



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw , adr1, vertreten durch Stb., vom 19. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes F. vom 18. Februar 2004 betreffend Umsatzsteuer und Verspätungszuschlag entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. erzielte Einkünfte als Vermittlerin. Da für das Jahr 2001 keine Erklärungen abgegeben wurden, schätzte das Finanzamt für dieses Jahr die Besteuerungsgrundlagen. Ein Umsatz iHv 10.000,00 € und Vorsteuern iHv 0,00 € wurde dem Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 18. Februar 2004 zugrunde gelegt. Mit gleichem Datum wurde wegen Nichtabgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr 2001 gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag iHv 10 % der mit 2.000,00 € festgesetzten Umsatzsteuer, das sind 200,00 € vorgesehen.

Mit Schreiben vom 19. März 2004 wurde u.a. sowohl gegen Umsatzsteuer- als auch gegen den Verspätungszuschlagsbescheid Berufung erhoben. Beantragt wird, die Umsatzsteuer gemäß der erstellten Erklärung zu veranlagern und den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag ersatzlos aufzuheben, wobei die Zusendung der Erklärungen mit gesonderter Post angekündigt wird. Im Falle der Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 29. März 2004 wird die Bw. vom Finanzamt aufgefordert, eine Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden, welche Änderungen beantragt werden sowie eine Begründung bis 30 April 2004 nachzureichen, da Abgabenerklärungen bis dato noch nicht vorgelegt worden sind.

Mit Antwortschreiben vom 1. April 2004 wurden die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 übermittelt. Es wurde u.a. beantragt, die Umsätze gemäß den vorgelegten Erklärungen zu veranlagen und den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag ersatzlos aufzuheben.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 8. Juni 2004 wurde Folgendes vorgehalten:

*„Laut ha. Unterlagen sind Sie seit 1999 als Warenpräsentator tätig. Um welche Erlöse 0 % in der Höhe von S 557.172,59 handelt es sich? Wurden bei den Telefonkosten ein Privatanteil ausgeschieden, wenn ja, in welcher Höhe? An wen wurde die Miete bezahlt? Um Nachweis der tatsächlichen Entrichtung wird ersucht.“*

Mit Schreiben vom 17. Juni 2004 hat der steuerliche Vertreter dazu wie folgt Stellung genommen:

*„In Beantwortung Ihres Ersuchen um Ergänzung vom 8. Juni 2004 nehmen wir wie folgt Stellung:*

- In den Erlösen 0 % in Höhe von ATS 557.172,59 handelt es sich um Vermittlungsprovisionen.*
- Beim Telefon wurde 20 % Privatanteil gerechnet.*
- Die Miete in Höhe von ATS 20.000,-- wurd an Herrn G. bezahlt.“*

Der steuerliche Vertreter wurde mehrmals telefonisch aufgefordert zu den steuerfreien Umsätzen Stellung zu nehmen und die genaue Tätigkeit der Bw. bekannt zu geben.

Da letztlich der telefonische Vorhalt vom 19. Oktober 2004, die in der Überschussrechnung steuerfreien Erlöse iHv 557.172,59 S aufzuklären, unbeantwortet blieb, wurde mit schriftlicher Erinnerung eine Frist bis 23. Dezember 2004 gesetzt.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2004, vom 17. Jänner 2005 bzw. 17. Februar 2005 wurde vom steuerlichen Vertreter eine Verlängerung der Frist zur Beantwortung der steuerfreien Umsätze für das Jahr 2001 bis 17. Jänner 2005 bzw. bis 17. Februar 2005 bzw. 17. März 2005 beantragt. Den Fristverlängerungen wurde ohne Bescheidausfertigung stattgegeben, eine inhaltliche Ergänzung durch die Bw. bzw. ihren steuerlichen Vertreter erfolgte jedoch nicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2005 wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 die Berufung teilweise stattgegeben. Da trotz mehrmaliger Aufforderung und mehrmonatigen Fristverlängerungen eine Aufklärung der steuerfreien Umsätze nicht erfolgte, wurden diese Umsätze als steuerpflichtig behandelt. Der Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2001 ist an die geänderten Bemessungsgrundlagen angepasst worden. Nunmehr ist ein Verspätungszuschlag iHv 10 % der mit 5.549,81 € festgesetzten Umsatzsteuer, das sind 554,93 € vorgesehen.

