



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 18

GZ. RV/3204-W/02

GZ. RV/3205-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und Festsetzung der Umsatzsteuer für März 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Bw., einem in der Rechtsform einer GmbH betriebenen Unternehmen mit dem Unternehmensgegenstand Personalbereitstellung, Baugewerbe und Mietwagengewerbe, durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde folgende Feststellung getroffen (Tz. 15, 18 und 19 BP-Bericht):

H. B., ein Arbeitnehmer der Bw., habe im Zeitraum 1999/2000 in Ausübung der gewährten Anscheinsvollmacht gegenüber der Fa. Z. Aufträge im Namen der Bw. ausgeführt und Rechnungen (Bl. 154, 156, 162, 163, 170, 172, 174 und 176 Arbeitsbogen der BP Nr. 101027/00) gelegt, die Rechnungsbeträge aber auf sein Bankkonto umgeleitet. Diese in den Abgabenerklärungen der Bw. nicht enthaltenen Umsätze seien der Bw. zuzurechnen, was zu einer Erhöhung der 20 %-igen Umsätze für das Jahr 1999 um 1.148.465,77 S und für März 2000 um 427.792,72 S führte.

Begründend führt der Prüfer aus, die von Unselbständigen für den Arbeitgeber entfaltete Tätigkeit werde umsatzsteuerrechtlich dem Arbeitgeber zugerechnet. Dieser und nicht der Arbeitnehmer sei Leistender und Entgeltsempfänger. Das gelte auch dann, wenn der Angestellte das Entgelt veruntreue. Der Arbeitnehmer werde dadurch nicht Unternehmer, der Arbeitgeber habe das veruntreute Entgelt zu versteuern (VwGH 3.11.1986, 84/15/0079).

Dieser Feststellung der BP vorangehend hatten die Geschäftsführer der Bw. am 22. März 2000 eine Selbstanzeige (Bl. 2 Arbeitsbogen Nr. 101027/00) erstattet. Darin erklären sie, H. B. habe das Firmenpapier der Bw. neu entworfen, mit seinem Konto versehen und ohne Wissen und Einverständnis der Geschäftsführer damit Leistungen fakturiert und Zahlungen auf sein Konto fließen lassen. Die von der Fa. Z. übernommenen Aufträge seien von der Einzelfirma des H. B., Deichgräber, mit seinen eigenen Arbeitern und Leihkräften der Bw. durchgeführt worden. Die Geschäftsführer hätten von der Fa. Z. Kontoauszüge und Rechnungen besorgt, wobei man festgestellt habe, H. B. habe die bindende Auflage – nur nach Rücksprache bzw. Einverständniserklärung durch die Geschäftsführer Aufträge für die Bw. abzuwickeln – übergangen und auf eigene Rechnung, aber unter dem Firmenwortlaut der Bw. Arbeiten durchgeführt und abgerechnet. Die Gelder habe er auf das Konto seiner Einzelfirma überweisen lassen. Bei der Bw. sei nichts eingegangen. Um größeren Schaden für die Finanzverwaltung zu verhindern, sei mit Absprache des FA veranlasst worden, die restlichen Überweisungen auf das Konto der Bw. zu tätigen. Ein Rechnungsbetrag sei am 21. März 2000 auf das Konto der Bw. überwiesen worden.

In der gegen die den Feststellungen der BP folgenden Abgabenbescheide erhobenen Berufung wendet die Bw. ein, die vom Arbeitnehmer H. B. ausgestellten Rechnungen seien nicht in der gewährten Anscheinsvollmacht im Auftrag der Bw., sondern in schwerer Betrugsabsicht für seine eigene Firma mit seinem eigenen Bankkonto ausgeführt und gelegt worden. Diese Beträge könnten daher nicht der Bw. zugerechnet werden.

