

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/24 2000/13/0185

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.09.2003

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §131 Abs1;  
BAO §289 Abs2;  
BAO §294 Abs1;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde der V Handelsgesellschaft mbH in W, vertreten durch KPMG Austria GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Kolingasse 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. August 2000, Zl. RV/210-15/01/2000, betreffend Widerruf einer Bewilligung zur Führung der Bücher im Ausland, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Bei der Beschwerdeführerin, einer 100 %igen Tochtergesellschaft eines ausländischen Unternehmens, wurde im Jahr 1997 eine Buch- und Betriebsprüfung durchgeführt, im Zuge welcher ein Antrag auf Bewilligung zur Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland gestellt wurde.

Diesen Antrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 24. Juni 1997 ab, weil im Bericht der Systemprüfungsgruppe des Finanzamtes der Erteilung der Bewilligung entgegen stehende Sachverhaltsfeststellungen getroffen worden seien. Demnach erfolgte die Buchführung ohne Bewilligung im Ausland. Bei einem Augenschein hätten weder Buchungen im Hauptbuch noch eine laufende Einsichtnahme bzw. Abrufung von Konten in Österreich vorgenommen werden können. Die Buchführung entspreche nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und auf Grund mangelhafter Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle sei eine zeitgerechte und ordnungsgemäße Erstellung von

Umsatzsteuervoranmeldungen nicht möglich. Grundaufzeichnungen würden im Ausland geführt und aufbewahrt. Die zur Überprüfung notwendigen Unterlagen hätten nicht innerhalb angemessener Frist im Inland bereit gestellt werden können.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 1997 verwies die Beschwerdeführerin auf ein anlässlich einer Besprechung vom 17. Juli 1997 übergebenes, in den vorgelegten Verwaltungsakten allerdings nicht enthaltenes Schreiben "betreffend den Antrag gemäß § 131 Abs. 1 BAO" und teilte mit, dass seit dem Abschluss der Systemprüfung intensive Anstrengungen unternommen worden seien, die Qualität der Auswertungen aus der ausländischen Buchführung den österreichischen Anforderungen anzupassen. So würden etwa die Ausgangsrechnungen fortlaufend nummeriert und in Ablichtung in Österreich aufbewahrt. Die Eingangsrechnungen würden unmittelbar nach Eintreffen in Wien von einem Mitarbeiter in Österreich in das System eingegeben, ein Ausdruck der Eingabeprotokolle werde täglich in Wien abgelegt und nach durchgeföhrter Rechnungskontrolle erfolge die Übernahme und Verarbeitung in das Hauptbuch. Die Urschriften der Eingangsrechnungen würden in Österreich aufbewahrt. Zu "journalähnlichen Aufzeichnungen im Inland" führte die Beschwerdeführerin aus, dass neben den gerade angeführten Auswertungen und Aufzeichnungen gewährleistet werden könne, dass von allen Journaleintragungen automatisch ein Ausdruck in Österreich erfolge. Diese Ausdrucke könnten fortlaufend abgelegt und im Falle einer Prüfung vorgelegt werden. An Hand im einzelnen aufgeföhrter Codierungen könne von der Buchung mit Hilfe der Beleg-Nummer auch auf den Beleg rückgeschlossen werden. Schließlich ersuchte die Beschwerdeführerin neuerlich um Bewilligung zur Führung der Bücher im Ausland ab dem Jahr 1997.

Mit Bescheid vom 11. November 1997 bewilligte das Finanzamt die Führung der Bücher im Ausland, behielt sich jedoch den Widerruf des Bescheides gemäß § 294 Abs. 1 BAO vor, wenn folgende Voraussetzungen nicht mehr gegeben sein sollten:

"1. Die Grundbücher, die insbesondere der Dokumentation der einzelnen Geschäftsfälle dienen, werden im Inland geführt.

