

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf, vertreten durch Stb, AdresseStb, gegen die Bescheide des FA vom 17. Oktober 2008, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 und Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-08/2008 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 sowie die Monate Jänner bis August/2008 wird jeweils festgesetzt mit:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	0,00 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	0,00 €
Davon sind zu versteuern mit:	0,00 €
20% Normalsteuersatz	
Summe Umsatzsteuer	0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	0,00 €
Zahllast	0,00 €

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland. Die Bf. errichtet Lichtwellenleiterleitungen (LWL) und vermietet diese an Dritte (idR

Telekommunikationsunternehmen). Streitgegenständlich sind die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2007 und Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis August 2008.

1. Vorjahre 1999 bis 2003:

1.1. Vorsteuererstattungsverfahren Finanzamt Graz Stadt:

Für die Zeiträume 2000 und 2001 beantragte die Bf. zunächst beim Finanzamt Graz-Stadt die Erstattung von Vorsteuern. Hinsichtlich des Kalenderjahres 2000 wurde der „Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer für nicht im Inland ansässige Unternehmer“ vom FA Graz-Stadt als verspätet zurückgewiesen.

Eine gegen den Zurückweisungsbescheid mit Schreiben vom 19. Februar 2002 erhobene Berufung wurde in weiterer Folge zurückgezogen.

1.2. EAS 2090

Mit Schreiben vom 12. Juni 2002 richtete der (frühere österreichische) steuerliche Vertreter der Bf. folgende EAS-Anfrage zum Thema Betriebsstätte gemäß § 29 BAO und Art. 4 DBA – BRD an das BMF:

„...meine Mandantschaft, ein deutsches Unternehmen, stellt Dienstleistungen auf dem Gebiet der Datenkommunikation zur Verfügung, die aus der Zurverfügungstellung von Teilen einer Kabelnetzinfrastruktur, Stationen, Wegerechten, Service, Überwachung, 24 h-Hotline usw. bestehen. Dazu wurde in Niederösterreich eine ca. 17 km lange Kabeltrasse und in Wien eine ca. 300 m lange Kabeltrasse, bestehend aus 6 Rohren für den Einzug von Lichtwellenleitern, gebaut, die im Eigentum des deutschen Unternehmens stehen. Eines der 6 Rohre wurde verkauft, die restlichen 5 Rohre stehen zur Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen zur Verfügung. Die beiden Kabeltrassen sind durch angemietete Leitungen miteinander verbunden.“

Es stellt sich die Frage, ob eine Betriebsstätte gemäß § 29 BAO für umsatzsteuerliche Aspekte bzw. gemäß DBA – BRD für ertragsteuerliche Aspekte vorliegt. Im Falle des Vorliegens einer Betriebsstätte stellt sich weiters die Frage nach dem Ort der Betriebsstätte.

Rechtliche Beurteilung:

1. Betriebsstätte gemäß § 29 BAO:

Eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO liegt vor, da es sich um eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient, handelt.

2. Betriebsstätte gemäß DBA-BRD:

Eine Betriebsstätte gemäß DBA – BRD liegt vor, da es sich um eine ständige Geschäftseinrichtung im Sinne des Artikel 4 Abs. 3 handelt.

Da bei der vorliegenden Kabeltrasse kein bestimmter Ort als Betriebsstätte angesehen werden kann, wäre abzuklären, ob die Zuständigkeit dem Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien auf Grund des erweiterten Aufgabenkreises zuzurechnen ist (§ 8 AVOG).

....“

Unter Bezugnahme auf die vorangeführte Anfrage wurde im Rahmen des EAS-Verfahrens vom BMF mit Schreiben vom 2. Juli 2002 Folgendes mitgeteilt (EAS 2090):

„Stellt ein deutsches Unternehmen Dienstleistungen auf dem Gebiet der Datenkommunikation in Österreich zur Verfügung und benutzt es hierfür eine kilometerlange Kabeltrasse, dann stellt dies eine der Unternehmensstätigkeit dienende inländische feste Geschäftseinrichtung und damit eine Betriebsstätte nach innerstaatlichem und zwischenstaatlichem Steuerrecht dar. Für die steuerliche Erfassung des beschränkt steuerpflichtigen deutschen Unternehmens ist gemäß § 56 BAO jenes Finanzamt zuständig, in dessen Amtsreich sich „der wertvollste Teil des Vermögens“ befindet. Im gegebenen Zusammenhang wird dies im Zweifel jenes Amt sein, in dessen Amtsreich sich der längste Teil der Kabeltrasse befindet.“