In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme weist der Prüfer darauf hin, H. B. habe die Rechnungen nicht für seine eigene Firma gelegt, sondern im Namen der Bw. H. B. sei im relevanten Zeitraum Arbeitnehmer der Bw. gewesen. Der Prüfer verweist dazu auf § 1029 ABGB (Anscheinsvollmacht). Da der Selbstanzeige zu entnehmen sei, dass die Bw. weitere Überweisungen auf ihr Konto veranlasst und auch tatsächlich bereits einen Rechnungsbetrag über 123.246,51 S vereinnahmt habe, habe sie über die offenen Forderungen aus den strittigen Ausgangsrechnungen verfügen können.

Dieser Stellungnahme hält die Bw. entgegen, die BP habe Kenntnis von der Existenz der Einzelfirma des H. B. gehabt. H. B. habe die Rechnungen wohl mit dem Briefkopf der Bw. versehen, aufgrund der Angabe des Bankkontos habe aber die Einzelfirma die Rechnungen kassiert. Das Erkenntnis des VwGH vom 3.11.1986 sei auf den gegenständlichen Fall, wo Anscheinsvollmacht und eigener Betrieb des Anscheinsvollmachtsinhabers vorliegen würden, nicht anwendbar. Weiters sei, da bei der Bw. nur ein Betrag von 123.246,31 S eingegangen sei, auch nur dieser Betrag der Bw. zuzurechnen.

Aus dem Inhalt der vorgelegten Akten wird folgendes festgestellt:

Mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes St. Pölten als Schöffengericht vom 14. Mai 2003, 20 Hv 1097/01i wurde H. B. nach Abgabe eines vollen und umfassenden Geständnisses schuldig erkannt, er habe im Jahr 1999 sowie im März 2000 zur Ausführung der von Verfügungsberechtigten der Bw. bewirkten Abgabenverkürzung von 160.563,00 S bzw. 85.559,00 S an Umsatzsteuer beigetragen, indem er sich Kunden gegenüber als Bevollmächtigter des Unternehmens ausgab, im Namen der Bw. Aufträge ausführte, Rechnungen legte und die Erlöse vereinnahmte, wodurch die Umsätze in den Steuererklärungen der Bw. nicht aufgenommen wurden.

In der Urteilsbegründung wird dazu ausgeführt, H. B. habe als Arbeitnehmer der Bw. nicht nur die ihm aufgetragenen Arbeiten durchgeführt, sondern auch selbst Verträge im Namen der Bw. abgeschlossen, wobei er sich als Bevollmächtigter der Bw. ausgab. So habe er mit der Fa.

Z. Vertragsverhandlungen geführt, im Namen der Bw. selbst abgeschlossen und auf den durch ihn selbst verfassten Rechnungen allerdings seine eigene Kontonummer angegeben. Die lukrierten Erlöse seien in der Folge nicht in den Steuererklärungen der Bw. aufgenommen worden.

Bei seiner Vernehmung als Beschuldigter vor dem Landesgericht St. Pölten (Bl. 97 Strafakt des Landesgerichts St. Pölten) am 26. September 2001 sagte H. B. zu seiner Funktion in der Bw. bzw. hinsichtlich der Anscheinsvollmacht und der dabei im Namen der Bw. gelegten Rechnungen aus, er habe seit Gründung seines Unternehmens im Jahr 1986 und der späteren Umwandlung in die berufungswerbende GmbH immer Rechnungen an die Firmen gelegt. Die beiden Geschäftsführer hätten nie Rechnungen an die Kunden gelegt. Er sei nur deshalb Angestellter der Bw. gewesen, weil ihm der Geschäftsführer W. B. dazu geraten habe. Zur genaueren Erklärung gab H. B. an, sich bei den Aufträgen der Fa. Z. so verhalten zu haben, dass er zuerst mit seinem Einzelunternehmen Deichgräberei gearbeitet habe, für den weiteren Bau habe man allerdings eine Konzession, über die er als Einzelunternehmer nicht verfügte, gebraucht, weshalb im weiteren Verlauf die Bw. mit ihren Arbeitskräften eingeschritten sei.

