

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N. **Transport-Ges.m.b.H.**, Adr.Bf., vertreten durch C.C. Steuerberatung GmbH, Adr.StB., über die Beschwerde vom 08. Jänner 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg – nunmehr Finanzamt für Großbetriebe – vom 11. Dezember 2017 betreffend *Körperschaftsteuer 2011 und 2012*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die N.N. Transport-Ges.m.b.H. [= Bf.] ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom yyy 2004 gegründete Gesellschaft mit dem Geschäftszweig Gütertransport und Spedition. Gesellschafterin ist in den Streitjahren die mit Erklärung vom xx 2008 errichtete N.N. Holding GmbH mit dem Geschäftszweig Beteiligung, deren Gesellschafter X.X. ist. X.X. ist auch Geschäftsführer beider Gesellschaften.

Die Bf. verfügt selbst über keine Kraftfahrzeuge, sondern beauftragt „Subfrächter“ (ua. rund sechzehn slowenische Frächter und rund sechs Frächter aus Tschechien bzw. der Slowakei).

Mit Bescheid vom 26. Mai 2014 stellte die Abgabenbehörde eine Unternehmensgruppe (ab der Veranlagung 2013) mit der N.N. Holding GmbH als Gruppenträger und der Bf. sowie zwei weiteren Gesellschaften als Gruppenmitglieder fest.

Für die Streitjahre erklärte die Bf. folgende Umsätze bzw. Einkünfte und Einkommen:

Jahr	Umsätze (KZ 000)	Einkünfte (KZ 777)	Einkommen
2011	13.802.735,24 €	-87.818,88 €	0,00 €
2012	12.400.960,12 €	14.504,05 €	3.626,01 €
2013	13.611.884,21 €	172.286,08 €	95.345,24 €
2014	12.637.458,92 €	66.239,22 €	66.239,22 €
2015	12.065.440,98 €	81.273,08 €	81.273,08 €

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 19. Mai 2017 (erweitert durch den Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 27. September 2017) führte die Abgabenbehörde bei der Bf. eine **Außenprüfung** u. a. betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2011 bis 2015 durch. Dabei stellte der Prüfer Ermittlungen dazu an, ob die Rechnungen des slowenischen Einzelunternehmers Y.Y. über Frachtleistungen, die von der Bf. als Transportaufwand verbucht wurden, Scheinrechnungen sind.

Übersicht Rechnungen 2011 [mit „OZ“ wird die OZ des BFG-Akts angegeben]:

OZ/Seite	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag
27/11	22.12.2010	3.223,43 €
27/10	28.02.2011	2.655,64 €
27/12	29.04.2011	3.900,80 €
27/13	31.05.2011	2.922,40 €
27/14	31.05.2011	2.536,02 €
27/15	30.08.2011	2.673,43 €
27/16	31.10.2011	2.582,44 €
27/17	28.12.2011	2.520,06 €
Summe:	Summe	23.014,22 €

Übersicht Rechnungen 2012:

OZ/Seite	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag
27/18	29.02.2012	3.011,18 €
27/19	20.04.2012	2.512,48 €
27/20	18.05.2012	2.661,02 €
27/21	31.07.2012	3.090,42 €
27/22	31.08.2012	2.612,18 €
27/23	30.10.2012	2.491,08 €
27/24	31.12.2012	3.170,62 €
Summe:	Summe	19.548,98 €

Übersicht Rechnungen 2013:

OZ/Seite	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag
	*	3.261,56 €
27/85	28.05.2013	3.671,40 €
27/91	21.07.2013	3.717,04 €
27/96	28.08.2013	2.809,66 €
27/100	29.11.2013	5.230,34 €
Summe		18.690,00 €

(* Betrag in der Aufstellung des Buchhaltungskontos Nr. 5235, BFG-Akt OZ 27, S. 84. enthalten)

Übersicht Rechnungen 2014:

OZ/Seite	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag
27/107	24.02.2014	2.975,23 €
27/111	31.03.2014	3.916,08 €
27/116	27.05.2014	3.789,42 €
27/121	07.08.2014	4.311,78 €
27/126	30.10.2014	3.001,22 €
27/130	17.12.2014	2.812,18 €
Summe:		20.805,91 €

Übersicht Rechnungen 2015:

OZ/Seite	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag
27/134	27.02.2015	2.431,12 €
27/138	29.04.2015	4.190,78 €
27/143	22.06.2015	3.849,94 €
27/148	11.08.2015	3.381,80 €
27/153	29.10.2015	3.456,86 €
Summe:		17.310,50 €

Übersicht Rechnungen 2016:

OZ/Seite	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag
27/158	19.02.2016	2.651,04 €
27/159	19.04.2016	2.421,20 €
27/160	23.08.2016	2.839,20 €
27/161	28.10.2016	2.290,16 €
Summe:		10.201,60 €

Übersicht Rechnungen 2017:

OZ/Seite	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag
27/163	08.03.2017	2.092,48 €
Summe:		2.092,48 €

Am 29. Mai 2017 verlangte der Prüfer von Frau Q.Q. [ehem. Prokuristin der Bf.] darüber Auskunft, warum die CMR-Papiere nicht von Y.Y., sondern von anderen Frächtern seien. Frau Q.Q. gab an, dass die Abrechnung dieser Frachtaufträge über Y.Y. erfolgte, da dieser als Subfrächter auftrete. Dieser rechne dann mit den Frächtern lt. CMR-Papier ab. Mehr Unterlagen als die Rechnungen und die CMR-Papiere gebe es nicht. Warum Y.Y. bar bezahlt werde, könne sie nicht sagen. Die Aufträge würden von der Bf. an Y.Y. s.p. telefonisch erteilt (siehe Aktenvermerk BFG-Akt OZ 27, S. 83).

Am 30. Mai 2017 teilte X.X. dem Prüfer mit, der Fehler liege „im Unternehmen“, weil sie die UID nicht geprüft hätten (siehe Aktenvermerk BFG-Akt OZ 27, S. 81).

Am 19. Juni 2017 wurde dem Prüfer folgende mit xx 2013 datierte „Kooperationsvereinbarung“ (BFG-Akt OZ 27, S. 77-78) zwischen der Bf. und Y.Y. s.p. ausgehändigt:

„Die Firma N.N. GmbH schließt mit Y.Y. s.p. folgende Vereinbarung:

Zweck der Vereinbarung ist die Vermittlung von Transporten zwischen der N.N. GmbH und slowenischen Frächter / Frachtführern. Y.Y. s.p. wird damit beauftragt für die N.N. GmbH Frachtführer im Raum Slowenien zur Durchführung von Transporten zu akquirieren. Der Auftragnehmer Y.Y. s.p. soll gewährleisten die laufende Geschäftsbeziehung mit den Subfrächtern aufrecht zu erhalten und zu fördern.

Der Auftragnehmer Y.Y. s.p. wird seine Tätigkeit ausschließlich in Slowenien durchführen. Aufträge, die im Rahmen dieser Kooperationsvereinbarung abgewickelt werden sollen, können nur nach vorheriger Zusage der N.N. GmbH angenommen werden. Das heißt, dass vor Zusage einer Leistung an Frächter die Zustimmung der jeweils anderen Partei einzuholen ist.

Insbesondere ist die Abstimmung über die angebotenen Leistungen, Termine und Preise verpflichtend. Es können keine Vereinbarungen ohne Zustimmung der N.N. GmbH getroffen werden. Die Festlegung der Preise und Verkaufsbedingungen der Transporte obliegt ausschließlich der N.N. GmbH. Der Auftragnehmer hat kein Recht Preise oder Bedingungen für Aufträge festzulegen, die in weiterer Folge von der Firma N.N. GmbH (Auftraggeber) an die jeweiligen Subfrächter vergeben werden.

Y.Y. s.p. ist verpflichtet bei seiner Tätigkeit mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu agieren und die Interessen des Unternehmens zu wahren. Er verpflichtet sich weiters die Entrichtung sämtlicher Abgaben aufgrund seiner selbständigen Tätigkeit in Eigenverantwortung zu entrichten. Außer auf eine vereinbarte Provision gibt es keinen weiteren Anspruch auf Vergütungen. Abrechnungsmodalität - Berechnung 1 Euro bzw. 50 Cent je Tonne, bzw. ein Pauschalbetrag von 30 Euro je Auftrag. Es eine Obergrenze von 5.000,- Euro je Quartal (Jahresdurchschnitt) vereinbart. Die Abrechnung erfolgt quartalsweise im Nachhinein.

Dieser Vertrag wird für ein Kalenderjahr abgeschlossen und kann durch einen eingeschriebenen Kündigungsbrief unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist beendet werden. Der Kooperationspartner/Vertragspartner verpflichtet sich, alle Informationen, Daten und Unterlagen, die zwischen ihm und der N.N. GmbH im Zuge der Zusammenarbeit ausgetauscht werden, streng vertraulich zu behandeln und alle erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um deren Kenntnisnahme und Verwertung durch Dritte zu verhindern. Die Vertraulichkeits- und Geheimhaltungsvereinbarung tritt mit Unterfertigung durch die Vertragsparteien in Kraft und gilt für den gesamten Zeitraum der aufrechten Kooperations-Vereinbarung. Auch nach Beendigung der Kooperation gilt diese Vereinbarung unbegrenzt weiter.