2. Wird auch das Journal über eine EDV im Ausland erstellt, werden im Inland dem Journal gleichwertige Aufschreibungen geföhrert, soweit sie für die Beweiskraft der Buchführung erforderlich sind. Derartige Aufschreibungen werden dem Journal als funktionell gleichwertig anzusehen sein, wenn sie die chronologische und vollständige Erfassung der Geschäftsfälle dokumentieren (fortlaufende Belegnummern, Hinweise auf die Art des Geschäftes) sowie eine Abstimmung des erfassten Buchungsstoffes hinsichtlich Richtigkeit und Vollständigkeit der erfassten Beträge und die systemgerechte Weiterverarbeitung gewährleisten.

...

4. Die Übereinstimmung der Geschäftsaufschreibungen und der ausgewiesenen Ergebnisse der Datenerfassung mit dem tatsächlichen Geschehen muss jederzeit leicht überprüfbar sein."

Im Rahmen einer am 9. Oktober 1998 gemäß § 151 Abs. 3 BAO aufgenommenen Niederschrift über das Ergebnis einer bei der Beschwerdeführerin durchgeföhrten Prüfung der Aufzeichnungen verwies der Prüfer unter dem Kapitel Umsatzsteuer im Punkt 1. "Allgemeines" auf die Ausführungen in einer Niederschrift vom 17. September 1998 und führte aus, dass die Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen im Ausland erfolge. Bei Erstellung dieser Abgabenerklärungen seien offensichtlich Übertragungsfehler verursacht worden. In der erwähnten Niederschrift vom 17. September 1998 ist festgehalten, dass die Beschwerdeführerin "per 31.8.1998" davon in Kenntnis gesetzt worden sei, dass eine Prüfung der Aufzeichnungen "mit Beginn 17.9.1998" stattfinden werde. Bei Prüfangsbeginn sei dem Prüfungsorgan am Ort der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden, dass lediglich die Belege (Eingangsrechnungen) vorhanden seien. Der Ausdruck der erforderlichen Grundaufzeichnungen wie der Sachkonten, Personenkonten, monatlichen UVA-Journale und des Journals sei nicht möglich. Es sei bekannt gegeben worden, dass die Probleme im Ausland lägen. Die Abführung der Prüfung der Aufzeichnungen sei auf Grund des Fehlens der nötigen Aufzeichnungen (Sachkonten, Personenkonten, monatliche UVA-Journale, Journale) nicht möglich. Zur Bereitstellung der genannten Aufzeichnungen sei der 5. Oktober 1998 als Nachfrist gesetzt worden.

Mit Bescheid vom 28. September 1998 widerrief das Finanzamt die Bewilligung zur Führung der Bücher im Ausland. Weder würden die entsprechenden Grundaufzeichnungen im Inland geföhrert werden, welche die Grundlage für die systematische Verbuchung der Geschäftsfälle seien und die chronologische, vollständige, richtige und zeitgerechte Erfassung der Geschäftsfälle dokumentieren, noch sei die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen

tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich. Auf die Niederschrift vom 17. September 1998 wurde verwiesen.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin und brachte vor, dass sie aus einer Verkettung unglücklicher Umstände, wie der urlaubsbedingten Abwesenheit der zuständigen Mitarbeiterin des steuerlichen Vertreters, der Unerfahrenheit des befassten Angestellten der Beschwerdeführerin und konzerninterner Kommunikationsprobleme die vom Prüfer verlangten Unterlagen bei Prüfungsbeginn nicht habe vorlegen können. Das Erstellen der Ausdrucke der Buchhaltungsunterlagen sei zwar grundsätzlich, wegen einer Systemumstellung im Ausland in diesem Zeitraum aber nicht am 17. September 1998 möglich gewesen. Im Rahmen von späteren Besuchen des Prüfers hätten die entsprechenden Ausdrucke vorgelegt werden können. Dem Vorwurf, dass Grundaufzeichnungen wie Sach- und Personenkonten nicht hätten vorgelegt werden können, entgegnete die Beschwerdeführerin, dass es sich bei den Sach- und Personenkonten nicht um Grundaufzeichnungen, sondern um jene Teile der Buchführung handle, die im Ausland geführt werden könnten. Neben den Eingangsrechnungen, die fortlaufend nummeriert würden, seien an weiteren in Österreich vorhandenen Buchhaltungsunterlagen die Kassenaufzeichnungen zu nennen, die durch das EDV-System täglich erstellt würden. Auch die fortlaufend nummerierten Ablichtungen der Ausgangsrechnungen würden in Österreich aufbewahrt werden. Die Journalfunktion hinsichtlich der Eingangs- und Ausgangsrechnungen könne mittels eines Dateneingabeprotokolls nachgewiesen werden.

