fahrzeuges beeinflussen können, hat der Zulassungsbesitzer des Fahrzeuges unverzüglich dem Landeshauptmann anzuzeigen, in dessen örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat; durch Verordnung kann jedoch festgesetzt werden, dass Änderungen durch das Anbringen von bestimmten Arten von Teilen, Ausrüstungsgegenständen, zusätzlichen Aufbauten oder Vorrichtungen an Fahrzeugen nicht angezeigt werden müssen, wenn

1. diese Änderungen

a) nicht wesentliche technische Merkmale der genehmigten Type betreffen,

b) den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes und der auf Grund dieses Bundesgesetzes erlassenen Verordnungen nicht zuwiderlaufen und

c) die Verkehrs- und Betriebssicherheit des Fahrzeuges nicht herabsetzen, und

2. sofern für diese Teile, Ausrüstungsgegenstände, zusätzlichen Aufbauten oder Vorrichtungen eine Typengenehmigung vorgesehen ist, sie gemäß § 35 oder nach einer Einzelrichtlinie typengenehmigt sind, oder

3. sofern diese Teile, Ausrüstungsgegenstände, zusätzliche Aufbauten oder Vorrichtungen von der Behörde als für diese Type und Ausführung auf Grund eines von einem nach § 124 bestellten Sachverständigen erstellten Gutachtens für geeignet erklärt oder nach § 33 an einem einzelnen Fahrzeug bereits genehmigt worden sind. In diesem Fall ist eine Abschrift des Genehmigungsbescheides im Fahrzeug mitzuführen.

(2) Betreffen die Änderungen (Abs. 1) wesentliche technische Merkmale der Type, der das Fahrzeug angehört, so bedarf das geänderte Fahrzeug einer Einzelgenehmigung. Mit dieser Einzelgenehmigung verliert das für das Fahrzeug allenfalls ausgestellte Genehmigungsdokument seine Gültigkeit und ist dem Landeshauptmann abzuliefern.

(3) Wurden Änderungen angezeigt, die nicht wesentliche technische Merkmale der Type betreffen, so hat der Landeshauptmann diese Änderungen im Sinne des § 28 Abs. 1 zu genehmigen und auf dem Typenschein zu bestätigen. § 20 Abs. 7 letzter Satz (wonach bei Bedenken von der Behörde ein Gutachten eines gemäß § 125 KFG bestellten Sachverständigen oder der Bundesanstalt für Verkehr einzuholen ist) gilt sinngemäß.

Gemäß § 46 Abs. 1 KFG hat die Behörde Personen, die in ihrem örtlichen Wirkungsbereich ihren Aufenthalt haben, die Bewilligung zu erteilen, nicht zugelassene Kraftfahrzeuge und Anhänger oder zugelassene, deren Kennzeichentafeln in Verlust geraten sind oder für die ein Wechselkennzeichen (§ 48 Abs. 2) zugewiesen wurde, vorübergehend auf Straßen mit öffentlichem Verkehr zu verwenden, wenn glaubhaft gemacht wird, dass dies für Fahrten zur Überstellung des Fahrzeuges an einen anderen Ort, zu Überstellungsfahrten, erforderlich ist, oder wenn der Verlust glaubhaft gemacht wird.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren bringt der Bf. vor, dass der beschwerdegegenständliche Steyr SML 14H256 nicht zum Verkehr zugelassen gewesen sei, über einen „Geheimschalter“ verfügt habe und unter Verwendung eines Überstellungskennzeichens nach München verbracht worden wäre und leitet (u.a.) aus dem Umstand dieser fehlenden Verkehrszulassung ab, dass mit diesem Steyr-Bus eine Beförderungsleistung auf Grund des Umbaus nicht mehr möglich gewesen wäre.

§ 3a Abs. 12 UStG 1994 enthält die Generalklausel für die Bestimmung des Leistungsortes. Kommt keine Spezialbestimmung zur Anwendung, ist für die Bestimmung des Leistungsortes jener Ort maßgeblich, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. § 3a Abs. 12 UStG 1994 gilt darüber hinaus auch für den Ort der Leistung bei der Vermietung von

Beförderungsmitteln, da die Vermietung dieser Gegenstände von der Regelung nach § 3a Abs. 9 in Verbindung mit § 3a Abs. 10 Z 12 UStG 1994 ausgenommen ist.