Dieser Vertrag ersetzt jedes vorheriges mündliches oder schriftliches Abkommen. Etwaige Änderungen dieser Vereinbarung sind in Schriftform durchführen.“

Am 21. Juni 2017 wurde X.X. (als Verdächtiger) einvernommen. Der Niederschrift über die Einvernahme (BFG-Akt OZ 27, S. 69-71) ist zu entnehmen:

„1) Welche Geschäftsverbindung besteht zwischen ihrem Unternehmen und Herrn Y.Y.?

Herr Y.Y. vermittelt Frächter, welche für die N.N. Transporte durchführen. Weitere Leistungen werden nicht erbracht.

2) Welche genaue Tätigkeit (was ist seine genaue Aufgabe) führt Herr Y.Y. für das Unternehmen aus?

Er vermittelt in erster Linie slowenische Frächter.

3) Warum werden diese Rechnungen auf dem Konto 5235.0 (Transportaufwand 0 % EU) verbucht, wenn es keine Transportrechnungen sind? Warum erfolgt die Verbuchung nicht auf dem Konto Provisionen?

Das entzieht sich meiner Erkenntnis. Die Vereinbarung wie die Provisionen abgerechnet werden sollen hat Herr Z.Z. angeordnet. Herr Z.Z. ist der Logistikleiter.

4) Warum erfolgt die Abrechnung so als ob Herr Y.Y. die Transporte durchgeführt hätte (Fahrtstrecke, Gewicht, Preis pro Tonne, Betrag) und nicht mit einer Berechnung Tonne x Preis wie in der Vereinbarung dargestellt?

Das wäre eine Möglichkeit in der Form gewesen. Herr Z.Z. hat das so vereinbart und vereinfacht. Dementsprechend wurde das von Herrn Z.Z. Herrn Y.Y. mitgeteilt und der hat dann die entsprechende Abrechnung geschrieben.

5) Warum wurden zu den Rechnungen auch die CMR-Papiere dazugegeben zumal diese auf den Rechnungen ausgewiesenen Transporte auch von den tatsächlichen Frachtführern (mit CMR-Papieren) abgerechnet wurden?

Das entzieht sich meiner Kenntnis. Dafür war Herr Z.Z. zuständig und verantwortlich.

6) Wer erstellt die Rechnungen und auf welcher Grundlage werden diese erstellt?

Die Rechnungen erstellt Herr Y.Y.. Die Grundlage kommt von Herrn Z.Z.. Er teilt die Abrechnungsgrundlagen Herrn Y.Y. mit.

7) Wo befinden sich diese Berechnungen?

Herr Z.Z. berechnet das. Die Berechnungen liegen derzeit nicht auf. Ermittlung erfolgte am Bildschirm und wurde nicht archiviert. Diese können aber aus den vorhandenen Unterlagen nachträglich erstellt werden.

8) Werden Frachtleistungen auch direkt mit den betreffenden Frächtern abgerechnet?

Ja, es werden auch direkt Leistungen mit den Frächtern abgerechnet, die nicht über Herrn Y.Y. laufen.

9) Wurden mit den slowenischen Frächtern auch bereits vor der Vereinbarung mit Herrn Y.Y. Umsätze getätigt?

Möglich, kann ich derzeit nicht sagen.

10) Warum werden diese Provisionen bar ausbezahlt?

Er ist in Marburg zuhause. Aufgrund der Nähe kommt er das Geld bar abholen.

11) Warum wurde keine UID-Nr. abgefragt?

Das entzieht sich meiner Kenntnis.

12) Warum wurde die Vereinbarung nicht sofort vorgelegt, sondern erst am 19. Juni 2017?

Grundsätzlich ist das die Grundlage, auf Grund derer die Abrechnung der Provisionen erfolgt. Ich war in die Sache nicht involviert, sondern Fr. Q.Q.. Ich habe diese Vereinbarung heraussuchen lassen.

13) Wer legt fest, wann Herr Y.Y. 0,50 Cent erhält bzw. 1 Euro bzw. 30 Euro erhält.

Das legt Herr Z.Z. fest.“

Am 05. September 2017 wurde Y.Y. (als Verdächtiger) einvernommen. Der Niederschrift über die Einvernahme (BFG-Akt OZ 27, S. 46-48) ist zu entnehmen:

„Herr Y.Y. gibt nach erfolgter Zeugenbelehrung an, dass er eben der Cousin von Herrn X.X. ist und somit ein Verwandter des Verdächtigen ist.

„Daher möchte ich mein Aussageverweigerungsrecht als Zeuge nach § 104 Abs. 1 lit a FinStrG in Anspruch nehmen. Zusätzlich möchte ich auch das Aussageverweigerungsrecht über Fragen, deren Beantwortung mir die Gefahr einer strafgerichtlichen oder finanzstrafbehördlichen Verfolgung zuziehen würde nach § 104 Abs. 1 lit b FinStrG in Anspruch nehmen.“

Herr Y.Y. wird von den Organen der Behörde dahingehend informiert, dass die Behörde davon ausgegangen ist, dass der Sachverhalt von ihm in der heutigen Zeugenvernehmung soweit wie möglich aufgeklärt werden sollte, da ja er als Zeuge von Herrn X.X. der Behörde stellig gemacht worden ist. Herr Y.Y. gibt daraufhin zu Protokoll, dass es richtig ist, dass er von Herrn X.X.

ersucht wurde den Sachverhalt der Behörde gegenüber aufzuklären.

„Nur habe ich bis dato nicht gewusst, dass es solche Aussageverweigerungsrechte als Zeuge gibt.“

Herrn Y.Y. wird zur Kenntnis gebracht, dass er nunmehr nicht mehr als Zeuge befragt werden kann und wird, sondern seine Stellung auf die eines Verdächtigen geändert werden muss. Herr Y.Y. wird deshalb dahingehend rechtsbelehrt und wird ihm eine Rechtsbelehrung für Verdächtige und Beschuldigte eines Finanzstrafverfahrens (FSTR9) sowohl in deutscher als auch in slowenischer Sprache ausgehändigt.

Herrn Y.Y. wird danach mitgeteilt, dass der Verdacht besteht, dass er an die Firma N.N. GmbH Rechnungen gelegt hat, wobei er die in den Rechnungen ausgewiesenen Lieferungen und Leistungen nicht erbracht habe und es somit zu sogenannten Scheinrechnungsausstellungen gekommen ist. Der Zeitraum dieser Rechnungserstellungen umfasst zumindest die Jahre 2013 bis März 2017. Dem Verdächtigen wird weiter von den Organen der Behörde mitgeteilt, dass er sich zur Sache berechtigt ist zu äußern oder auch nicht aussagen muss und sich zuvor mit einem Verteidiger beraten kann.

Herr Y.Y. gibt zu Protokoll, dass er zum vorgehaltenen Sachverhalt derzeit keine Aussagen tätigen möchte und wird, und er sich zuvor bzw. vor einer weiteren allfälligen Einvernahme mit einem Rechtsanwalt beraten möchte.

Abschließend wird das Protokoll ausgedruckt und von Frau Diplomdolmetscherin LL Herrn Y.Y. in slowenischer Sprache vorgelesen und von allen Personen unterfertigt.

Herrn Y.Y. wurde über Ersuchen eine Kopie dieses Protokolls vom heutigen Tage persönlich ausgehändigt.“

Am 05. September 2017 wurde Z.Z. (als Zeuge) einvernommen. Der Niederschrift über die Einvernahme (BFG-Akt OZ 27, S. 38-42) ist zu entnehmen:

„Frage: Seit wann sind sie bei der Firma N.N. GmbH beschäftigt und welche Tätigkeiten im Detail verrichten sie im Unternehmen?

Antwort: Ich bin seit 02. November 2004 bei der N.N. GmbH als operativer Leiter aller Disponenten, davon haben wir derzeit rd. 10 an der Zahl, tätig. Ich war vorher bei einer Spedition in Ort-Slow. beschäftigt und war Herr X.X. bei Firma J.J. beschäftigt. Aus dieser Vorzeit kannten wir uns und habe deshalb bei der Firma N.N. zu arbeiten begonnen. In unserer Firma ist es grundsätzlich so, dass der einzelne Disponent bis zu zwei Aufträge alleine annehmen und darüber entscheiden darf. Entscheidungen über größere Aufträge müssen die Disponenten mit mir vorher absprechen. Ich bin auch für unsere größeren Kunden zuständig. Unsere Arbeit wird in zwei Gruppen geteilt. Die eine Gruppe ist der Fixbereich, d.h. Disponenten disponieren jene Lkw die laufend und das ganze Jahr für uns fahren. Der andere Teil ist der sogenannte Spot-Bereich, d.h. die Übermengen an Aufträgen werden fremd weitergegeben. Dafür gibt es z.B. verschiedene Internetbörsen oder es rufen uns bekannte Frachtführer kurzfristig an und bieten uns Transportleistungen an. Wenn ich gefragt werde welche unsere größten Kunden sind gebe ich folgendes an - die Firma I, II, III, IV. Die Firma N.N. GmbH hat