Die Gruppe Systemprüfung des Finanzamtes nahm zur Berufung Stellung und führte u.a. aus, dass es nicht erforderlich gewesen sei, die Ausdrucke der Buchhaltungsunterlagen am 17. September 1998 zu erstellen. Die Beschwerdeführerin habe dazu den Zeitraum vom 31. August bis 17. September 1998 zur Verfügung gehabt. Im Zusammenhang mit der Prüfung im September 1998 sei "die Gewährleistung" nicht eingehalten worden, dass von allen Journaleintragungen automatisch ein Ausdruck in Österreich erfolge, dieser fortlaufend abgelegt und im Falle einer Prüfung vorgelegt werden könne. Weiters merkte die Gruppe Systemprüfung zu einem in der Stellungnahme unter Anführungszeichen wiedergegebenen Text (aus dem Antragsschreiben vom 28. Oktober 1997) an, dass im "Ausdruck" nicht ersichtlich sei, ob es sich um eine "Splitbuchung" handle, weil am "Ausdruck" keine Spalte für das Gegenkonto vorgesehen sei. Es müsste zu jeder Buchung der Beleg ausgehoben werden, um das im Buchungsstempel vermerkte Gegenkonto zu ersehen. Die Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse sei weder während der "Systemprüfung Anfang 1997" noch im Zuge der Prüfung im September 1998 ohne Erschwernisse möglich gewesen.

In einer Gegenäußerung vom 3. September 1999 entgegnete die Beschwerdeführerin, dass es jedenfalls ausreichend sei, wenn erforderliche Unterlagen in der Zeit zwischen der Anmeldung und dem Beginn der Prüfung erstellt bzw. herbeigeschafft werden könnten. Der Einwand der urlaubsbedingten Abwesenheit der zuständigen Mitarbeiterin des steuerlichen Vertreters sei daher durchaus zulässig. Der Zeitraum zwischen dem 31. August und dem 17. September sei zwar ein vertretbarer Zeitraum für die Erstellung und Vorlage der Unterlagen, dass der Ausdruck der Unterlagen letztendlich nicht möglich gewesen sei, sei aber hauptsächlich an der Systemumstellung im Ausland gelegen, die auf Grund konzerninterner Kommunikationsprobleme in Wien nicht bekannt gewesen sei. Dies hätte auch bei einer Konzerngesellschaft im Inland bei einer vergleichbaren Kontrolle auftreten können. Die Tatsache, dass im Rahmen von späteren Besuchen des Prüfers die erforderlichen Ausdrucke hätten vorgelegt werden können, beweise, dass das EDV-System grundsätzlich den Anforderungen für die Buchführung im Ausland entspreche.

In ihrem nach Abweisung der Berufung durch die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes eingebrachten Vorlageantrag wies die Beschwerdeführerin neuerlich darauf hin, dass der Umstand, die Vorlage der erforderlichen Unterlagen sei nicht zu Beginn der Prüfung, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt, auf die in der Berufung angeführte Verkettung unglücklicher Umstände zurückzuführen sei. Das EDV-System entspreche grundsätzlich den Anforderungen für die Führung der Bücher im Ausland. Im weiteren Verlauf der Prüfung hätten sehr wohl die Unterlagen zur Verfügung gestellt werden können, wie sie vom Prüfer verlangt worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führt die belangte Behörde aus, dass ein Widerruf der im Jahr 1997 erteilten Bewilligung zur Führung der Bücher im Ausland strittig sei. Nicht strittig sei die Frage, ob die Voraussetzungen für die Bewilligung zur Buchführung im Ausland zu einem späteren Zeitpunkt vorgelegen seien oder nicht. Dass der "Vertreter" der Beschwerdeführerin die Bedeutung der "rechtzeitigen Zurverfügungstellung" der Buchungsunterlagen im Jahr 1998 nicht erkannt und deshalb auf den Ausdruck der Unterlagen auf Grund seiner Unerfahrenheit auf den letztmöglichen Termin verschoben habe, könne die Nichtvorlage der Ausdrucke ebenso wenig rechtfertigen wie der Hinweis auf die