Mit Schreiben vom 8. Juni 2005 wurde vom steuerlichen Vertreter ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht, wobei ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wiederholt wurde. Begründend wird vorgebracht:

*„Wir wiederholen unsere Ausführungen in der Berufung und verweisen auf die, Ihnen im Vorhalteverfahren überreichten Unterlagen. Aus diesen Unterlagen geht eindeutig hervor, dass die Umsätze nicht steuerpflichtig sind.“*

Das mit Schreiben vom 22. Juni 2005 vom Finanzamt erlassene Ersuchen um Ergänzung hat folgenden Inhalt:

*„Die Unterlagen, auf denen in der Berufung und im Vorlageantrag hingewiesen wird, aus denen hervorgehen soll, dass die getätigten Umsätze steuerfrei sind, sind beim Finanzamt bis dato nicht eingelangt. Sie werden daher ersucht, dies unverzüglich nachzuholen und für eine eventuelle stattgebende zweite Berufungsvorentscheidung Ihre Zustimmung zu geben.“*

Die mit Schreiben vom 1. August 2005 vom steuerlichen Vertreter vorgelegten 5 Rechnungskopien (S 40-44 ESt-Akt/2001) haben folgendes Aussehen:

1) Rechnung Nr. 2192 vom 30.7.2001:

Von: Bw. österr. Repräsentanz der H.	An: A. CHEMISCHE FABRIK GMBH adr2
RECHNUNG Nr. 2192	30.07.2001
Aufgrund Ihres Provisionsanerkennnisses vom 02.07.2001 erlauben wir uns wie folgt Rechnung zu legen:	
KUNDE:	I.
RECHNUNGSNUMMERN/DATUM	333 47 19/ 27.10.00 334 08 98/ 20.02.01 334 14 94/ 05.03.01

PROZENTSATZ.	5 %
RECHNUNGS-/PROVISIONSBETRÄGE.	ATS 407,03 / 8.140,50 ATS 32,85 / 657,00 ATS 692,42 / 13.848,37
GESAMTPROVISIONSBETRAG:	ATS 1.132,29 ( <i>durchgestrichen und handschriftlich ergänzt: lt. tel. Vereinbarung: ATS 1.002,44</i> ).
Wir bitten um Überweisung auf u.a Bankverbindung, danken im voraus und verbleiben mit freundlichen Grüßen Bw., Adresse, Bankverbindung	

2) Rechnung Nr. 2193 mit folgenden Änderung zu 1):

Von: Bw. österr. Repräsentanz der H.	An: A. CHEMISCHE FABRIK GMBH adr2
Rechnung Nr. 2193	30.7.2001
Aufgrund Ihres Provisionsanerkennnisses vom 09.07.2001 erlauben wir uns wie folgt Rechnung zu legen:	
KUNDE:	J.
RECHNUNGSNUMMERN/DATUM:	334 36 86 / 17.04.01
PROZENTSATZ:	5 %
PROVISIONS-/RECHNUNGSBETRAG:	DM 117,60 / 2.352,00
GESAMTPROVISIONSBETRAG:	DM 117,60

3) Die Rechnung Nr. 512 vom 21.11.2000 ist an die „B. G.m.b.Hadr3 " gerichtet und lautet wie folgt:

Aufgrund der u.a. Auftragsabwicklung erlauben wir uns laut Provisionsvereinbarung Rechnung zu legen:	
KUNDE:	S.
VERTRAGSNUMMER/DATUM:	200 023-I v. 10.07.2000
PROJEKTNUMMER:	48312.001/02 48300.003/34 80015778/002
NETTOVERTRAGSWERT	DM 478.800,00
PROVISION laut Vereinbarung	DM 50.000,00
erbetene Aktontierung	DM 30.000,00

Diese Rechnung weist folgenden handschriftlichen Vermerk auf: „Restbetrag: DM 20.000,00".