Routinemäßig wird darauf hingewiesen, dass sich im EAS-Verfahren erteilte Antworten immer nur auf den in der Antwort selbst formulierten Sachverhalt beziehen können.“

1.3. Selbstanzeige - Veranlagungsverfahren

Mit Schreiben vom 17. Juli 2002 erstattete die Bf. beim FA Graz-Stadt gemäß § 29 FinStrG Selbstanzeige und legte für das Jahr 2000 eine Umsatzsteuererklärung vor, in welcher unter der KZ 000 einen Betrag iHv S 1.414.065,25 mit 20% der Umsatzsteuer (S 282.817,05) unterzogen wurde. An Vorsteuern wurden S 1.134.294,12 erklärt, die sich ergebende Gutschrift wurde mit S 851.477,00 ausgewiesen.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 18. Oktober 2002 wurde die Bf. – nach Abtretung des Aktes - vom FAnEU erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer veranlagt.

In den für die Jahre 2001 bis 2003 dem FAnEU vorgelegten Umsatzsteuererklärungen wurden keine Umsätze ausgewiesen. Die in diesen Jahren geltend gemachten Vorsteuerbeträge resultieren überwiegend aus der Anmietung von Leitungen von der XYZ.

1.4. Betriebsprüfung

Im Zuge einer im Jahr 2004 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden in TZ 18 des Bp-Berichtes („Vorsteuerberichtigung der XYZ-Rechnungen“) folgende Feststellungen getroffen:

„Die Erhebungen bei der XYZ NÖ haben ergeben, dass die ausgestellten Rechnungen von denen der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, durch einen Vergleich großteils außer Kraft gesetzt wurden. Aus diesem Vergleich ist ersichtlich, dass mit der Bf. ein genauer Finanzierungsplan vereinbart wurde und die Reduzierung der Miete ausgehandelt wurde. Es wurden ab dem Jahr 2000 beträchtliche Vorsteuerüberschüsse geltend gemacht aus weit überhöhten Rechnungen, denen nur Zahlungen in Höhe der tatsächlich im Vergleich ausgehandelten Beträge gegenüberstanden. Ein Indiz für die Gültigkeit dieses Vergleiches ist neben dem Kontoausgleich durch die XYZ auch die Vorschreibung des ausgehandelten Mietentgeltes von netto Euro 5.312 ab Oktober 2003.“

Tz 20 des Bp-Berichtes („Schätzung der Gewinne für 1999 bis 2002“) enthält folgende Feststellung:

„In den vom Steuerberater am 22.1.2004 vorgelegten Betriebsstättenbilanzen für die Jahre 1999-2002 werden Verluste ausgewiesen. Auf Grund der nicht Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erfolgt im Zuge der Betriebsprüfung eine Zurechnung in Höhe der ausgewiesenen Verluste. Gewinnschätzung laut Betriebsprüfung daher im Prüfungszeitraum Null....“

1.5. Berufung

Gegen die im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2003 sowie Körperschaftsteuer 1999 bis 2003 hat die Bf. Berufung erhoben. Die Umsatzsteuerbescheide wurden hinsichtlich der Berücksichtigung der Rechnungskorrekturen angefochten, die Körperschaftsteuerbescheide wurden hinsichtlich der von der Bp aufgrund der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung vorgenommenen grifffreien Schätzung der Ergebnisse mit 0 € bekämpft.

1.6. Berufungsvorentscheidungen

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 27. Juli 2006 hat das FAnE die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 im Sinne des Berufungsbegehrens (stattgebend) abgeändert, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wurde der Berufung der Erfolg versagt, ebenso hinsichtlich Körperschaftssteuer 1999 bis 2003.

1.7. Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat

Im zweitinstanzlichen Verfahren vor UFS wurde der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 teilweise stattgegeben und die Vorsteuerberichtigung im Sinne des Vorlageantrages der Bf. gegen die Berufungsvorentscheidung des Finanzamts in Übereinstimmung mit dem Vorlagebericht des Finanzamtes korrigiert. Die gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1999 bis 2003 gerichtete Berufung hat der UFS als

unbegründet abgewiesen (vgl. Berufungsentscheidung vom 10. Jänner 2012, GZen RV/1638-W/08 und RV/1639-W/08).