behauptete Umstellung des Systems, von der die Beschwerdeführerin als Tochter eines internationalen Konzerns auf Grund konzerninterner Kommunikationsprobleme nichts gewusst haben wolle.

Der Verpflichtung, die im Ausland geführten Bücher und Aufzeichnungen über Verlangen zur Einsichtnahme durch den Prüfer ins Inland zu bringen, sei innerhalb der nach Ansicht der belangten Behörde ausreichenden Frist nicht entsprochen worden. Die im Bewilligungsbescheid als Widerrufsgrund angeführte Bedingung der leichten Überprüfbarkeit der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse sei daher schon mangels Vorlage der Buchhaltungsunterlagen "nicht gewährleistet" gewesen. Darüber hinaus seien die im Bewilligungsbescheid geforderten "dem Journal gleichwertigen Aufschreibungen" nicht im Inland geführt worden, der jährliche Gesamtausdruck des Jahres 1997 sei bis dahin nicht angefertigt worden. Schließlich wies die belangte Behörde auf die "von den Prüfern festgestellte, spezielle Art der Belegerfassung (häufig ohne Gegenkontoangabe)", die es ohne Belegeinschau trotz Angabe von Codes nicht verlässlich festzustellen ermöglicht habe, ob "ein Geschäftsvorfall als steuerpflichtig oder ein steuerfreier Umsatz" erfasst worden sei. Aus den "aufgezeigten Feststellungen im Rahmen der Umsatzsteuernachschaub" ergebe sich, dass die Voraussetzungen für die Bewilligung zur Führung der Buchhaltung im Ausland nicht vorgelegen seien. Da es auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erlassung des Widerrufsbescheides ankomme, nicht aber auf die in einem späteren Zeitraum, sei auf die diesbezüglichen Ausführungen im Berufungsverfahren nicht einzugehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde stützt sich im angefochtenen Bescheid darauf, dass es bei der Prüfung der Frage, ob ein Widerrufsgrund vorliege, auf den Zeitpunkt der Erlassung des Widerrufsbescheides (gemeint durch das Finanzamt) ankomme und spätere im Verwaltungsverfahren vorgebrachte Umstände unerheblich seien. Damit verkennt die belangte Behörde jedoch die Rechtslage.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO idF vor der Änderung durch das AbgRmRefGBGBI. I Nr. 97/2000 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern die Berufung nicht zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Berufungsbehörde hat grundsätzlich auf Grund der zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage zu entscheiden, soweit sich nicht insbesondere aus dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften das Gebot zur Anwendung der Rechtslage zu einem bestimmten früheren Zeitpunkt ergibt oder ein Sachverhalt zu einem in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt zu Grunde zu legen ist. Auch im Fall eines Widerrufs gemäß § 294 Abs. 1 BAO hat die Berufungsbehörde von der Sachlage auszugehen, die im Zeitpunkt der Erlassung des Berufungsbescheides vorliegt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 2001, 98/15/0165).

Auf Grund der nicht zutreffenden Rechtsansicht der belangten Behörde ist sie auf die im Verwaltungsverfahren vorgebrachten Einwände der Beschwerdeführerin nicht eingegangen, die geforderten Unterlagen und Ausdrucke seien zu einem späteren Zeitpunkt im Laufe der Prüfung vorgelegt worden und das System sei grundsätzlich und damit im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides geeignet, den Anforderungen und Voraussetzungen des Bewilligungsbescheides zu entsprechen. Der Prüfer hatte der Beschwerdeführerin der Aktenlage zufolge (Niederschrift vom 17. September 1998) eine Nachfrist zur Vorlage der Unterlagen bis 5. Oktober 1998 gesetzt, vor deren Ablauf das Finanzamt den Widerrufsbescheid vom 28. September 1998 erließ.