4) Die Rechnung Nr. 2115 vom 30.04.2001, die an „C. S.A., adr4 " als Leistungsempfänger gerichtet ist, hat folgenden Inhalt:

Wir belasten Sie gemäß der Vereinbarung vom 27.04.2001 (ergänzend zu allen früheren Provisionsvereinbarungen) unter folgendem Titel:	
Participation aux frais engages suite au refus par C. dela commande S V.	Montant DM 6.500,00
Bitte um Überweisung auf u.a. Bankverbindung. Wir danken im voraus und verbleiben mit freundlichen Grüßen Peter F. Z. (Managing Director)	

5) Die Rechnung Nr. 2114 vom 30.04.2001 hat dasselbe Aussehen wie unter Punkt 4, ausgenommen folgenden Inhalt:

*„Solde commission S – V Montant DM 8.456,00.“*

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 14. September 2005 verlangt das Finanzamt daraufhin Folgendes: *„Aus den vorgelegten Rechnungen allein ist nicht ersichtlich, dass die Umsätze steuerfrei sind. Sie werden daher ersucht, die jeweiligen Provisionsvereinbarungen vorzulegen sowie bekannt zu geben, für wen Fr. K. in den einzelnen Fällen tätig geworden ist (für den Verkäufer oder für den Käufer?) bzw. ob eine innergemeinschaftliche Lieferung oder ein innergemeinschaftlicher Erwerb vermittelt wurde.“*

Ein Fristverlängerungsansuchen der steuerlichen Vertreterin wurde letztmalig bis 21. November 2005 mit Bescheid vom 2. November 2005 verlängert. Mit Schreiben vom 21. November 2005 erfolgte ein weiteres Fristverlängerungsansuchen, eine Stellungnahme der steuerlichen Vertreterin erfolgte aber bis dato nicht.

Mit Schreiben vom 13. September 2007 wurde die Bw. von der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

*„1) Es ist die genaue Tätigkeit (Branche) von Frau Bw im Jahre 2001 bekannt zu geben. Welche Umsätze hat Frau K. im Jahr 2001 ausgeführt? Handelt es sich dabei ausschließlich um Vermittlungsumsätze?*

*2) Es sind die in der Überschussrechnung 2001 angeführten steuerfreien Umsätze iHv S 557.172,59 („0% Erlöse“) aufzugliedern: a) Wie setzen sich diese steuerfreien Erlöse betragsmäßig zusammen? Es sind sämtliche Rechnungen darüber vorzulegen. b) Es sind sämtliche inländische/ausländische Auftraggeber anzuführen. c) Welche Umsätze (Lieferungen und/oder sonstige Leistungen) wurden von Frau K. im Jahr 2001 vermittelt? Wurden diese vermittelten Umsätze in Österreich/EU-Mitgliedstaat/Drittland ausgeführt? d) Für wen wurde Frau K. dabei tätig? Für den Verkäufer/Auftraggeber oder für den Käufer/Auftragnehmer? e)*

*Vermittelte Frau K. auch ig Lieferungen oder ig Erwerbe? f) Sind bei Ausführung der Vermittlungsumsätze UID-Nummern verwendet worden? Wenn ja, welche? Für welche Umsätze?"*

Nachdem der Verhandlungstermin am 21. November 2007 wegen Erkrankung der Bw. vertagt wurde, wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Fax vom 27. November 2007 zurückgezogen.

Mit Fax vom 10. Dezember 2007 wurde vom steuerlichen Vertreter eine ergänzende Stellungnahme dahingehend eingebracht, dass eine „Kontoabschrift Erlöse 0 %“ vorgelegt wurde und der im Jahr 2001 bei der Bw. angestellte Mitarbeiter Peter Z. auf den Fragenkatalog wie folgt antwortete:

*„1. Alle Verträge und Vereinbarungen sind von mir, Peter Z. , aufgebaut worden. Die schriftlichen Verträge liegen bei, alle anderen wurden mündlich getroffen. Es handelt sich hierbei ausschließlich um Vermittlungsprovisionen von Industrie- und Investitionsgütern.*

*2. Alle Geschäfte wurden im Sinne des Verkäufers getätigt, wobei die Käufer ausschließlich in Drittländern und nicht EU-Mitgliedstaaten ihren Sitz hatten.*

*3. Ich habe alle meine Vereinbarungen und Verträge an die Firma Bw , die ich als freier Mitarbeiter abgeschlossen habe, übergeben.*