§ 3a Abs. 8 lit. a leg. cit. enthält sohin eine spezielle Leistungsortregelung für künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter. Diese werden am Tätigkeitsort ausgeführt, somit dort, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird.

Nur wenn keine spezielle Leistungsortregelung zur Anwendung gelangt, bestimmt sich der Leistungsort nach der Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 und somit nach dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

§ 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 setzte Art. 9 Abs. 2 Buchst. c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, ABl. L 145, S. 1 (6. EG-Richtlinie) um, der abweichend von der Grundregel des Art. 9 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie (Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Leistenden als Leistungsort für Dienstleistungen) normiert, dass "als Ort der folgenden Dienstleistungen der Ort (gilt), an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden: - Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten, (...)" (vgl. VwGH 28.01.2015, 2010/13/0012).

Die vom Bf. ins Treffen geführten, für das Bundesfinanzgericht allerdings – in Ermangelung der Veröffentlichung dieser Richtlinien in einem Bundesgesetzblatt - nicht bindenden Randzahlen 547 und 636 (gemeint hat der Bf. wohl die Rz 633 der UStR) der Umsatzsteuerrichtlinien lauteten in der 2006 anzuwendenden Fassung wie folgt:

547

Tontechnische Leistungen, die im Zusammenhang mit künstlerischen oder unterhaltenden Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 8 lit. a UStG 1994 unerlässlich sind, werden an dem Ort erbracht, an dem diese tatsächlich bewirkt werden (EuGH 26.9.1996, Rs C-327/94).

633

Als Beförderungsmittel sind Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern gerichtet ist und die sich auch tatsächlich fortbewegen. Zu den Beförderungsmitteln gehören auch Sattelzugmaschinen, Sattelanhänger, Auflieger, Fahrzeuganhänger, Traktoren, Transportbetonmischer, Segelboote, Ruderboote, Paddelboote, Motorboote, Sportflugzeuge, Segelflugzeuge, Wohnmobile, Wohnwagen (vgl. jedoch Rz 519). Keine Beförderungsmittel sind zB Bagger, Planierdrauen, Bergungskräne, Schwertransportkräne, Baustellenlastenaufzüge, Transportbänder, Gabelstapler, Elektrokarren,

Rohrleitungen, Ladekräne, Schwimmkräne, Container, militärische Kampffahrzeuge, Kampfflugzeuge, Maschinen, Apparate und Geräte zum Ernten oder Dreschen von landwirtschaftlichen Erzeugnissen. Unabhängig hiervon kann jedoch mit diesen Gegenständen eine Beförderungsleistung ausgeführt werden (vgl. auch Kolacny-Caganek, UStG Kurzkomentar³, § 3a Seite 176).

Mit dem Vorbringen, dass der beschwerdegegenständliche Steyr SML 14H256 nicht zum Verkehr zugelassen gewesen sei und unter Verwendung eines Überstellungskennzeichens nach München verbracht worden wäre woraus abzuleiten sei, dass mit diesem Steyr-Bus eine Beförderungsleistung auf Grund des Umbaus nicht mehr möglich gewesen wäre, übersieht der Bf., dass eine Bewilligung gemäß § 46 KFG nur für nicht zugelassene KRAFTFAHRZEUGE erteilt werden kann. Bei dem von der Bf. umgebauten Steyr Bus SML 14H256 handelt es sich sohin unstrittig um ein Kraftfahrzeug im Sinn des Kraftfahrgesetzes, mit dem Beförderungsleistungen von Gütern oder/und Personen hat durchgeführt werden können, mag der Bus auch dergestalt umgebaut worden sein, dass die ursprünglich vorhandenen 14 Sitzreihen eben nicht mehr vorhanden gewesen sind und ein mobiles Tonstudio in diesen Bus eingebaut worden ist. Diese Veränderungen an dem Steyr Bus SML 14H256 nehmen diesem Bus nicht die Eigenschaft, ein Beförderungsmittel zu sein und machen insbesondere die Vermietung dieses Busses nicht zu einer künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder einer ähnlichen Leistung.