selbst keine Kraftfahrzeuge und fährt nur mit Subfrächter. Österreichische Frächter werden als Subfrächter im Spot-Bereich beauftragt z.B. die Firma V, VI, VII. Im slowenischen Bereich beschäftigen wir 8 Frächter im Schubbodenbereich und 8 Frächter im Kipperbereich. Diese rd. 16 slowenischen Frächter sind für dauerhaft im Einsatz. Zusätzlich beschäftigen wir rd. 6 Subfrächter aus Tschechien bzw. der Slowakei. Ich bin somit nur gegenüber Herrn X.X. als Firmeninhaber verantwortlich. Die Kunden schreiben ihre Aufträge grundsätzlich aus und man dazu Anbote legen. Ist man sozusagen der Bestbieter, dann erhält man den jeweiligen Auftrag. Bei uns in der Branche gibt es dann z.B. 3-, 6-Monatskontrakte, auch Jahreskontrakte grundsätzlich in Schriftform. Gegenüber den einzelnen Frächtern bestehen solche vorgenannten Verträge nicht in Schriftform. Es gibt aber gegenüber jedem Frachtführer für jeden Auftrag schriftliche Unterlagen und sonstige Aufzeichnungen. Die schriftlichen Kontrakte und Verträge mit den Kunden werden entweder von mir oder vom GF Herrn X.X. abgeschlossen und unterfertigt. Die Weitergabe des Frachtauftrages an den jeweiligen Frachtführer oder Spediteur obliegt dem jeweiligen zuständigen Disponenten im Unternehmen. Der einzelne Disponent in unserem Unternehmen ist in seiner Arbeit bei der Einteilung grundsätzlich frei, muss aber diese wirtschaftlich und ökonomisch vornehmen.

Frage: Gibt es in ihrem Unternehmen Geschäftsbeziehungen zu einer Firma Y.Y., wenn ja, seit wann gibt es diese Geschäftsbeziehung und in welcher Art?

Antwort: Ja wir haben eine Geschäftsbeziehung zur Firma Y.Y.. Seit wann diese Geschäftsbeziehung besteht, kann ich jetzt nicht angeben. Erinnerung 2009 oder später wurde die Geschäftsbeziehung mit Herrn Y.Y. begründet, wobei ich selbst diese mit Herrn Y.Y. eingegangen bin. Herr Y.Y. war angestellter Lkw-Fahrer bei der slowenischen Firma VIII s.p. Diese Firma hat für die Firma N.N. GmbH Fahrten durchgeführt. Eines Tages habe ich Herrn Y.Y. angesprochen und gefragt, ob er die Firma N.N. GmbH unterstützen könnte. Er solle bei seiner Auslandstätigkeit Fremdfrachtführer, entweder die Fahrer oder die Eigentümer ansprechen und diese Frachtführer mir bekannt geben. Geplant war eben, dass wir als N.N. GmbH bei Transportüberhängen allenfalls diese Fremdfrachtführer die uns bisher nicht bekannt waren beauftragen könnten. Es wäre uns damit geholfen Aufträge abzubauen. Soweit ich mich erinnern kann ist Herr Y.Y. als Lkw- Fahrer bei dieser Firma nach einem Jahr ab Beginn unserer Geschäftsbeziehung ausgeschieden. In weiterer Folge telefonierte Herr Y.Y. mit mir und gab mir einige Namen von Frachtfirmen bekannt. Überwiegend waren es ungarische und slowakische Frachtführer. In weiterer Folge gab ich diese Adressen unseren Disponenten, die dann Kontakt mit diesen aufgenommen haben und versuchten an diese unsere Frachtaufträge weiterzugeben. Unterlagen über jene von Y.Y. genannten Frachtfirmen bzw. eine Aufstellung darüber gab und gibt es nicht. Es wurde alles nur telefonisch abgewickelt. Ich habe mit Herrn Y.Y. mündlich vereinbart, dass er von jenen Fuhren, die er mir vorher als Fremdfrachtführer bekanntgegeben hat pro Tonne 1 Euro bei Exporten Richtung Italien als Provision bekommt. Bei Importen waren es 0,50 Cent pro Tonne. Wenn ich gefragt werde wie die weitere Abrechnung und Abwicklung erfolgt ist, so gebe ich an: Wenn Herr Y.Y. zu mir gekommen ist und gesagt hat er brauchte Geld, dann habe ich diese Vorberechnung vorgenommen. Dazu habe ich unsere

Transportfuhren der Vorzeit (entweder eines Monats oder eines Quartales) angesehen und die transportierten Tonnen ermittelt. Von diesen transportierten Tonnen habe ich jene Tonnenzahl abgezogen die von unseren ständigen Frachtführern erbracht worden sind. Beim verbleibenden Rest handelt es sich um den sogenannten Spot-Bereich, der kurzfristig vergeben wird. Dabei bin ich alle Fremdfrachtführer durchgegangen und habe jene aussortiert bzw. die Tonnenanzahl davon abgezogen, die mir bereits bekannt gewesen sind. Der verbleibende Rest bzw. die verbleibenden Tonnen waren für mich dann jene die von Herrn Y.Y. mit der Adresse vorher bekanntgegeben wurden. Somit hatte er von diesen Tonnen einen Provisionsanspruch. In weiterer Folge habe ich genau über diese Transporte eine Aufstellung gemacht und Herrn Y.Y. per Email übermittelt (Y.Y.@Y.Y.-sp.si). Diese Aufstellung im Sinne der darin ausgewiesenen Transportleistung war ident mit der schlussendlich vom Fremdfrachtführer an uns gelegten Eingangsrechnung. Herr Y.Y. hat meinen vorgegebenen Rechnungsinhalt in seine Rechnung mit seiner Rechnungsadresse etc. übernommen und ist gegen vorheriger Ankündigung mit der ausgedruckten Rechnung zu uns in die Firma gekommen und ich habe Herrn Y.Y. den Rechnungsbetrag in Bar gegen Bestätigung immer ausbezahlt. Diese Vorgehensweise war bei jeder von Herrn Y.Y. gestellten Rechnung gleich und hat die Barauszahlungen außer mir auch sonst niemand vorgenommen. Es gibt deshalb auch keine einzige Geldüberweisung an Herrn Y.Y., weil dieser diese Auszahlungsform so wollte und es war uns auch Recht. Außer an Herrn Y.Y. gibt es in unserem Unternehmen keine weiteren Barauszahlungen. Wenn ich gefragt werde ob ich an Herrn Y.Y. Provisionen für die Bekanntgabe von Frachtfirmen nur einmal bzw. in dem betreffenden Monat bezahlt habe dann gebe ich an, dass Herr Y.Y. von allen nachfolgenden Transporten dieses Frachtführers eben einen Euro pro Tonne bezahlt bekommen hat. Soweit ich mich erinnern kann habe ich einmal gehört, dass es einen schriftlichen Vertrag mit Herrn Y.Y. geben soll, in dem eine Provision von einem Euro pro Tonne für seine Vermittlungsleistung vereinbart sein soll. Ich selbst habe einen solchen Vertrag weder entworfen noch gesehen noch kenne ich dessen Inhalt noch habe ich einen solchen unterfertigt. Wenn mir vorgehalten wird, dass die in der Rechnung ausgewiesene Leistung von Herrn Y.Y. an die N.N. GmbH so nicht erbracht wurde und mir grundsätzlich das auch bewusst gewesen ist habe ich dazu trotzdem keine Änderungen vorgenommen weil, ich vereinfachend die tatsächlichen Provisionszahlungen an Herrn Y.Y. auf jedem betreffenden Transportaufwandskonto verbuchen wollte. Wenn ich gefragt werde, ob ich nunmehr der Außenprüfung im Detail nachweisen kann wie und woraus die einzelnen Provisionsabrechnungen gegenüber Herrn Y.Y. ihre Basis haben und alles mit schriftlichen Uraufzeichnungen dokumentieren kann dann gebe ich an, dass ich keine Uraufzeichnungen im Zusammenhang mit den Namen der Frachtführer die mir Herr Y.Y. damals telefonisch genannt hat habe. Die Vorgehensweise mit Herrn Y.Y. war von mir selbstverständlich mit dem GF Herrn X.X. abgesprochen und von ihm auch so genehmigt worden. Seit Beginn der Außenprüfung gibt es keine Geschäftsbeziehung mehr mit Herrn Y.Y.. Wenn ich gefragt werde, ob es im Unternehmen mit einer anderen Person außer Herrn Y.Y. solche Geschäftsbeziehungen und Abrechnungsmodalitäten gibt, so gebe ich an, dass es in Bezug auf die Vermittlung von Frächtern keine weiteren solcher Fälle gibt. Somit war Herr Y.Y.

der einzige Vermittler. Wenn ich gefragt werde, warum ich keine anderen Personen diesbezüglich angesprochen habe und gerade auf Herrn Y.Y. gekommen bin, so gebe ich an, dass er mir sehr kompetent vorgekommen ist und er mir gute Daten geliefert hat. Gekannt habe ich ihn vorher nicht. Soweit ich mich erinnern kann hat Herr Y.Y. mir gegenüber einmal erwähnt, dass er mit X.X. irgendwie verwandt sein soll. Der GF Herr X.X. hat uns sicher nicht vorgestellt oder etwas über das Verwandtschaftsverhältnis gesagt. Wenn ich gefragt werde, ob es wirtschaftlich ist, wenn ich ohne konkrete schriftliche Vereinbarungen für die Nennung eines Namens in der Folge laufend Provisionszahlungen an eine Person leiste, dann sage ich dazu ja es ist wirtschaftlich.