1.8. Beschwerdevorbringen

In der gegen die vorerwähnte Berufungsentscheidung des UFS vom 10. Jänner 2012 eingebrochenen Beschwerde an den VwGH (2012/15/0064) wurde u.a. vorgebracht, dass

- die Bf. außer über die selbst errichteten und die von der XYZ angemieteten LWL über keinerlei feste örtliche Einrichtung auf dem Staatsgebiet der Republik Österreich verfüge;
- die Bf. in Österreich über keine feste Geschäftseinrichtung mit Ausnahme der eingangs dargestellten LWL, also einer Kabeltrasse, verfüge;
- die Bf. in Österreich somit zu keinem Zeitpunkt über eine Betriebsstätte verfügt habe und damit weder körperschaftsteuer- noch umsatzsteuerpflichtig gewesen sei.

1.9. Ablehnungsbeschluss des VwGH vom 26. Februar 2015

Mit Beschluss vom 26. Februar 2015, 2012/15/0064 hat der VwGH die Behandlung der Beschwerde unter Hinweis auf § 33a VwGG idF BGBl. I Nr. 51/2012 abgelehnt.

Zur Umsatzsteuer 2003 hielt der VwGH fest, dass „*die Beschwerde – abgesehen von der Bestreitung des Vorliegens einer „Betriebsstätte“ (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 29. April 2003 2001/14/0226, VwSlg. 7813/F) – kein gesondertes Vorbringen*“ enthalte. Zu berücksichtigen sei hiezu, dass die belangte Behörde dem Vorlageantrag der Beschwerdeführerin gefolgt sei, sodass schon eine Beschwer nicht erkennbar sei.

2. Verwaltungsgeschehen ab 2004 - Streitjahre 2005 bis 2008

Mit den ab 2004 beim Finanzamt eingelangten Umsatzsteuervoranmeldungen hat die Bf. weiterhin Vorsteuern geltend gemacht. Umsatzsteuerjahreserklärungen wurden – trotz mehrfacher Aufforderung des Finanzamtes zur Bekanntgabe der Besteuerungsgrundlagen – nicht vorgelegt.

Für die Streitjahre 2005 bis 2007 und den Zeitraum Jänner bis August 2008 hat das Finanzamt mit Bescheiden vom 17. Oktober 2008 Umsätze von jährlich 90.000,00 € (2005-2007) bzw. 60.000,00 € (01-08/2008) – wie bereits im an den (neuen) steuerlichen Vertreter gerichteten Vorhalt vom 11. Juli 2008 angekündigt - geschätzt. Die in den Umsatzsteuervoranmeldungen beantragten Vorsteuern blieben unberücksichtigt. Die Bescheidbegründungen lauten:

„Sie haben trotz schriftlicher Aufforderung die erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht. Sie sind trotz schriftlicher Aufforderung unserer Bitte um Klärung des Sachverhaltes nicht nachgekommen.“

In den gegen die vorangeführten Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2007 und 01-08/2008 am 8. Jänner 2009 eingebrochenen Berufungen begehrte der steuerliche Vertreter den Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen mit € 0,00 anzusetzen und den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit € 13.249,28 (2005), € 13.538,81 (2006), € 13.115,75 (2007) und € 8.500 (1-8/2008) zu berücksichtigen.

Begründet wurden die Berufungen wie folgt:

„Die österreichische Betriebsstätte unterhält ein Glasfaserkabel von Dorf1 bis Wien. Dieses Kabel wurde zum Teil von meiner Mandantschaft errichtet, zum Teil wird es von der XYZ angemietet. Die Mitaufwendungen betragen monatlich EUR 5.312,50 zuzüglich EUR 1.062,50 Umsatzsteuer. Die beantragte Vorsteuer setzt sich somit aus der Vorsteuer aus den Mitaufwendungen und von sonstigen Aufwendungen (z.B. Steuerberatung) zusammen.“

„Das Glasfaserkabel konnte im Veranlagungszeitraum nicht vermietet werden, sodass kein Entgelt vereinnahmt wurde. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen ist daher Null.“

Über die als Beschwerden zu behandelnden Berufungen wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass die gegenständlichen, am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Das BFG geht aufgrund der Aktenlage sowie unter Bedachtnahme auf das von der Bf. – u.a. im Beschwerdeverfahren vor dem VwGH betreffend die Jahre 1999 bis 2003 (siehe vorstehend Pkt. 1.8.) - erstattete Vorbringen von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bf., eine GesmbH mit Sitz in Deutschland, hat als Unternehmensgegenstand die Planung und den Vertrieb von Lichtwellenleiter(LWL)-Trassen. In den Jahren 1999 und 2000 errichtete die Bf. eine Kabeltrasse für LWL zwischen Dorf1 und Dorf2 im Ausmaß von 17 km, in Wien wurde eine Kabeltrasse von rd. 300 m gebaut, die beiden Kabeltrassen sind durch von der XYZ angemietete Leitungen verbunden.