Der Bf. hat laut vorgelegter Rechnung auch ein mobiles Produktionsbüro, Steyr SML 14H256 vermietet und ist auch aus dem Leistungsgegenstand ersichtlich, dass der Vermietungsgegenstand eben MOBIL und ein STEYR SML 14H256 ist. Dass der Bus vom Bf. derart umgebaut worden wäre, dass dieser über keine entsprechende Typengenehmigung nach dem Kraftfahrgesetz mehr verfügt hätte, sodass eine Einzelgenehmigung für diesen Steyr SML 14H256 erforderlich gewesen wäre, behauptet der Bf. nicht. Der Umstand, dass der Steyr SML 14H256 einfach mit einem Überstellungskennzeichen nach Deutschland hat verbracht werden können, erfordert geradezu eine entsprechende Typengenehmigung nach dem Kraftfahrgesetz, weil ansonsten ein solches Überstellungskennzeichen gar nicht hätte beantragt werden können, weswegen mit diesem Fahrzeug nach wie vor Beförderungsleistungen von Gütern oder/und Personen (zusammen mit dem in diesem Bus eingebauten Tonstudio) haben durchgeführt werden können. Der Umbau des Busses dahingehend, dass mit diesem Fahrzeug nunmehr ein Tonstudio transportiert werde, ändert an dem Wesen dieses Steyr SML 14H256 als Beförderungsmittel nichts. Auch der Umstand, dass dieser Steyr SML 14H256 mit einem „Geheimschalter“ versehen worden wäre, sodass dieser nur mehr von Bf. im Betrieb hätte genommen werden können, ändert an der Eigenschaft dieses Busses als Beförderungsmittel nichts, ist es doch allen Beförderungsmitteln, insbesondere Kraftfahrzeugen gemein, dass diese nur von bestimmten Personen und nur mit den entsprechenden Hilfsmitteln (Autoschlüssel, ...) in Betrieb genommen werden können und hätte das Vorhandensein dieses „Geheimschalters“ auch jedem Mieter dieses Steyr SML

14H256 mitgeteilt werden können. Auch verfügten Kraftfahrzeuge der Marke Steyr (z.B. der über lange Zeit beim österreichischen Bundesheer verwendete „Steyr 680 Diesel“) lange Zeit über einen „Hauptschalter“ (eine herausnehmbare Sicherung), mit dem die elektronischen Anlagen dieser Kraftfahrzeuge zentral von der Stromversorgung/Autobatterie getrennt/ausgeschaltet werden konnten. Auch dieser Hauptschalter hat dem jeweiligen Kraftfahrzeug nicht die Eigenschaft genommen, ein Beförderungsmittel zu sein.

Bei dem Steyr Bus SML 14H256 handelt es sich entgegen dem Vorbringen des Bf. daher trotz des Einbaus eines Tonstudios und trotz des Anbringens eines „Geheimschalters“ um ein Beförderungsmittel, dessen Hauptzweck auf die Beförderung von Personen oder/und Gütern (gegebenenfalls zusammen mit dem in diesem Bus eingebauten Tonstudio) gerichtet ist und das sich auch tatsächlich fortbewegt. Selbst der Bf. geht davon aus, dass sich der Steyr Bus SML 14H256 tatsächlich fortbewegt, weil er diesen Bus in der vorgelegten Rechnung vom 12. Juli 2006 ansonsten nicht als mobiles Produktionsbüro, Steyr SML 14H256 bezeichnet hätte und nicht nach Deutschland überstellen und vermieten hätte können.

Es kommt daher die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 zur Anwendung, wonach der Leistungsort der in der Rechnung vom 12. Juli 2006 ausgewiesenen Leistung an jenem Ort liegt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Diese Leistung ist daher in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist. Die Beschwerde des Bf. war daher aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Frage, unter welchen Umständen eine Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 BAO zulässig ist, existiert eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, von der das Bundesfinanzgericht in dem gegenständlichen Erkenntnis nicht abgewichen ist.

Zu der Frage, unter welchen Umständen eine Heilung eines Zustellmangels gemäß § 7 ZustG eintritt gibt es ebenfalls eine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht auch hinsichtlich der Heilung des Zustellmangels nicht von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

Auch zu der Rechtsfrage, dass bei der Vermietung eines Beförderungsmittels der Leistungsort nach der Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 und somit nach dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, richtet, besteht eine Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht auch von dieser Judikatur nicht abgewichen.

Aus den oben angeführten Gründen war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 17. April 2024