Frage: Wie hat sich Herr Y.Y. über die Richtigkeit über Abrechnungen versichert?

Herr Y.Y. hat sich überhaupt nicht darüber vergewissert. Es war eine reine Vertrauenssache.

Frage: Wie ist es überhaupt möglich, dass sie die ganze Abwicklung mit Herrn Y.Y.

vorgenommen haben inklusive der Provisionsauszahlung, ohne zu wissen welche Vereinbarung es zwischen der N.N. und Herrn Y.Y. gibt.

Da ich Kenntnis von einer mündlichen Vereinbarung zwischen Herrn Y.Y. und mir habe war mir diese Abrechnungsmodalität daher möglich. Ob Herr X.X. damals dabei war kann ich heute nicht mehr sagen aber er war davon sicher informiert und einverstanden. Sollte es trotzdem eine schriftliche Vereinbarung darüber geben, wovon ich aber keine genaue Kenntnis habe, dann kann diese nur von Herrn X.X. abgeschlossen worden sein und wird diese auch der bisherigen mündlichen Vereinbarung entsprechen, da mich ansonsten Herr X.X. sicher informiert hätte. Zur Klarstellung gebe ich an, dass die Firma N.N. GmbH von Herrn Y.Y. bis auf die vorliegenden Eingangsrechnungen über die Provisionsrechnungen keine anderen weiteren schriftlichen Unterlagen erhalten hat.“

Am 26. September 2017 gab Y.Y. eine Äußerung ab. Der Niederschrift (BFG-Akt OZ 27, S. 34-35) ist zu entnehmen:

„Ich bin zur Klarstellung zum Verwandtschaftsverhältnis der Cousin ersten Grades (dh. mein Vater und die Mutter von Herrn X.X. sind Geschwister) zum Geschäftsführer Herrn X.X..

Ich bin für den Frächter VIII in Slowenien 2008 bis ca. 2010 als Fahrer tätig gewesen.

Herr X.X. hat mich seinerzeit als Fahrer an den Frächter VIII vermittelt. Danach bin ich nur mehr mit Privatauto nach Koper oder an die ungarische Grenze gefahren auf Parkplätze für Lkw um Lkw-Fahrer anzusprechen. Eines Tages hat mich Herr Z.Z. angerufen und gefragt, ob ich Telefonnummern (zur Klarstellung - ich habe keine Namen genannt) von Frächtern bekanntgeben könnte, weil die Firma N.N. zu wenig Frächter hat. Ich habe dann Fahrer bei Verladestellen angesprochen und um die Telefonnummer gefragt. Diese Telefonnummer habe ich dann Herrn Z.Z. telefonisch mitgeteilt. Ich habe für die Telefonnummern zunächst nichts verlangt, habe jedoch später gefragt ob ich etwas dafür bekomme. Erinnerung ist für mich, dass ich der Firma N.N. mehr als 100 Telefonnummern von Fahrern bekannt gegeben habe.

Schriftliche Aufzeichnungen darüber gibt es keine, weil ich die Telefonnummern einfach nur telefonisch Herrn Z.Z. mitgeteilt habe. Dann habe nach zwei, drei Monaten eine EMail erhalten,

in der gestanden ist, wie die Rechnung ausschauen muss. Ich habe von mir aus nicht verlangt, wann eine Rechnung zu schreiben ist. Das hat alles Herr Z.Z. gemacht. Er hat bestimmt, wann eine Rechnung zu schreiben ist. Dann habe ich die Rechnung so geschrieben und bin damit nach Leibnitz gefahren. Herr Z.Z. hat mir dann das Geld bar übergeben. Es hat im Vorhinein keinerlei Vereinbarungen über die Höhe der Provisionen gegeben, weder mündlich noch schriftlich weder mit Herrn Z.Z. noch mit Herrn X.X.. Ich habe nie kontrolliert, ob alles stimmt. Ich war einfach froh, dass ich für die Bekanntgabe von Telefonnummern etwas bekommen habe, weil ich Kreditrückzahlungen sowohl in Österreich als auch in Slowenien habe. Wenn ich gefragt werde, ob mir bewusst war, dass der Rechnungsinhalt nicht der wahren Leistung entspricht so sage ich, dass es mir schon bewusst war, aber mir war es egal, Hauptsache ich habe das Geld bekommen, weil ich arbeitslos war. Das Geld wollte ich in bar, weil die Bank hätte das Geld sonst aufgrund meiner Schulden eingezogen.“

Am 17. Oktober 2017 hielt die Abgabenbehörde über das Ergebnis der Außenprüfung, das u. a. die hier strittige Feststellung, dass die Rechnungen des slowenischen Einzelunternehmers Y.Y. Scheinrechnungen seien und eine verdeckte Ausschüttung vorliege, umfasst, die Schlussbesprechung ab. Der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** vom 25. Oktober 2017 ist dazu zu entnehmen:

„Sachverhalt:

Vom Einzelunternehmen Y.Y. aus Slowenien wurden im Prüfungszeitraum 2011 -2015 und im Nachschauzeitraum 2016-4/2017 Rechnungen über erbrachte Frachtleistungen an das geprüfte Unternehmen gestellt. Die Rechnungen wurden auf dem Konto 5235 (Transportaufwand 0 % - EU) als Reverse Charge Leistung verbucht. Die Bezahlung erfolgt bar bei Übergabe der Eingangsrechnung.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde anhand nunmehr erstmals der Behörde vorgelegter Unterlagen (ER Y.Y.: KA105, KA 18, KA289, KA385, KA467, KA 555, KA 757, KA 985 aus 2011; KA 132, KA 272, KA 399, KA 455, KA 495, KA 600, KA 768 aus 2012; KA113, KA305, KA395, KA431, KA621 aus 2013; KA 96, KA 127, KA 237, KA 389, KA 595, KA 731 aus 2014; KA 96, KA 242, KA 348, KA 469, KA 662 aus 2015; KA83, KA185, KA355, 19/2016 aus 2016 und KA 95 aus 2017 und dazugehöriger CMR-Papiere) festgestellt, dass von Y.Y. keine Transportleistungen erbracht wurden.

Festgestellt wurde dies dadurch, dass die auf den Rechnungen ausgewiesenen Frachtleistungen tatsächlich von anderen Frächtern (z.B. A, B, C, ...) erbracht wurden. Diesbezüglich waren die CMR-Papiere sowohl als Beilage bei den Rechnungen von Y.Y. als auch bei den tatsächlichen Frachtführern in Kopie vorhanden. Weiters wurde im Prüfungsverfahren festgestellt, dass Y.Y. über keine gültige UID-Nummer verfügt. Diese ist seit 22. Juni 2012 ungültig. Vom geprüften Unternehmen wurde bisher keine Abfrage über die Gültigkeit der UID-Nummer weder Stufe 1 noch Stufe 2 vorgenommen.

Nach Vorhaltung durch die Betriebsprüfung, dass es zu einer doppelten Verrechnung von Frachtleistungen gekommen ist und ein begründeter Verdacht besteht, dass es sich bei den in

den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen um Scheinrechnungen handelt wurde entgegnet, dass die auf den Rechnungen ausgewiesenen Frachtleistungen keine Frachtleistungen sind, sondern Provisionszahlungen für vermittelte Frachtleistungen darstellen. Die Verbuchung auf dem Konto Transportaufwand mit dem Ausweis von Transportleistungen auf den Rechnungen sei aus Vereinfachungsgründen erfolgt. Worin die Vereinfachungsgründe bestehen sollen konnte nicht dargelegt werden.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Einvernahmen mit dem Geschäftsführer X.X., dem operativen Logistikleiter des Unternehmens Herrn Z.Z. und dem Empfänger der Zahlungen Herrn Y.Y. aus Slowenien durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass Herr Y.Y. ein naher Verwandter (Cousin ersten Grades) des Geschäftsführers des geprüften Unternehmens ist und als Einziger im Unternehmen derartige Zahlungen erhalten hat.

Weder vom geprüften Unternehmen noch vom Zahlungsempfänger gibt es Aufzeichnungen jeglicher Art (Uraufzeichnungen), die eine Überprüfung der Zahlungen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach möglich machen würden.

Eine während der Betriebsprüfung vorgelegte Kooperationsvereinbarung vom xx 2013 beinhaltet, dass Herr Y.Y. für das geprüfte Unternehmen Frachtführer im Raum Slowenien zur Durchführung von Transporten akquirieren soll. Für diese Tätigkeit erhält Herr Y.Y. 1 Euro bzw. 50 Cent je Tonne, bzw. einen Pauschalbetrag von 30 Euro je Auftrag mit einer Obergrenze von 5.000,- Euro je Quartal. Eine Präzisierung, wann welcher Betrag anfällt ist in der Vereinbarung nicht enthalten.

Herr Y.Y. erklärte im Zuge der Betriebsprüfung, dass er dem geprüften Unternehmen auf deren Ersuchen nur Telefonnummern von Lkw-Fahrern, welche er bei Verladestellen ansprach, mitgeteilt hat. Alle weiteren Schritte hat das geprüfte Unternehmen gesetzt und er hatte keine Kenntnis darüber, ob eine mitgeteilte Telefonnummer zu einem Auftrag führte oder nicht.