*4. Alle Belege zu den steuerfreien Umsätzen liegen bei."*

Neben den mit Schreiben vom 1. August 2005 bereits vorgelegten 5 Rechnungskopien (Leistungsempfänger ist die deutsche Firma A. Chemische Fabrik GmbH – Rechnungen vom 30.7.2001 iHv S 1.002,44 bzw. iHv. DM 117,60 - , die deutsche Firma B. GmbH – Rechnung vom 21.11.2000 Restbetrag iHv DM 20.000,00 - und die französische Firma C. S.A. – Rechnungen vom 30.4.2001 iHv. DM 8.456,00 bzw. DM 6.500,00) wurde eine weitere Rechnung der deutschen Firma B. GmbH vom 12.1.2001 iHv DM 1.550,00. Weiters wurden folgende Rechnungen der deutschen Firma D. in E. vorgelegt:

- 1) Rechnung Nr. 552 vom 28.3.2001 über DM 15.000,00 als Pauschalsumme zur Abgeltung aller finanziellen Forderungen aus den bestehenden Vertretungsverträgen aus Aufträgen nach dem 1.4.2001. Nach einem Schreiben vom 19.4.2001 wurde das Vertretungsvertragsverhältnis vorzeitig aufgelöst und es ergibt sich folgende Endabrechnung in EUR: 1. offene Provisionsabrechnung (Masch.) 03/01 iHv 7.125,00, 2. offene Provisionsabrechnung (ET) 03/01 iHv 377,13, 3. offene Provisionsabrechnung (ET) 09/00 iHv 89,59, 4. offene Aufwandsrechnung DKT/XI/00

(DM 1080,-) iHv 552,20 und 5. generelle Abgeltung von Folgeprovisionen und etwaiger Forderungen im Kulanzweg (DM 15.000,-) iHv 7.669,40 (Total EUR 15.813,32)

- 2) Rechnung Nr. 551 vom 20.3.2001 für Aufwand für Kundenbewirtung anlässlich der DKT 2000 in Nürnberg iHv insgesamt DM 1.080,00.
- 3) Rechnung vom 1.2.2001 über Provisionsabrechnung Ersatzteile betreffend einem slowakischen Kunden iHv insgesamt EUR 4.350,00.
- 4) Provisionsabrechnungen vom 2.11.2000 den Abrechnungszeitraum Oktober 2000 betreffend iHv insgesamt EUR 398,78 und vom 4.1.2001 den Abrechnungszeitraum Dezember 2000 betreffend iHv insgesamt EUR 582,52.

Die vorgelegte Kontoabschrift „Erlöse 0 %“ hat folgenden Inhalt:

PosNr	...	Bel.Nr	Bel.Dat.	Text	Soll	Haben	Saldo
1	...	VB 1	2001/02/02	Prov. D		13.502,98	13.502,98
2	...	VB 2	2001/02/28	B.		151.615,66	165.118,64
3	...	VB 3	2001/03/16	Prov. D		59.857,31	224.975,95
4	...	VB 5	2001/03/30	Prov. D		8.650,27	233.626,22
5	...	VB 9	2001/04/30	Prov. D		7.598,44	241.224,66
6	...	VB 11	2001/05/18	Prov. D		105.533,24	346.757,90
7	...	VB 11	2001/05/18	Prov. D		5.189,42	351.947,32
8	...	VB 13	2001/05/25	C.		105.223,38	457.170,70
9	...	VB 20	2001/07/10	Prov. D		98.042,14	555.212,84
10	...	VB 26	2001/11/08	A.		827,41	556.040,25
11	...	VB 26	2001/11/08	A.		1.132,34	557.172,59
...		Jahr 2001	...		...	Gesamt-Haben 557.172,59	Saldo 557.172,59

Sämtliche mit Fax vom 10. Dezember 2007 übermittelten Unterlagen wurden dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt. Im Schreiben vom 15. Jänner 2008 stellt das Finanzamt fest, dass aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervorgehe, wie und wo die vermittelten Leistungen ausgeführt worden seien.