Soweit die belangte Behörde ausführt, dass die Beschwerdeführerin ihrer Verpflichtung nicht entsprochen habe, die im Ausland geführten Bücher und Aufzeichnungen über Verlangen zur Einsichtnahme durch den Prüfer ins Inland zu bringen, übersieht sie, dass eine solche Verpflichtung in den Fällen des § 131 Abs. 1 zweiter Satz BAO in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor der Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 141/2000, besteht, nicht jedoch für auf Grund einer Bewilligung nach § 131 Abs. 1 vierter Satz leg. cit. im Ausland geführte Bücher und Aufzeichnungen.

Die belangte Behörde wirft der Beschwerdeführerin vor, die im Bewilligungsbescheid geforderten "dem Journal gleichwertigen Aufschreibungen" würden nicht im Inland geführt, setzt sich dabei aber mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht auseinander, dass die Eingangsrechnungen fortlaufend nummeriert, Kassenaufzeichnungen im Inland geführt und Ablichtungen der Ausgangsrechnungen (fortlaufend

nummeriert) ebenfalls im Inland aufbewahrt würden und die Journalfunktion dieser Belege durch Dateneingabeprotokolle gewährleistet sei. Auch die Stellungnahme der Systemprüfung des Finanzamtes hielt diesem Berufsvorbringen lediglich entgegen, dass der Journalausdruck nicht habe vorgelegt werden können.

Schließlich weist die belangte Behörde noch auf die "von den Prüfern festgestellte, spezielle Art der Belegerfassung (häufig ohne Gegenkontoangabe)" hin, welche es ohne Belegeinschau trotz Angabe von Codes nicht verlässlich ermöglicht habe, festzustellen, ob ein Geschäftsfall als steuerpflichtig oder als steuerfreier Umsatz erfasst worden sei. Die zum Widerruf führende Niederschrift des Prüfers über die Ergebnisse der von ihm durchgeföhrten Prüfung im Jahr 1998 enthält aber keinerlei derartige Feststellungen. Die belangte Behörde hat offenbar die Ausführungen der Systemprüfung des Finanzamtes in der Gegenäußerung zur Berufung im Auge, welche selbst wieder auf die Feststellungen der im Jahr 1997 zur Abweisung des Erstantrages föhrenden Prüfung verweist. Dass die im Jahr 1997 vor der Abweisung des Erstantrages festgestellte Art der Belegerfassung auch nach den behaupteten Anstrengungen der Beschwerdeführerin und nach der Bewilligung der Führung der Bücher im Ausland im Zeitpunkt der maßgeblichen Prüfung der Aufzeichnungen im Jahr 1998 oder im Zuge des weiteren Verwaltungsverfahrens vorgelegen wäre, lässt sich aktenmäßig gedeckt nicht feststellen.

Mit der Feststellung, dass die von der Beschwerdeführerin selbst vorgeschlagenen jährlichen Gesamtausdrucke des Journals "bis dahin" nicht angefertigt worden seien, übergeht die belangte Behörde infolge ihrer unzutreffenden Rechtsansicht über den Zeitpunkt der Maßgeblichkeit der Sachlage abermals das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren, dass die geforderten Unterlagen im Laufe der Prüfung nach Prüfungsbeginn (und allenfalls nach dem vor Prüfungsabschluss erlassenen Widerrufsbescheid) vorgelegt worden seien.

Aus den angeführten Gründen war der angefochtene Bescheid daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003. Gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 Eurogesetz BGBI. I Nr. 72/2000, war der Betrag des Stempelgebührenersatzes in Euro auszudrücken.

Wien, am 24. September 2003

#### **Schlagworte**

Anzuwendendes Recht Maßgebende Rechtslage VwRallg2

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:2000130185.X00

#### **Im RIS seit**

05.11.2003

#### **Zuletzt aktualisiert am**

10.07.2009

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)