Sowohl der Rechnungsinhalt als auch die Betragshöhe wurde vom Unternehmen vorgegeben.

Der Rechnungsinhalt und die Betragshöhe wurden von Herrn Y.Y. weder überprüft noch hinterfragt. Auch hat es nach seinen Angaben keine Vereinbarung über eine Provision gegeben, weder mit dem Geschäftsführer des geprüften Unternehmens noch mit dem Logistikleiter. Für ihn war es nur wichtig überhaupt etwas Geld zu bekommen, da er aufgrund seiner Arbeitslosigkeit ansonsten seine Kreditverbindlichkeiten nicht hätte bedienen können.

Rechtliche Würdigung

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern oder deren nahe stehenden Personen aus ihrem Vermögen - in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form gewährt, die sie anderen fremden Personen nicht oder nicht unter gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde. Die Zuwendung von Vermögensvorteilen erfolgt aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung und wird anhand eines Fremdvergleichs ermittelt (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt aufgrund oben dargestellten Sachverhaltes eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, da der Geschäftsführer hätte wissen müssen, dass für die Bekanntgabe einzelner Telefonnummern von Frachtunternehmen, welche aufgrund der

Branchenkenntnisse auch aus anderen Quellen (Branchenverzeichnisse etc) zu erfahren gewesen wären, nicht laufend Beträge in derartiger Höhe bezahlt werden. Die laufende Zahlung derartiger Beträge ist daher nur im Naheverhältnis zum Zahlungsempfänger zu begründen und hält keinem Fremdvergleich stand. Die im betrieblichen Aufwand verbuchten Zahlungen werden daher nicht anerkannt und sind als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschaftergeschäftsführer zu werten.

Die Kapitalertragsteuer wird vom geprüften Unternehmen getragen.

Zeitraum	Aufwandskürzung	KESt-Satz	KESt
2011	23.014,22 €	33,33%	7.670,64 €
2012	19.548,98 €	33,33%	6.515,68 €
2013	19.540,00 €	33,33%	6.512,68 €
2014	20.805,91 €	33,33%	6.934,61 €
2015	17.310,50 €	33,33%	5.769,59 €
2016	10.201,60 €	33,33%	3.868,45 €
2017	2.092,48 €	33,33%	793,47 €

Unter Zugrundelegung dieser Feststellung setzte die Abgabenbehörde bei der Bf. mit **Bescheiden** vom 11. Dezember 2017 im wiederaufgenommenen Verfahren die **Körperschaftsteuer** wie folgt fest:

Jahr	Festgesetzte KöSt	Abgabennachforderung
2011	1.646,00 €	0,00 €
2012	1.725,00 €	0,00 €

Weiters stellte die Abgabenbehörde unter Zugrundelegung dieser Feststellung im wiederaufgenommenen Verfahren das Einkommen der Bf. wie folgt fest:

Jahr	Festgestelltes Einkommen	Abgabennachforderung beim Gruppenträger
2013	152.006,78 €	
2014	71.259,67 €	
2015	93.501,99 €	

Mit Schreiben vom 08. Jänner 2018, eingegangen am 10. Jänner 2018, erhob die Bf. durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter die **Beschwerden** gegen diese Bescheide und beantragte die Abgabenfestsetzung bzw. die Feststellung des Einkommens unter Außerachtlassung der aufgrund der strittigen Feststellung hinzugerechneten Beträge. Der Begründung ist zu entnehmen:

„In den Jahren 2011 bis 2017 wurden von der [Bf.] folgende Beträge an Y.Y. s.p. für die

Vermittlung von Transportleistungen bezahlt:

2011 23.014,22
 2012 19.548,98
 2013 18.690,00
 2014 20.805,91
 2015 17.310,50
 2016 10.202,40
 2017 2.092,48

 Summe 111.664,49

Diese Zahlungen erfolgten auf Grund einer Vereinbarung zwischen dem Einzelunternehmen Y.Y. s.p. und der Beschwerdeführerin über die Vermittlung von Subauftragnehmern für Transportdienstleistungen in Slowenien. Y.Y. verfügt über mehrjährige Branchenerfahrung im slowenischen Transportgewerbe und verfügt daher über Kontakte zu slowenischen LKW-Fahrern, auf welche er im Rahmen dieser Vereinbarung zurückgreifen konnte. Aufgrund seiner Vermittlungstätigkeit konnten Subfrächter akquiriert werden, durch welche eigene Kundenaufträge der N.N. Transport-Ges.m.b.H. bedient werden konnten. Die Tätigkeit von Herrn Y.Y. war somit kausal für die Durchführung der durch die vermittelten Subfrächter ausgeführten Frachtaufträge und leistete dadurch einen Beitrag zum Betriebsergebnis, an welchem er über die Entgelte für die Vermittlung partizipierte. Im Übrigen war - wie aus den Buchhaltungsdaten ersichtlich ist - Herr Y.Y. nicht der einzige Provisionsempfänger für vermittelte Transporte.

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die betrieblich veranlasst sind; es genügt ein objektiver Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit. Die Vermittlung von Subauftragnehmern, die zur Ausführung eigener Umsätze herangezogen werden, ist betrieblich veranlasst. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass Herr Y.Y. ein Cousin des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin ist. Selbst unter Berücksichtigung dieses Umstandes ist die Annahme nicht plausibel, dass einem nicht sehr nahen Verwandten über Jahre hinweg Beträge von in Summe über 111.000,00 Euro ohne wirtschaftlich sinnvolle Gegenleistung zugewendet werden, zumal als einziges Indiz für eine verdeckte Gewinnausschüttung vom Finanzamt eben dieses Verwandtschaftsverhältnis herangezogen wurde. Ungeachtet des Verwandtschaftsverhältnisses handelt es sich bei Herrn Y.Y. um eine in der Transportbranche erfahrene Person mit entsprechenden Kontakten, welche wirtschaftlich verwertet wurden. Wenn im Prüfungsbericht ausgeführt wird, dass Telefonnummern von Frachtunternehmen auch aus anderen Quellen zu erfahren gewesen wären, so ist dagegen zu halten, dass es dem Geschäftsführer eines Unternehmens freisteht, auf welche Weise Subauftragnehmer akquiriert werden und dass selbstverständlich auch Zahlungen von Provisionen für die Bekanntgabe von Telefonnummern sowie dadurch zustande gekommene Frachtaufträge ein zulässiger Weg sind, Kontakte herzustellen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Vermittlungsleistungen in den Jahren 2011 bis 2017 Betriebsausgaben darstellen und daher bei dieser Gesellschaft zu Recht gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs im Zuge der wieder aufgenommenen Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2011 und 2012 sowie Einkünftefeststellung Gruppenmitglied 2013 bis 2015 erfolgte daher nicht zu Recht.“

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 18. Dezember 2018 wies die Abgabenbehörde die Beschwerden betreffend Körperschaftsteuer als unbegründet ab. Der gesonderten Begründung ist dazu zu entnehmen:

„Zum Sachverhalt:

Vorweg wird auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung (Tz.7) vom 17. Oktober 2017 sowie auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Tz.7) vom 25. Oktober 2017 verwiesen.

Ergänzend dazu wurde in der Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde vom 04. Jänner 2018 folgendes angeführt:

Vom geprüften Unternehmen wurden auf dem Konto Transportaufwand Eingangsrechnungen aus Slowenien (Rechnungsleger Y.Y.) verbucht, auf welchem konkrete Frachtleistungen mit Beginn und Ende der Fahrt sowie exakte Gewichtsangaben der transportierten Waren enthalten waren. Tatsächlich wurden von Herrn Y.Y. jedoch niemals Transporte durchgeführt. Für die auf den Rechnungen angeführten Transportleistungen gibt es zusätzlich Eingangsrechnungen von tatsächlichen Frachtführern, welche exakt diese auf den Rechnungen von Herrn Y.Y. ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht haben.

Im gesamten Prüfungsverfahren war es trotz Einvernahmen der beteiligten Personen nicht möglich festzustellen, welche Leistung Herr Y.Y. tatsächlich für das Unternehmen erbracht haben soll, ob er überhaupt eine Leistung erbracht hat und wenn ja in welchem Umfang eine Leistung erbracht wurde.

Weder vom Unternehmen noch von Herrn Y.Y. gibt es Aufzeichnungen in irgendeiner Form (Uraufzeichnungen) über die angeblich erbrachten Leistungen.

Auch die Aussagen des Geschäftsführers, des Logistikleiters und des Herrn Y.Y. (aufgenommen in Niederschriften) widersprechen sich.

Weder vom Geschäftsführer noch vom Logistikleiter konnte dargelegt werden, warum die an Herrn Y.Y. geleisteten Zahlungen nicht als Provisionsaufwand auf dem Konto Provisionen sondern verschleiern als Transportaufwand auf dem Konto Transporte verbucht wurden. Der Geschäftsführer gab diesbezüglich in der Vernehmung an davon keine Kenntnis zu haben. Die Veranlassung dazu sei beim Logistikleiter gelegen. Der Logistikleiter gab an, dass er die Zahlungen nur vereinfachend auf dem betreffenden Transportaufwandskonto verbuchen wollte. Eine weitere Begründung konnte nicht geliefert werden. Die Vorgehensweise sei selbstverständlich mit dem Geschäftsführer abgesprochen gewesen und von diesem auch genehmigt worden.