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

#### **1. Vermittlungsleistungen**

Die Bw. ist im Jahr 2001 als Vermittlerin tätig, denn sie erhielt laut eigenen Angaben Vermittlungsprovisionen iHv S 557.172,59 u.a. von der deutschen Firma A. Chemische Fabriken GmbH, der deutschen Firma B. GmbH, der deutschen Firma D. und der französischen Firma C. S.A. Die Provision wurde für die Vermittlung von Verkäufen von Industrie- und Investitionsgütern bezahlt. Die Bw. bzw. ein bei ihr angestellter Vertreter wurde dabei für die Verkäufer in Deutschland bzw. Frankreich tätig. Die Käufer sollen nach Angaben des Herrn Peter Z., einem Angestellten der Bw., ihren Sitz ausschließlich in Drittländern und nicht EU-Mitgliedstaaten haben. Ein Nachweis darüber bzw. der genaue Ort der vermittelten Leistungen wurde nicht bekannt gegeben. Als schriftliche Vermittlungsverträge wurden lediglich einerseits eine Provisionsvereinbarung (Fax S 17) mit der deutschen Firma B. GmbH vom 10.7.2000 über einen Provisionsbetrag iHv DM 50.000,00 vorgelegt, wobei im Jahr 2001 ein Restbetrag von DM 20.000,00 geltend gemacht wurde, und andererseits die Auflösung eines Vertretungsvertragsverhältnisses (vorzeitige Beendigung)(Fax S 8) mit der deutschen Firma D. vom 19.4.2001, wobei neben verschiedenen offenen Provisionsabrechnungen eine generelle Abgeltung von Folgeprovisionen nach dem 1.4.2001 eine Pauschalzahlung iHv DM 15.000,00 begehrt wird. Gleichzeitig wird auch die Rechnung Nr. 552 vom 28.3.2001( Fax S 16) an die deutsche Firma D. vorgelegt, in der die Pauschalsumme iHv DM 15.000,00 geltend gemacht wird.

Nach § 3a Abs. 4 UStG 1994 wird eine Vermittlungsleistung an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Das gilt unabhängig davon, ob der vermittelte Umsatz eine Lieferung oder sonstige Leistung darstellt. Der Vermittler hat somit nicht zu fragen, wo er seine Vermittlungsleistung erbracht hat, sondern er hat zu prüfen, wo die von ihm vermittelte Lieferung oder sonstige Leistung (nach österreichischem Recht, unabhängig von der Steuerbarkeit) ihren Leistungsort hat. (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 3a Tz. 111).

Eine Vermittlungsleistung ist anzunehmen, wenn jemand es für einen Auftraggeber übernimmt, einen Leistungsaustausch zwischen ihm und einem Dritten oder zwischen Dritten zustande zu bringen. Ob der Vermittler Abschlussvollmacht besitzt oder nicht, ist unerheblich. Vermittlungsleistungen erbringen vor allem Handelsvertreter und Makler. Der Vermittler wird im Namen und für Rechnung eines Dritten tätig und muss dies im Außenverhältnis zum Ausdruck bringen (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 3a Tz. 113). Vermittlung ist eine Tätigkeit, die von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht den Platz einer Partei eines Vertrages über die Lieferung von Industrie- und Investitionsgütern einnimmt und deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien solcher Verträge erbracht werden. Zweck dieser Tätigkeit ist es, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages hat. Denn die Vermittlungsleistung ist eine Dienstleistung, die einer Vertragspartei erbracht



und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird. Sie kann darin bestehen, der Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines solchen Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln.

Bei der Vermittlung von Lieferungen bestimmt sich der Ort der Lieferung grundsätzlich nach dem Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, bei Beförderungs- und Versandungslieferungen kommt es hingegen auf den Beginn der Beförderung oder Versendung an. Liegt dieser im Ausland, ist auch die Vermittlungsleistung nicht steuerbar. Kommt es bei ig. Lieferungen zu einem ig. Erwerb, dann richtet sich der Ort der Vermittlungsleistung nach dem Ort der Lieferung, wenn der Vermittler für den liefernden Unternehmer tätig war, hingegen nach dem Ort des ig. Erwerbes (dieser bestimmt sich nach Art. 3 BMR); wenn der Vermittler für den Abnehmer tätig war. Der Ort der Vermittlung von sonstigen Leistungen richtet sich nach dem Ort, der sich für die betreffende Leistung aus den detaillierten Vorschriften des § 3a Abs. 5ff ergibt (Tz. 115).