Anlässlich einer Befragung durch das FA (Bl. 5 Arbeitsbogen der BP Nr. 101085/00) erklärte H. B., seit Beginn der berufungswerbenden GmbH Arbeitnehmer gewesen und für sämtliche Arbeiten wie Anbotslegung, Auftragsannahme, Einstellung und Einteilung der Arbeiter, Rechnungslegung zuständig gewesen zu sein. Er habe im Auftrag der Bw. mit Firmen wie z.B. der Fa. Z. abgeschlossen.

Einer der beiden Geschäftsführer der Bw., W. B., sagte bei seiner Befragung durch das FA am 5. Mai 2000 (Bl. 180 Arbeitsbogen der BP Nr. 101085/00), er habe im Oktober 1998 aufgrund diverser Vorfälle H. B. mündlich davon in Kenntnis gesetzt, dass er künftig nur mehr nach Rücksprache mit dem zweiten Geschäftsführer Akkord Aufträge für die Bw. abschließen dürfe. Bei seiner Vernehmung in der Hauptverhandlung vor dem Landesgericht St. Pölten am 28. Feber 2002 (Bl. 141 Strafakt des Landesgerichts St. Pölten) erklärte der W. B., für Lohnverrechnung und Buchhaltung der Bw. zuständig gewesen zu sein. Zur Frage der Erstellung von Rechnungen für die Bw. gab W. B. an, fast jeden Sonntag die Stundenberichte übernommen zu haben. Die Frage, wenn einer bestimmten Firma Rechnungen gelegt worden seien, ob H. B. eingebunden gewesen sei, beantwortete er mit ja, der zweite Geschäftsführer habe ihm die Aufträge gegeben.

Im Arbeitsbogen der BP Nr. 101027/00 (Bl. 65 – Bl. 185) befinden sich Unterlagen (wie Aufträge mit der Fa. Z. betreffender Schriftverkehr, Rechnungen) über in den Jahren 1997 und 1998 zwischen der Bw. und der Fa. Z. abgewickelte Aufträge.

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

Streit besteht darüber, ob die im Zeitraum 1999/2000 an die Fa. Z. erbrachten, von H. B. mit den streitgegenständlichen Rechnungen im Namen der Bw. fakturierten Leistungen der Bw. zuzurechnen sind.

Leistungen sind umsatzsteuerlich demjenigen Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dem Unternehmer sind auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer erbringen lässt (VwGH 18.12.1996, 95/15/0149).

H. B. war im fraglichen Zeitraum Arbeitnehmer der Bw. Er hat in dieser Eigenschaft bereits in den Jahren davor im Namen der Bw. Vereinbarungen mit der Fa. Z. getroffen und Rechnungen an die Fa. Z. gelegt.

Dass H. B. die Rechnungen ausgestellt hat, ist durch seine Unterschrift auf aus den Jahren 1997 und 1998 stammenden Rechnungen dokumentiert. Die Zeichnung der Rechnungen erfolgte teils in der Form, dass H. B. dem Firmenwortlaut der Bw. seinen Namen hinzufügte, teils nur durch die Unterschrift des H. B.

Einen Beweis dafür, dass H. B. im Namen der Bw. mit der Fa. Z. Verhandlungen geführt und Vereinbarungen getroffen hat, gibt der im Arbeitsbogen Nr. 101027/00 enthaltene Schriftverkehr zwischen der Bw. und der Fa. Z., wobei diese Schreiben jeweils in der Form gezeichnet sind, dass H. B. dem Firmenwortlaut der Bw. seinen Namen hinzugefügt hat. Beispielhaft seien folgende Schreiben genannt:

- Auftragsschreiben der Fa. Z. an die Bw. vom 11. April 1997 (Bl. 71);
- Rechnung der Fa. Z. an die Bw. vom 27. November 1997, auf die am 20. Februar 1998 unter Beisetzung der Unterschrift des H. B. "Einverstanden" geschrieben wurde (Bl. 75);
- Schreiben der Bw. an die Fa. Z. vom 3. Jänner 1998 (Bl. 76) betreffend Nichtanerkennung einer von der Fa. Z. gelegten Rechnung sowie vom 7. Jänner 1998 (Bl. 77) betreffend von der Fa. Z. nicht termingerecht erbrachte Abbrucharbeiten;

- Schreiben der Bw. an die Fa. Z. vom 17. April 1997 (Bl. 81) betreffend Stellungnahme und Zusatzbedingungen; dieses Schreiben enthält außerdem handschriftliche Korrekturen, die jeweils durch die Unterschrift des H. B. bestätigt sind;
- Allgemeine Geschäftsbedingungen der Bw., gerichtet an die Fa. Z. (Bl. 85); darin enthaltene händische Korrekturen sind ebenfalls durch die Unterschrift des H. B. bestätigt;
- Eidesstattliche Erklärung der Bw. betreffend u.a. Arbeitsgenehmigung des von ihr beigestellten Personals vom 15. April 1997, gerichtet an die Fa. Z. (Bl. 87).

Daraus folgt, dass H. B. für die Fa. Z. Bezugsperson für den mit der Bw. geführten Schriftverkehr und für die Verhandlungen über den Abschluss neuer Aufträge war. H. B. war es, der für die Bw. Aufträge annahm, Bedingungen festlegte oder änderte, Reklamationen vornahm und Rechnungen legte.

Der mit der Fa. Z. geführte Schriftwechsel, die Ausstellung der Rechnungen durch H. B., die Aussage des Geschäftsführers W. B., sich nur um Lohnverrechnung und Buchhaltung gekümmert zu haben bzw. der zweite Geschäftsführer A. G. habe H. B. Aufträge zur Ausstellung von Rechnungen erteilt sowie die eigene Darstellung des H. B., in der Bw. für sämtliche Arbeiten wie Anbotslegung, Auftragsannahme, Einstellung und Einteilung der Arbeiter und Rechnungslegung zuständig gewesen zu sein, fügen sich zu einem Bild zusammen, welches die Annahme rechtfertigt, dass die tatsächliche Besorgung der Geschäfte der Bw. in den Händen des H. B. lag. In dieses Bild passt auch das Vorbringen der Geschäftsführer über die dem H. B. angeblich auferlegte interne Verpflichtung, vor Abschluss von Aufträgen für die Bw. Rücksprache zu halten, da eine etwaige interne Beschränkung der Berechtigung zum Abschluss von Aufträgen das Bestehen einer solchen Berechtigung nach außen hin impliziert.

Die Geschäftsführer haben die faktische Betriebsführung durch H. B. geduldet. Sie haben sich in die laufende Geschäftsgebarung sichtlich nicht eingeschaltet. Die von H. B. abgewickelten Geschäfte bzw. die Ergebnisse hieraus haben jahrelang Eingang in die Bücher und Abgabenerklärungen der Bw. gefunden.

Die Geschäftsführer der Bw. haben – aktenkundig zumindest seit 1997 - ein Verhalten gesetzt, das der Fa. Z. keinen vernünftigen Grund gegeben hat, daran zu zweifeln, H. B. habe auch in den Jahren 1999 und 2000 so wie in den davor liegenden Jahren die Rechtsmacht gehabt, im

Namen der Bw. zu handeln und die Bw. aus den den berufungsgegenständlichen Rechnungen zugrundeliegenden Aufträgen zu berechtigen und zu verpflichten.