Aufgrund der divergierenden Angaben der im Zuge der Betriebsprüfung einvernommenen Personen ist fraglich, ob Herr Y.Y. die behaupteten Leistungen überhaupt erbracht hat und wenn ja in welchem Ausmaß diese erbracht wurden. Von den einvernommenen Personen wurden dazu folgende Angaben gemacht:

Der Geschäftsführer gab an, dass Herr Y.Y. Provisionen für die Vermittlung von in erster Linie slowenischer Frachtführer erhalten hat. Dazu wurde, nachdem die Betriebsprüfung nachweisen konnte, dass die auf den Rechnungen von Herrn Y.Y. verrechneten Leistungen bereits von anderen Frachtführern erbracht worden sind und keine Frachtleistungen vorliegen können, eine Kooperationsvereinbarung mit Herrn Y.Y. vom xx 2013 vorgelegt. In dieser wurde vereinbart, dass der Zweck der Vereinbarung die Vermittlung von Transporten zwischen dem geprüften Unternehmen und slowenischen Frachtführern sei. Darin soll Herr Y.Y. andere Frachtführer im Raum Slowenien zur Durchführung von Transporten akquirieren. Dafür soll er eine Provision erhalten, wobei im Vertrag die Provisionshöhe nicht konkretisiert wurde. Dazu wurde in der Vereinbarung folgendes festgehalten: „Abrechnungsmodalität - Berechnung 1 Euro bzw. 50 Cent je Tonne, bzw. ein Pauschalbetrag von 30 Euro je Auftrag bzw. einer Obergrenze von 5.000,00 Euro pro Quartal.

Der Logistikleiter des Unternehmens gab an, dass er bereits im Jahr 2009 oder etwas später die Geschäftsbeziehung mit Herrn Y.Y. eingegangen sei. Er hätte Herrn Y.Y. angesprochen und gefragt ob er bei seiner Auslandstätigkeit Fremdfrachtführer, entweder deren Fahrer oder Eigentümer ansprechen und ihm Namen von Frachtführern bekannt geben könnte. In weiterer Folge hätte Herr Y.Y. einige Namen von Frachtfirmen bekannt gegeben. Überwiegend seien es ungarische und slowakische Frachtführer gewesen. Die gesamte Abwicklung erfolgte nur telefonisch. Unterlagen über die von Herrn Y.Y. genannten Frachtführer gibt es keine. Er hätte mündlich mit Herrn Y.Y. vereinbart, dass er 1,00 Euro pro Tonne bei Exporten Richtung Italien als Provision erhält, bei Importen 0,50 Cent. Er hätte zwar einmal gehört, dass es einen schriftlichen Vertrag mit Herrn Y.Y. geben soll, in dem ein Euro pro Tonne für seine Vermittlungsleistung vereinbart sein soll, er selbst habe einen solchen Vertrag aber weder entworfen noch gesehen noch unterfertigt. Auch kenne er den Inhalt dieses Vertrages nicht. Herr Y.Y. gab an, dass ihn eines Tages der Logistikleiter angerufen hätte und gefragt hätte ob er ihm Telefonnummern (zur Klarstellung keine Namen) von Frachtführern bekannt geben könnte, weil das geprüfte Unternehmen zu wenig Frachtführer hätte. Er hätte zunächst für diese Leistung nichts verlangt, später jedoch nachgefragt, ob er etwas dafür bekäme. Für ihn sei erinnerlich, dass er im gesamten Zeitraum 2009 - 2017 etwas mehr als 100 Telefonnummern bekannt gegeben hätte.

Aufzeichnungen darüber welche Telefonnummern weitergegeben wurden, gibt es lt. Herrn Y.Y. nicht, da er die Telefonnummer eben telefonisch weitergegeben hätte. Alle weiteren Veranlassungen wurden im geprüften Unternehmen vorgenommen. Herr Y.Y. gab an, dass es im Vorhinein keinerlei Vereinbarungen über die Höhe einer Provision gegeben hätte, weder mündlich noch schriftlich, weder mit dem Geschäftsführer noch mit dem Logistikleiter. Ihm sei zwar bewusst gewesen, dass der vom geprüften Unternehmen vorgegebene Rechnungsinhalt

nicht der wahren Leistung entsprach, es war ihm jedoch gleichgültig. Für ihn sei es nur wichtig gewesen Geld zu bekommen, da er arbeitslos war.

Die im Unternehmen diesbezüglich verbuchten Transportleistungen (Provisionszahlungen?) sind in keiner Weise überprüfbar bzw. nachprüfbar, da es außer den gelegten Scheinrechnungen keinerlei Aufzeichnungen vorgelegt werden konnten, weder im geprüften Unternehmen noch beim Rechnungsleger Y.Y. gibt.

Zu den Abrechnungsmodalitäten wurden von den einvernommenen Personen folgende Aussagen getätigt.

Der Geschäftsführer gab dazu an, dass die Grundlagen für die Provisionen vom Logistikleiter erstellt wurden, die Berechnungen am Bildschirm erfolgt seien, jedoch nicht archiviert wurden. Es sei jedoch möglich, diese aus vorhandenen Unterlagen nachträglich zu erstellen.

Der Logistikleiter gab dazu an, dass es keine Aufzeichnungen im Zusammenhang mit den übermittelten Namen der Frachtführer mehr gibt, welche Herr Y.Y. ihm damals telefonisch genannt hat. Er hätte dann eine Berechnung vorgenommen, wenn Herr Y.Y. zu ihm gekommen sei und mitteilte, dass er Geld bräuchte. Dann hätte er die Transportfahrten entweder eines Monats oder Quartals angesehen und die transportierten Tonnen ermittelt. Von diesen transportierten Tonnen hätte er jene Tonnenzahl abgezogen, die von ständigen Frachtführern erbracht worden sind. Der verbleibende Teil sei dem Spot-Bereich, das ist jener Bereich der kurzfristig vergeben wird zugerechnet worden. Von diesem nun verbleibenden Rest (Spot-Bereich) seien die Tonnen jener Frachtführer abgezogen worden, welche ihm bekannt waren. Für die noch verbleibenden Tonnen hätte Herr Y.Y. einen Provisionsanspruch gehabt. Die Provisionen seien auch in den Nachfolgemonaten ausbezahlt worden.

Herr Y.Y. gab an, dass er aufgrund der Vorgabe des Logistikleiters eine Rechnung erstellt hat und auch nie kontrolliert hätte, ob die Abrechnung stimme. Nach seinen Angaben hat es nie eine Vereinbarung über die Höhe einer Provision gegeben. Er war froh, für die Bekanntgabe von Telefonnummern etwas bekommen zu haben, da er Kredite sowohl in Österreich als auch in Slowenien zu tilgen hatte.

Rechtliche Würdigung

Es ist in keiner Weise nachvollziehbar ob tatsächlich von Herrn Y.Y. Leistungen erbracht wurden, die die Zahlung von Provisionen rechtfertigen würden. Noch dazu wurden die angeblich erbrachten Leistungen mittels Legung von Scheinrechnungen verschleiern als Transportaufwand verbucht.

Auch wurden von sämtlichen beteiligten Personen unterschiedliche Gründe angeführt, wofür Provisionen bezahlt worden seien (Geschäftsführer: Vermittlung von Transporten slowenischer Frachtführer?; Logistikleiter: für die Nennung von Namen ungarischer und slowakischer Frachtführer?; Herr Y.Y.: für die Übermittlung von Telefonnummern ohne Namensnennung?). Weiters wird angeführt, dass es seitens des geprüften Unternehmens keine Überprüfung dahingehend gab, ob die angeblich vermittelten Frachtführer tatsächlich von Herrn Y.Y. akquiriert wurden oder ob diese sich nicht ohnehin selbst im Spot-Markt bereits für freie Transporte angemeldet hatten und somit dem Unternehmen ohnehin bekannt waren. Der

Spotmarkt ist eine Art Börsenplattform die Transportunternehmer nutzen um freie Kapazitäten nutzen zu können. Die vom Logistikleiter genannte Abrechnungsmodalität würde dazu führen, dass sämtliche 'neuen' Frachtführer Herrn Y.Y. zugeordnet worden wären, auch jene die dem Unternehmen noch nicht bekannt waren, sich jedoch selbst am Spotmarkt angemeldet haben. Dies würde bedeuten, dass Herr Y.Y. Provisionen für nicht von ihm erbrachte Leistungen erhalten hätte.

Nach Aussage des Logistikleiters hätte Herr Y.Y. auch nach der erstmaligen Namensnennung eines Frachtführers für sämtliche Folgetransporte dieses Frachtführers Provisionen erhalten. Es ist nicht glaubwürdig, dass Provisionen auch für Folgetransporte (Folgaufträge), für die der Provisionsempfänger keinerlei weitere Leistungen erbringt ausbezahlt werden, zumal nach erstmaligem Kontakt der Frachtführer nunmehr dem geprüften Unternehmen bekannt war. Ob es aufgrund der Bekanntgabe einer Telefonnummer zu einem Geschäftsabschluss im geprüften Unternehmen mit dem entsprechenden Frachtführer kam, war Herrn Y.Y. nicht bekannt. Dies auch deshalb, weil sämtliche Tätigkeiten (Anruf beim Frachtführer, Angebotseinholung, Preisverhandlungen, Auftragsvergabe, weitere Dispositionstätigkeiten ...) vom geprüften Unternehmen erbracht worden sind.