Danach ist eine Vermittlungsleistung nicht steuerbar (weil im Ausland gelegen), wenn auch die vermittelte Leistung nicht steuerbar ist.

Im streitgegenständlichen Fall wird die Bw. für Verkäufer tätig, die ihren Sitz in Deutschland oder Frankreich haben. Die Bw. hat es – trotz mehrmaliger Aufforderungen im erst- und zweitinstanzlichen Verfahren – aber verabsäumt, den Ort der vermittelten Lieferungen von Industrie- und Investitionsgütern bekannt zu geben. Dass die Käufer ihren Sitz ausschließlich in Drittländern und nicht EU-Mitgliedstaaten hatten, lässt nicht unbedingt den Schluss zu, dass auch die Umsätze dort ausgeführt worden sind. Die Frage, wo die vermittelten Umsätze ausgeführt worden sind, blieb unbeantwortet. Ebenfalls offen ist die Frage, welche Umsätze vermittelt wurden. Da die Bw. als Vermittlerin tätig werden will, also nicht selbst Vertragspartei im Liefergeschäft sein will, kann es nur in ihrem Interesse liegen, ein entsprechendes Vertragswerk – schriftlicher oder auch mündlicher Art - vorzuweisen, das diese vertraglichen Beziehungen bestätigt.

Weiters wurden von der Bw. trotz mehrmaliger Aufforderungen nicht sämtliche Rechnungen über die fraglichen nicht steuerbaren Umsätze vorgelegt. Es fehlen Belege zu den Umsätzen der Firma D über S 13.502,98, S 8.650,27, S 5.189,42 und S 98.042,14 (also über insgesamt S 125.384,81).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen und die für den

Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen. Nach weiterer ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes findet die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenzen, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. das VwGH-Erkenntnis vom 25. Oktober 1995, 94/15/0131).

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Die Bw. hat eine „Steuerfreiheit“ von Vermittlungsumsätzen iHv. S 557172,59 in der Überschussrechnung behauptet, es lag in ihren Händen, den Ort der vermittelten Leistungen mitzuteilen und sie hat es bewußt unterlassen, zumal sie im Hinblick auf die Auslandsbeziehungen auch einer erhöhten Mitwirkungsverpflichtung unterliegt, dazu konkrete Angaben zu machen.

Aus den vorgelegten Unterlagen konnte im Gegensatz zu den Ausführungen der Bw. die Steuerfreiheit bzw. richtigerweise die Nichtsteuerbarkeit der Vermittlungsumsätze nicht glaubhaft gemacht werden, da ein Lieferort der vermittelten Umsätze nicht glaubhaft gemacht wurde. Es konnte nur – wie im erstinstanzlichen Verfahren bereits festgestellt – von einer Steuerbarkeit der Vermittlungsumsätze ausgegangen werden.

## **2. Verspätungszuschlag**

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Wird eine einzureichende Umsatzsteuervoranmeldung nicht fristgerecht abgegeben, kann ein Verspätungszuschlag verhängt werden (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 21 Tz. 19).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leicht Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. z.B. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz. 4 und 10).

Unbestritten ist, dass die Bw. die Frist zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr 2001 nicht gewahrt hat. Nach dem ein Fristverlängerungsansuchen bis 5. September 2003 nicht eingehalten wurde, wurden die Umsätze wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 18. Februar 2004 gemäß § 184 BAO geschätzt und ein Verspätungszuschlagsbescheid erlassen. Bezüglich der Entschuldbarkeit der Verspätung bleibt der Bw. sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag nähere Ausführungen schuldig. Aber auch aus der Aktenlage sind Umstände, die für eine Entschuldbarkeit sprechen würden, nicht erkennbar.