Wenn die Geschäftsführer in der Selbstanzeige vom 22. März 2000 erklären, H. B. habe bindende Auflagen – nur nach Rücksprache bzw. Einverständniserklärung durch die Geschäftsführer Aufträge für die Bw. abzuwickeln – übergangen und der Geschäftsführer W. B. bei seiner Befragung am 5. Mai 2000 angibt, im Oktober 1998 habe er aufgrund diverser Vorfälle H. B. mündlich davon in Kenntnis gesetzt, dass er künftig nur mehr nach Rücksprache mit dem zweiten Geschäftsführer Akkord Aufträge für die Bw. abschließen dürfe, so ist dem entgegenzuhalten, dass es sich hier nur um allfällige Beschränkungen im Innenverhältnis handeln konnte, auf die sich die Bw. Dritten, konkret der Fa. Z. gegenüber nicht zu berufen vermochte. Hätten die Geschäftsführer ein ernsthaftes Interesse an einer Beschränkung der Vertretungsmacht des H. B. gehabt, so wäre es an Ihnen gelegen, für eine wirksame Durchsetzung dieser Beschränkung zu sorgen, indem sie diesen Umstand der Fa. Z. bekannt geben. Die Geschäftsführer wussten ja nicht nur von den geschäftlichen Kontakten der Bw. zur Fa. Z., sie haben vielmehr die Vertretung der Bw. der Fa. Z. gegenüber durch H. B. hingenommen und dadurch den Anschein der Vertretungsmacht des H. B. hervorgerufen.

Aufgrund des weiterbestehenden äußeren Anscheins war H. B. weiterhin in der Lage, im Namen der Bw. Verträge abzuschließen und diese dadurch zu berechtigen und zu verpflichten. Letztlich ist es ein Versäumnis der Geschäftsführer und liegt daher auch in deren Verantwortung, H. B. bei Abwicklung der Geschäfte für die Bw. nicht genauer kontrolliert zu haben. An der Zurechnung der von H. B. namens der Bw. bewirkten Umsätze vermag dieses Versäumnis jedenfalls nichts zu ändern.

Die Bw. muss sich daher auch jene Leistungen zurechnen lassen, die H. B. im Jahr 1999 und im März 2000 im Namen der Bw. an die Fa. Z. ausgeführt bzw. fakturiert hat. Der Umstand, dass H. B. sich einen Großteil der an die Fa. Z. im Jahr 1999 und im März 2000 in Rechnung gestellten Beträge zugeeignet hat, bedeutet nicht, dass er deshalb die Leistungen in der eigenen Risikosphäre bzw. in der Risikosphäre seines Einzelunternehmens erbracht hat. Auch wenn Angestellte des Unternehmers Entgelte veruntreuen, ist die vom Angestellten entfaltete Tätigkeit nämlich dem Arbeitgeber zuzurechnen (VwGH 3.11.1986, 84/15/0079).

H. B. hat im fraglichen Zeitraum zwar auch ein Einzelunternehmen geführt. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, jede von ihm gesetzte Handlung sei eine solche im Rahmen seines Unternehmens gewesen.

Aufgrund seiner Eigenschaft als Einzelunternehmer einerseits und der in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer der Bw. bestehenden Anscheinsvollmacht, die Geschäfte seines Arbeitgebers zu besorgen, andererseits, hatte es H. B. in der Hand, Geschäfte als Einzelunternehmer abzuschließen oder die Bw. mit der Durchführung dieser Geschäfte zu betrauen.

Bestätigt wird dies durch das Schreiben der Fa. Z. vom 3. Mai 2000 (Bl. 64 Arbeitsbogen der BP Nr. 101027/00), bei den Vertragsverhandlungen für das mit den berufungsgegenständlichen Rechnungen verrechnete Bauvorhaben habe H. B. sein Einzelunternehmen und die Bw. vertreten.

Damit in Einklang steht die von H. B. gegebene Erklärung, zuerst mit seinem Einzelunternehmen Deichgräberei gearbeitet zu haben, während für weitere Baumaßnahmen angesichts einer hierfür erforderlichen Konzession, über die er als Einzelunternehmer nicht verfügt habe, das Einschreiten der Bw. erforderlich gewesen sei.