Vom geprüften Unternehmen konnte nicht dargelegt werden, ob es aufgrund der Übermittlung einer Telefonnummer (Übermittlung eines Namens?) überhaupt zu einer Geschäftsabwicklung kam. Denn nur in diesem Fall hätte Herr Y.Y. gegebenenfalls lt. geprüften Unternehmen Anspruch auf eine Provision gehabt. Auch während der gesamten Betriebsprüfungsdauer wurde vom geprüften Unternehmen kein einziger Frachtführer bekannt gegeben, der von Herrn Y.Y. vermittelt worden sein soll. Außerdem würde kein Provisionsempfänger diese Abrechnungsmodalität akzeptieren ohne nur ansatzweise überprüfen zu können in welcher Höhe Anspruch auf eine Provision besteht.

In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der angebliche Provisionsempfänger Herr Y.Y. ein naher Verwandter (Cousin ersten Grades) des Geschäftsführers des geprüften Unternehmens ist.

Nur unter diesem Gesichtspunkt ist erklärbar, dass Zahlungen in derartiger Höhe für die Bekanntgabe einzelner Telefonnummern von Frachtführern erfolgt sind. Es ist in keiner Weise nachvollziehbar oder überprüfbar ob eine Telefonnummer überhaupt zu einem Transportauftrag geführt hat oder nicht. Da sämtliche Tätigkeiten die für einen Transportauftrag erforderlich sind im geprüften Unternehmen von Disponenten erbracht wurden ist es nicht glaubwürdig, dass es erforderlich war Frachtführer (Telefonnummern oder Namen) von Herrn Y.Y. mitgeteilt zu kommen. Aufgrund der Branchenerfahrung der Disponenten (Zugang zu Branchenverzeichnissen, Spotmarkt über Internet...) ist es daher nicht glaubwürdig, dass Herr Y.Y. tatsächlich Telefonnummern mitgeteilt hat, die auch zu entsprechenden Aufträgen geführt haben. Auch war Herr Y.Y. der einzige Provisionsempfänger, der für die angebliche Nennung von Telefonnummern oder wie der Logistikleiter behauptet für die Nennung von Namen erhalten hat. Es gibt im geprüften Unternehmen keine andere Person außer jener des Herrn Y.Y. bei der es eine solche Geschäftsbeziehung und

Abrechnungsmodalität gab.

In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ein strenger Maßstab anzulegen ist.

Vereinbarungen dahingehend sind nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Weder aus den getätigten Aussagen noch aus der vorgelegten Vereinbarung kann eindeutig entnommen werden, welche genaue Leistung von Herrn Y.Y. überhaupt zu erbringen war (Vermittlung Transporte slowenischer Frachtführer oder Vermittlung von Namen für slowakische und ungarische Frachtführer oder nur für die Bekanntgabe von Telefonnummern?).

Auch die Höhe einer etwaigen Provision kann nicht eindeutig nachvollzogen werden. Nach Aussage des Logistikleiters sei eine Provision in Höhe von 1 Euro pro Tonne nur bei Exporten Richtung Italien und bei Importen aus Italien 0,50 Cent bezahlt worden. Der vorgelegten Vereinbarung ist wiederum nicht zu entnehmen, dass Provisionen nur bei Exporten und Importen nach Italien bezahlt werden. Es ist jedoch festgehalten, dass je Auftrag zumindest ein Betrag von 30 Euro mit einer Obergrenze von 5.000,00 Euro pro Quartal bezahlt werden. Davon soll allerdings der Logistikleiter wieder nichts gewusst haben. Herr Y.Y. sagte dazu aus, dass es überhaupt keine Provisionsvereinbarung im Vorhinein gab.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die beschwerdegegenständlichen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sind und wie bereits im Prüfungsverfahren festgestellt, eine verdeckte Ausschüttung gern. § 8 Abs 2 KStG darstellen.“

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2019 stellte die Bf. durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter gegen die Beschwerdeentscheidungen betreffend Körperschaftsteuer ohne weiteres Vorbringen die Anträge auf Entscheidung über die Beschwerden durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageanträge**).

Mit **Vorlagebericht** vom 10. Dezember 2019 legte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden betreffend Körperschaftsteuer zur Entscheidung vor.

Der Stellungnahme ist zu entnehmen:

„Wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung angeführt, ist es in keiner Weise nachvollziehbar ob tatsächlich von Herrn Y.Y. Leistungen erbracht wurden, die die Zahlung von Provisionen rechtfertigen würden.

Auch wurden von sämtlichen beteiligten Personen unterschiedliche Gründe angeführt, wofür Provisionen bezahlt worden seien.

In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ein strenger Maßstab anzulegen ist.

Vereinbarungen dahingehend sind nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden

wären.

Die beschwerdegegenständlichen Aufwendungen sind daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und stellen im Sinne einer durchgeleiteten Ausschüttung im ersten Schritt eine Ausschüttungsvorgang an die Muttergesellschaft [= N.N. Holding GmbH] der Beschwerdeführerin dar.“

Die Bf. hat die mündliche Verhandlung beantragt.

Der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 02. August 2002 ist zu entnehmen: „Der steuerliche Vertreter bringt vor, es werde von der Abgabenbehörde unterstellt, dass keine Leistung erbracht wurde. Tatsächlich hat Herr Y.Y. die Transporteure vermittelt. Die Rechnungslegung als solche hat nicht gestimmt. Z.Z. und Y.Y. haben sich aber auf eine vereinfachte Rechnungslegung geeinigt, um den Verwaltungsaufwand zu vermeiden. Fakt ist auch, dass Herr X.X. von der N.N. kein Geld bekommen hat. Herr X.X. wollte Y.Y. auch kein Geld schenken. Herr X.X. hat sich drauf verlassen, was der Speditionsleiter mit Y.Y. ausmacht. Herr Z.Z. war dafür auch bevollmächtigt.“

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm. § 4 Abs. 4 EStG 1988). Voraussetzung ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031). Für einen vorgetäuschten Leistungsaustausch, über den Scheinrechnungen gelegt wurden und der tatsächlich nicht stattgefunden hat, steht ein Betriebsausgabenabzug nicht zu (vgl. VwGH 28.10.2004, 2002/15/0037; VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0002).

Im Beschwerdeschreiben wird – wie schon bei der Außenprüfung – vorgebracht, Y.Y. habe gar keine Frachtleistungen, sondern Vermittlungsleistungen an die Bf. erbracht. Die Zahlungen seien aufgrund einer Vereinbarung über die Vermittlung von Subauftragnehmern für Transportdienstleistungen in Slowenien erfolgt (siehe Seite 1 des Beschwerdeschreibens, BFG-Akt OZ 10). Die Abgabenbehörde habe das Verwandtschaftsverhältnis (zwischen X.X. und Y.Y.) als einziges Indiz für eine verdeckte Ausschüttung herangezogen (siehe Seite 3 des Beschwerdeschreibens).

Das Bundesfinanzgericht geht – wie die Abgabenbehörde - davon aus, dass es sich bei den Rechnungen des um Scheinrechnungen handelt.

Aus den von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht beispielhaft vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass die CMR-Frachtbriefe, die den Rechnungen des Y.Y. beigelegt sind, Kopien von CMR-Frachtbriefen sind, die den Rechnungen anderer Frachtführer entnommen sind.

Übersicht:

Rechnung Y.Y.	CMR- Frachtbrief zu Rechnung Y.Y. OZ/Seite	Rechnung anderer Frachtführer	Name anderer Frachtführer	CMR-Frachtbrief zu Rechnung anderer Frachtführer OZ/Seite
28.05.2013 (OZ 27/S. 85)	27/88	09.03.2013 (OZ 27/S. 177)	A s.p.	27/182
28.05.2013 (OZ 27/85)	27/89	08.03.2013 (OZ 27/187)	B s.p.	27/188
29.11.2013 (OZ 27/100)	27/103	11.08.2013 (OZ 27/195)	C s.p.	28.Feb
31.03.2014 (OZ 27/111)	27/113	25.02.2014 (OZ 28/9)	D s.p.	28.Dez
27.05.2014 (OZ 27/116)	27/120	09.04.2014 (OZ 28/31)	E s.p.	28/98
30.10.2014 (OZ 27/126)	27/129	28.07.2014 (OZ 28/34)	F d.o.o.	28/37
29.04.2015 (OZ 27/138)	27/142	24.04.2015 (OZ 28/49)	G s.p.	28/51
11.08.2015 (OZ 27/148)	27/152	05.08.2015 (OZ 28/63)	H, d.o.o.	28/72

29.10.2015 (OZ 27/153)	27/154	11.09.2015 (OZ 28/75)	I s.p.	28/83
---------------------------	--------	--------------------------	--------	-------

Konfrontiert mit den Kopien der CMR-Frachtbriefe behauptete X.X. im fortgeschrittenen Außenprüfungsverfahren, dass Y.Y. (in erster Linie slowenische) Frächter vermittelt habe (siehe Seite 2 der Niederschrift vom 21. Juni 2017, BFG-Akt OZ 27). Die Beschwerde wiederholt diese Behauptung, indem sie die Leistung des Y.Y. mit Vermittlung von Subauftragnehmern für Transportdienstleistungen in Slowenien angibt (siehe Seite 2 des Beschwerdeschreibens, BFG-Akt OZ 10).