Zunächst wurden für die Jahre ab 2000 (überwiegend aus der Anmietung von Leitungen von der XYZ stammende) Vorsteuern im Rahmen eines Vorsteuererstattungsverfahrens für ausländische Unternehmer beim Finanzamt Graz-Stadt geltend gemacht. Ausgehend von einer von der Bf. – unter Schilderung des Sachverhaltes – am 12. Juni 2002 an das BMF gerichteten Anfrage „zum Thema Betriebsstätte gemäß § 29 BAO und Art. 4 DBA-BRD“, in welcher die Bf. auch als Antwort vorschlug, es liege eine Betriebsstätte sowohl nach § 29 BAO als auch nach dem DBA mit der BRD vor, kam es zu der unter Pk. 1.2. wiedergegebenen Antwort des BMF vom 2. Juli 2002 (EAS 2090). Nach Erstattung einer Selbstanzeige in Verbindung mit der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für das Jahr

2000 wurde der Akt entsprechend EAS 2090 vom Finanzamt Graz-Stadt an das FAneu abgetreten und die Bf. zur Umsatz- und Körperschaftsteuer veranlagt.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird hinsichtlich der Zeiträume 2000 bis 2003 auf das unter den Punkten 1.3 bis 1.9. geschilderte Verwaltungsgeschehen hingewiesen.

Nachdem die Bf. für die Streitzeiträume keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben, sondern Vorsteuern ausschließlich im Rahmen von Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht hat, hat das Finanzamt - nachdem die Bf. der Aufforderung vom 11. Juli 2008, die Einnahmen bekanntzugeben, nicht nachgekommen ist - Umsatzsteuerbescheide erlassen, in welchen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zwar die Umsätze mit jährlich € 90.000,00 (2005 bis 2007) bzw. € 60.000,00 (Jänner bis August 2008) angenommen wurden, die von der Bf. geltend gemachten Vorsteuern jedoch unberücksichtigt blieben.

In den daraufhin eingebrauchten Berufungen führte die Bf aus, dass die österreichische Betriebsstätte ein zum Teil von der Bf. errichtetes und zum Teil von der XYZ angemietetes Glasfaserkabel von Dorf1 bis Wien unterhalte. Da das Glasfaserkabel in den Streitjahren nicht vermietet werden konnte, sei kein Entgelt vereinnahmt worden. Die beantragten Vorsteuern würden sich aus der Vorsteuer aus den Mietaufwendungen und sonstigen Aufwendungen (zB Steuerberatung) zusammensetzen.

In der zur GZ 2012/15/0064 des VwGH protokollierten Beschwerde betreffend die Zeiträume 1999 bis 2003 hat die Bf. das Vorliegen einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte in Abrede gestellt.

Rechtliche Würdigung:

Nach § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt.

§ 21 Abs. 9 UStG 1994 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

„Der Bundesminister für Finanzen kann bei Unternehmern, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend von den Abs. 1 bis 5 sowie den §§ 12 und 20 regeln. Bei Unternehmern, die im Gemeinschaftsgebiet weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, kann weiters bestimmt werden, dass bestimmte Vorsteuerbeträge von der Erstattung ausgeschlossen sind. In der Verordnung kann ein besonderes Verfahren angeordnet und ein Mindestbetrag festgelegt werden, ab dem eine Vorsteuererstattung erfolgt.“

Gemäß § 1 Abs. 1 der hierzu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 384/2003), ist die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 in einem eigenen Verfahren durchzuführen, wenn der Unternehmer im Erstattungszeitraum