Diese Darstellung ist auch plausibel, lag es letztlich schon aus Haftungsgründen im Interesse der Fa. Z. als Auftraggeberin, mit der Durchführung von Arbeiten ein Unternehmen zu betrauen, das auch über eine entsprechende Konzession verfügte.

Bestätigt wird diese Darstellung schließlich auch dadurch, dass in den streitgegenständlichen Rechnungen der Bw. Arbeiten, nämlich Beton- und Stahlbetonarbeiten, Mauerwerks- und Versetzarbeiten, verrechnet werden, die über den Umfang der von H. B. als Einzelunternehmer betriebenen Deichgräberei, die im Wesentlichen in Grabarbeiten im Kanalbau und Aushubarbeiten auf Baustellen besteht, hinausgehen.

Zu dem in der zur Stellungnahme der BP ergangenen Gegenäußerung erhobenen Einwand, von den gegenständlichen Umsätzen sei nur ein Betrag von 123.246,31 S bei der Bw. eingegangen, weshalb ihr auch nur dieser Betrag zuzurechnen sei, ist zu bemerken, dass die Veruntreuung des Entgelts durch einen Arbeitnehmer keine Minderung der Bemessungsgrundlage beim Arbeitgeber zur Folge hat. Dieser hat vielmehr das volle Entgelt zu versteuern (Ruppe, UStG 1994, Kommentar<sup>2</sup>, § 2 Tz. 71).

Im Übrigen bestätigt, worauf bereits der Prüfer in seiner zur Berufung abgegebenen Stellungnahme zutreffend hingewiesen hat, der Umstand, dass die Geschäftsführer die Überweisung der offenen Forderung aus den gegenständlichen Rechnungen auf das Konto der Bw. veranlasst haben, die Verfügungsmöglichkeit der Bw. über diese Forderung. Um gegenüber der Fa. Z. Dispositionen hinsichtlich der Überweisung der noch offenen



Rechnungsbeträge treffen zu können, muss die Bw. aus den von H. B. ausgeführten Leistungen berechtigt worden sein, nämlich berechtigt, von der Fa. Z. die Bezahlung des Entgelts für diese Leistungen zu verlangen. Die Fa. Z. wäre andernfalls diesem Verlangen nicht nachgekommen. Die Verfügungsmöglichkeit der Bw. über die noch offenen Rechnungsbeträge bekräftigt ebenfalls die Zurechnung der von H. B. ausgeführten, den strittigen Rechnungen zugrundeliegenden Leistungen an die Bw.

Dass H. B. die Rechnungen auf ein neues, von der Bw. bis dahin nicht verwendetes Firmenbriefpapier geschrieben hat bzw. dort seine eigene Kontonummer angegeben hat, sagt über die Zurechnung der Leistungen nichts aus. Schließlich hat H. B. ja auch frühere Rechnungen selbständig erstellt.

Nicht zuletzt sei darauf hingewiesen, dass auch das Strafgericht St. Pölten aufgrund des festgestellten Sachverhalts, H. B. habe im Jahr 1999 sowie im März 2000 als Arbeitnehmer der Bw. mit der Fa. Z. Vertragsverhandlungen geführt, im Namen der Bw. Verträge mit dieser Firma abgeschlossen und Rechnungen an diese gelegt, auf den Rechnungen aber nicht die Kontonummer der Bw., sondern seine eigene angeben und dadurch die Rechnungsbeträge (zum Großteil) sich zugeeignet hat, zu dem Ergebnis gelangt ist, dass durch die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer die Verfügungsberechtigten der Bw. Abgabenverkürzungen, zu denen H. B. beigetragen hat, bewirkt haben.

Aus den dargelegten Gründen sind die von H. B. mit den berufungsgegenständlichen Rechnungen fakturierten, im Namen der Bw. im Zeitraum 1999/2000 ausgeführten Umsätze der Bw. zuzurechnen.

Die Berufung war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Wien, 15. September 2003