Denn schon vor Aufnahme der Tätigkeit als Warenpräsentatorin per 1. Jänner 1999 wäre es der Bw. durchaus zumutbar gewesen, sich über die einschlägige Rechtslage zu informieren. Eine entschuldbare Gesetzesunkenntnis oder objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen liegen nämlich nur dann vor, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. In der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden; dies gilt insbesondere bei selbständiger Erwerbstätigkeit und bei Tätigkeiten, die typischerweise mit Abgabepflichten, und damit mit Erklärungspflichten verbunden sind. Bei Zweifeln über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung ist von einer Verpflichtung, sich fachkundig informieren und beraten zu lassen, auszugehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, S 1530). Angesichts der Tatsache, dass die Bw. vom Beginn ihrer selbständigen Tätigkeit an durch einen Steuerberater vertreten wird, wird wohl davon auszugehen sein, dass sie von diesem über die Verpflichtung zur Erklärungsabgabe in Kenntnis gesetzt worden ist. Im Übrigen trifft ein allfälliges Verschulden des Vertreters den Vertretenen; der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (vgl. VwGH 27.9.2000, 96/14/0174).

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Verhängung eines Verspätungszuschlages sind daher gegeben.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz. 4). Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 Prozent der festgesetzten Abgabe sind vor

allein das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz. 13).

Tatsache ist, dass die Bw. – nicht nur im Berufungsjahr 2001 – sondern sowohl in den Vorjahren 1999 und 2000 als auch in den nachfolgenden Jahren keine Steuererklärungen abgegeben hat (bzw. erst im Rechtsmittelverfahren nachgereicht hat) und daher die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO geschätzt werden mussten.

Da der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages darin liegt, die Abgabepflichtigen zur Erfüllung der ihnen gesetzlich obliegenden Pflichten zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen anzuhalten (vgl. u.a. VwGH-Erkenntnis vom 17.5.1999, 98/17/0265,0266), ist die Auferlegung eines Verspätungszuschlages aufgrund der wiederholten Pflichtverletzungen der Bw. im Zusammenhang mit der Einreichung ihrer Abgabenerklärungen jedenfalls geboten.

Durch die vorsätzliche Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung liegt der höchst Grad des Verschuldens vor, der die Verhängung eines Verspätungszuschlages nicht nur dem Grunde nach rechtfertigt, sondern auch – wie den folgenden Ausführungen zu entnehmen ist – auch in der Höhe des Verspätungszuschlages seinen Niederschlag findet.

Der Verspätungszuschlag dient dazu, den rechtzeitigen Eingang der Steuererklärungen und damit auch die rechtzeitige Festsetzung und Entrichtung der Steuer sicherzustellen. Er hat insoweit zugleich repressiven und präventiven Charakter und ist ein Druckmittel eigener Art. Die Erklärungsabgabe wurde ohne Angabe von Gründen immer wieder hinausgezögert, woraufhin das Finanzamt mehrmals entsprechend tätig werden musste. Ausschlaggebend für die Höhe des Verspätungszuschlages sind somit allein das Verhalten der Bw. und die besonderen Umstände des konkreten Falles sowie die Höhe der Nachforderung aufgrund des endgültigen Umsatzsteuerbescheides. Auch aus generalpräventiven Gründen erscheint in derartigen Fällen die Verhängung eines hohen Verspätungszuschlages geradezu geboten.

Die Höhe der Abgabe, bezüglich der die Pflichten zur Einreichung der Abgabenerklärung verletzt wurden, bildet ein Kriterium für die Festlegung des Prozentsatzes für die Bemessung des Verspätungszuschlages. Da diese im gegenständlichen Fall 5.549,81 € beträgt und damit absolut gesehen keinen Bagatellbetrag, sondern eine wirtschaftlich relevante Größe darstellt, erweist sich der gewählte Prozentsatz auch unter diesem Gesichtspunkt als gesetzmäßig.

Auch das bisherige steuerliche Verhalten der Abgabepflichtigen ist bei der Ermessensübung entsprechend zu berücksichtigen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135, Tz. 13).

Im Hinblick auf die lang andauernde Untätigkeit der Bw., die Überschreitung der vom steuerlichen Vertreter beantragte Frist bis 5. September 2003 von über 5 Monaten und das bisherige steuerliche Verhalten der Bw. wird die Festsetzung eines Verspätungszuschlages in der festgesetzten Höhe nicht beanstandet. Die Bw. bringt auch in ihrer Berufung bzw. im Vorlageantrag keine Gründe vor, die gegen einen Verspätungszuschlag in dieser Höhe sprechen.

Es war daher auch hinsichtlich des Verspätungszuschlages wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Wien, am 28. Jänner 2008