1. keine Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 und Art. 1 UStG 1994 ausgeführt hat oder
2. nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 oder
3. nur Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz und Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG 1994), oder
4. nur Umsätze, die der Einzelbesteuerung (§ 20 Abs. 4 UStG 1994) unterlegen haben, ausgeführt hat;
5. weiters, wenn der Unternehmer nur Umsätze gemäß § 3a Abs. 9 lit. c UStG 1994 ausgeführt und von der Regelung des § 25a UStG 1994 oder in einem anderen Mitgliedstaat von der Regelung des Art. 26c der 6. EG-Richtlinie Gebrauch gemacht hat.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist zunächst zu beurteilen, ob die Bf. in Österreich überhaupt eine Betriebsstätte unterhalten hat und in weiterer Folge, ob die Bf. – wie das Finanzamt vermeint – in den Jahren 2005 bis 2007 und im Zeitraum Jänner bis August 2008 steuerbare Umsätze in Österreich ausgeführt hat. Davon hängt ab, ob das Veranlagungsverfahren zur Anwendung kommt oder das Vorsteuererstattungsverfahren zur Anwendung gelangen hätte müssen, welches eine Antragstellung bis zum 30. Juni des Folgejahres vorsieht.

Unstrittig ist, dass die Bf. in Österreich nicht ihren Sitz hat. Das Vorbringen der Bf. in Bezug auf das Vorliegen einer Betriebsstätte in Österreich ist allerdings widersprüchlich. Während die Bf. im abgabenbehördlichen Verfahren der Jahre 1999 bis 2003 zunächst das Vorsteuererstattungsverfahren initiiert und damit der Finanzbehörde gegenüber zu erkennen gegeben hat, in Österreich über keine Betriebsstätte zu verfügen, ist sie davon abweichend in weiterer Folge sachverhaltsmäßig vom Vorliegen einer Betriebstätte ausgegangen (vgl. Anfrage an das BMF und EAS 2090). Auch die verfahrensgegenständlichen Beschwerden vom 8. Jänner 2009 betreffend die Zeiträume 2005 bis 2008 werden u.a. noch damit begründet, dass die österreichische Betriebsstätte ein Glasfaserkabel unterhalte. Hingegen hat die Bf. im Beschwerdeverfahren vor dem VwGH (2012/15/0064) das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung und damit einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte nachdrücklich verneint.

Das BFG folgt in Anbetracht der Aktenlage den im VwGH-Verfahren erstatteten Beschwerdeeinwendungen und geht - ungeachtet der in den Vorjahren erfolgten Beurteilung durch die Abgabenbehörden I. und II. Instanz und auch durch das BMF - aus nachstehenden Gründen davon aus, dass jedenfalls in den Streitjahren eine in Österreich gelegene Betriebsstätte **nicht** vorgelegen ist:

Der in § 1 Abs. 1 der zitierten Erstattungsverordnung verwendete Begriff der (umsatzsteuerlichen) Betriebsstätte ist in richtlinienkonformer Interpretation im Sinne der Bedeutung einer "festen Niederlassung" zu verstehen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 21 Tz 57/1). Hinsichtlich der Auslegung des Betriebsstättenbegriffes in umsatzsteuerlicher Hinsicht sind also die Besonderheiten des Gemeinschaftsrechtes zu berücksichtigen

(vgl. Tumpel, Die Betriebsstätte gem. § 29 BAO - Ein Begriff mit zentraler Bedeutung und komplexem Inhalt, in Tanzer [Hrsg.]), Die BAO im 21. Jahrhundert, Festschrift für Gerold Stoll zum 80. Geburtstag, Wien 2005, S. 80 ff; weiters Pichler, SWK 2007, 921 und Wiesinger / Wagner, SWI 2007, 316). Das Unionrecht gebraucht diesen Begriff in einer eigenständigen Bedeutung, die deutlich enger ist als die des in § 29 BAO verwendeten Betriebsstättenbegriffes (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3a Tz 60). Nicht ausschlaggebend sind damit auch z.B. die Bestimmungen allfälliger Doppelbesteuerungsabkommen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH, Planzer Luxembourg Sàrl, Urteil vom 28.6.2007, C-73/06, Rz 54 verlangt der Niederlassungsbegriff - nach einer auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gefestigten Rechtsprechung - einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand (vgl. Urteile vom 4.7.1985, Berkholz, C-168/84, Randnr. 18; vom 20.2.1997, DFDS, C-260/95, Randnr. 20; und vom 17.7.1997, ARO Lease, C-190/95, Randnr. 15). Daher setzt er einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (vgl. Urteil ARO Lease, C-190/95, Randnr. 16). So auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.4.2003, 2001/14/0226 und die dort zitierte Judikatur des EuGH: Ein hinreichender personeller und sachlicher Mindestbestand, der für die Erbringung der Dienstleistung erforderlich ist, bildet somit eine wesentliche Voraussetzung für das Vorliegen einer festen Niederlassung. Außerdem wird neben dem Mindestbestand an personellen und sachlichen Mitteln noch ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal- und Sachmitteln zu fordern sein.

Von einem hinreichenden personellen und sachlichen Mindestbestand, der für die Erbringung von Dienstleistungen erforderlich ist, kann bei einer unterirdisch gelegenen Kabeltrasse wohl kaum die Rede sein. Ebensowenig ist ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal- und Sachmittel erkennbar. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen wird von der Bf. auch weder behauptet noch hat das bisherige Verwaltungsverfahren entsprechende Anhaltspunkte hierfür hervorgebracht.

Selbst der Umstand, dass in den vor 2004 gelegenen Jahren die Abgabenbehörden I. und II. Instanz vom Vorliegen einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte ausgegangen sind, hindert nicht eine anderslautende Beurteilung für die Folgezeiträume. Wird anlässlich einer in der Vergangenheit erfolgten Überprüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen durch die Behörde unbeanstandet gelassen hat, so hindert dies die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH vom 21. Dezember 2005, 2002/14/0148, mwN).

Vorstehender Beurteilung steht auch die im Juli 2002 vom BMF im EAS-Verfahren erteilte Auskunft nicht entgegen. EAS 2090 basiert auf dem – von der Bf. dargestellten - Sachverhalt, dass ein deutsches Unternehmen Dienstleistungen auf dem Gebiet der

Datenkommunikation in Österreich zur Verfügung stellt und hierfür eine kilometerlang in Österreich liegende Kabeltrasse verwendet.

Dieses Sachverhaltselement wurde in den dem BFG vorliegenden Streitjahren allerdings nicht erfüllt. Die Bf. stellt in Österreich nämlich weder aktive Dienstleistungen mittels eines Leitungssystems auf dem Gebiet der Datenkommunikation zur Verfügung noch wurde in den Streitjahren das Glasfaserkabel vermietet. In diesem Zusammenhang weist die Bf. selbst in ihren Berufungen (Beschwerden) darauf hin, dass es in den Streitjahren zu keiner Vermietung gekommen ist und folglich keine Entgelte vereinnahmt wurden. Dem entgegenstehende Feststellungen hat auch das Finanzamt nicht getroffen, weshalb die Schätzung der steuerpflichtigen Entgelte mit jährlich € 90.000,00 für die Jahre 2005 bis 2007 bzw. 60.000,00 für den Zeitraum Jänner bis August 2008 schon dem Grunde nach jeglicher Grundlage entbehrt. Davon abgesehen ist die Schätzung aber auch der Höhe nach nicht nachvollziehbar. Beruhen abgabenrechtliche Bescheide auf Schätzungen iSd § 184 BAO, so sind in ihrer Begründung nicht nur die für die Schätzung maßgeblichen Umstände anzuführen, sondern ist auch darzulegen, von welcher Sachverhaltsannahme ausgehend die Schätzung vorgenommen und welche Schätzungsmethode angewendet wurde.

Hinzukommt, dass die Bf. ausschließlich im Jahr 2000 im Rahmen einer Selbstanzeige Umsätze im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Rohres an die XYZ erklärt hat und in den Folgejahren die Entgelte in den Steuererklärungen stets mit 0 ausgewiesen wurden. Ab 2004 hat die Bf. überhaupt keine Steuererklärungen mehr abgegeben und auch damit zu erkennen gegeben, keine in Österreich zu versteuernden Umsätze erzielt zu haben. Auch aus der Aktenlage ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die Bf. in den Streitjahren (und danach) in Österreich steuerbare Umsätze ausgeführt hat.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass in den Streitjahren die Voraussetzungen für die Durchführung eines Veranlagungsverfahrens zur Umsatzsteuer nicht vorliegen, da die Bf. in Österreich über keine feste inländische Niederlassung verfügt hat, von der aus Umsätze bewirkt wurden.

Sowohl die Vorsteuern als auch der Gesamtbetrag der steuerbaren Entgelte waren in den Streitjahren aus vorangeführten Gründen mit 0 anzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben) bzw. ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 27. März 2015