Das Bundesfinanzgericht beurteilt diese Behauptung als Zweckbehauptung zur Vortäuschung einer Leistung des Y.Y., weil auf dessen Rechnungen Transportleistungen ausgewiesen sind und die Entgelte von der Bf. als Transportaufwand verbucht wurden (siehe auch Seite 2 der der gesonderten Begründung zu den Beschwerdevereinscheidungen, BFG-Akt OZ 11, vom 18. Dezember 2018, wonach weder vom Geschäftsführer noch vom Logistikleiter dargelegt werden habe können, warum die an Y.Y. geleisteten Zahlungen nicht als Provisionsaufwand sondern als Transportaufwand verbucht worden sei). Darüber hinaus hat Q.Q. (Prokuristin der Bf.) bei der Außenprüfung die Leistung des Y.Y. zuerst als „Frachtaufträge“ angegeben („... gab Q.Q. an, dass die Abrechnung dieser Frachtaufträge über Hr. Y.Y. erfolgen, da dieser als Subfrächter auftritt“) (siehe Aktenvermerk des Prüfers vom 29. Mai 2017, BFG-Akt OZ 27).

Die Beschwerde versucht eine Leistung des Y.Y. mit der mit xx 2013 datierten „Kooperationsvereinbarung“, die dem Prüfer im fortgeschrittenen Außenprüfungsverfahren am 19. Juni 2017 ausgehändigt wurde, glaubhaft zu machen.

X.X. gab bei seiner Einvernahme dazu an, dass die Vereinbarung, wie die Provisionen abgerechnet werden sollten, Z.Z. (Logistikleiter) angeordnet habe (siehe Seite 2 der Niederschrift vom 21. Juni 2017, BFG-Akt OZ 27). Z.Z. gab zu dieser Vereinbarung befragt an, dass – soweit er sich erinnern könne - er einmal gehört habe, dass es einen schriftlichen Vertrag mit Y.Y. geben solle, in dem eine Provision von einem Euro pro Tonne für seine Vermittlungsleistung vereinbart sein solle. Er selbst habe einen solchen Vertrag weder entworfen noch gesehen noch kenne er dessen Inhalt noch habe er einen solchen unterfertigt (siehe Seite 4 der Niederschrift vom 05. September 2017, BFG-Akt OZ 27). Y.Y. sagte aus, dass es im Vorhinein keine Vereinbarungen über die Höhe der Provisionen gegeben habe, weder mündlich noch schriftlich, weder mit Z.Z. noch mit X.X. (siehe Seite 2 der Niederschrift vom 26. September 2017, BFG-Akt OZ 27).

Der Beschwerde gelingt es nicht, mit dem Hinweis auf die „Kooperationsvereinbarung“ eine Leistung des Y.Y. glaubhaft zu machen, weil der Prüfer im Aktenvermerk vom 29. Mai 2017 festgehalten hat, dass es laut (vorhergehender) Auskunft von Q.Q. nicht mehr Unterlagen als

die Rechnungen und die CMR-Frachtbriefe gibt. Darüberhinaus hat X.X. ausgesagt, dass Z.Z. die Vereinbarung angeordnet habe, während Z.Z. davon in seiner Aussage nichts erwähnte, sondern lediglich aussagte, von der Vereinbarung einmal gehört zu haben (wobei er sich seiner Erinnerung nicht sicher war) und den Inhalt nicht kenne. Nach Aussage des Y.Y. habe es im Vorhinein weder mündliche noch schriftliche Vereinbarungen über die Höhe der Provisionen gegeben, obwohl auf der mit xx 2013 datierten Vereinbarung sein Stempel mit Handzeichen angebracht ist (siehe dazu auch die Ausführungen des Prüfers in Tz. 7 des BP-Berichts, wonach während der Außenprüfung die „Kooperationsvereinbarung vom 2.1.2013“ vorgelegt wurde und es nach Angaben des Y.Y. keine Vereinbarung über eine Provision gegeben hat).

Vor dem Hintergrund dieser Umstände geht das Bundesfinanzgericht daher davon aus, dass die „Kooperationsvereinbarung“ mit Y.Y. dazu angefertigt wurde, um eine Leistung des Y.Y. zu konstruieren.

Z.Z. gab bei seiner Einvernahme an, dass ihm Y.Y. einige Namen von Frachtfirmen bekannt gegeben habe. Er habe diese Adressen den Disponenten weitergegeben (siehe Seite 3 der Niederschrift vom 05. September 2017, BFG-Akt OZ 27). Y.Y. gab bei seiner Einvernahme an, dass er Z.Z. Telefonnummern – keine Namen – genannt habe (siehe Seite 1 der Niederschrift vom 26. September 2017, BFG-Akt OZ 27).

Die beiden Aussagen über die mitgeteilten Daten widersprechen einander hinsichtlich der telefonisch bekannt gegebenen Informationen (siehe auch Seite 5 dritter Absatz der gesonderten Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen vom 18. Dezember 2018). Während Z.Z. ausgesagt hat, dass ihm Y.Y. Namen von Frachtfirmen bekannt gegeben habe (siehe auch Seite 3 letzter Absatz der gesonderten Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen vom 18. Dezember 2018), hat Y.Y. ausgesagt, dass er Z.Z. keine Namen, sondern nur Telefonnummern bekannt gegeben habe (siehe auch Seite 4 zweiter Absatz der gesonderten Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen vom 18. Dezember 2018). Auch aus diesem Grund geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Leistung des Y.Y. konstruiert ist.

Z.Z. gab bei seiner Einvernahme an, dass er mit Y.Y. mündlich vereinbart habe, dass er von jenen Fuhren, die er ihm vorher als Fremdfrachtführer bekanntgegeben habe, pro Tonne 1 Euro bei Exporten Richtung Italien als Provision bekomme. Bei Importen seien es 0,50 Cent pro Tonne gewesen. Wenn Y.Y. zu ihm gekommen sei und gesagt habe, er brauche Geld, dann habe er diese Vorberechnung vorgenommen. Dazu habe er ihre Transportfuhren der Vorzeit (entweder eines Monats oder eines Quartales) angesehen und die transportierten Tonnen ermittelt. Von diesen transportierten Tonnen habe er jene Tonnenzahl abgezogen die von ihren ständigen Frachtführern erbracht worden seien. Beim verbleibenden Rest handle es sich um den sogenannten Spot-Bereich, der kurzfristig vergeben werde. Dabei sei er alle Fremdfrachtführer durchgegangen und habe jene aussortiert bzw. die Tonnenanzahl davon

abgezogen, die ihm bereits bekannt gewesen seien. Der verbleibende Rest bzw. die verbleibenden Tonnen seien für ihn dann jene gewesen, die von Y.Y. mit der Adresse vorher bekanntgegeben worden seien. Somit hätte er von diesen Tonnen einen Provisionsanspruch gehabt (siehe Seite 3-4 der Niederschrift vom 05. September 2017, BFG-Akt OZ 27; siehe dazu auch die Wiedergabe der Aussage zur Provisionsberechnung auf Seite 3 letzter Absatz und Seite 4 vorletzter Absatz der gesonderten Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen vom 18. Dezember 2018).

In den Rechnungen des Y.Y. sind dieselben Entgelte ausgewiesen wie in den beispielhaft vorgelegten Rechnungen der Fremdfrachtführer.

Übersicht:

Transport- auftrags- nummer laut Rechnungen	Rechnung Y.Y.	Entgelt laut Rechnung Y.Y.	Rechnung anderer Frachtführer	Entgelt laut Rechnung anderer Frachtführer
10734780	28.05.2013 (OZ 27/S. 85)	981,54 €	09.03.2013 (OZ 27/S. 177)	nicht lesbar
10734829	28.05.2013 (OZ 27/85)	999,60 €	08.03.2013 (OZ 27/187)	999,60 €
10739532	29.11.2013 (OZ 27/100)	890,80 €	11.08.2013 (OZ 27/195)	890,80 €
10745782	31.03.2014 (OZ 27/111)	996,24 €	25.02.2014 (OZ 28/9)	996,24 €
10747236	27.05.2014 (OZ 27/116)	958,30 €	09.04.2014 (OZ 28/31)	958,30 €
10750022	30.10.2014 (OZ 27/126)	995,30 €	28.07.2014 (OZ 28/34)	995,30 €

10757390	29.04.2015 (OZ 27/138)	1.023,40 €	24.04.2015 (OZ 28/49)	1.023,40 €
10760390	11.08.2015 (OZ 27/148)	845,28 €	05.08.2015 (OZ 28/63)	845,28 €
10761554	29.10.2015 (OZ 27/153)	862,40 €	11.09.2015 (OZ 28/75)	862,40 €

Im Übrigen ist in den Rechnungen des Y.Y. nicht nur dasselbe Entgelt, sondern auch jeweils dieselbe Transportnummer der Bf., dasselbe Ladegewicht (t) und dasselbe Entgelt/t wie in den Rechnungen der anderen Frachtführer angegeben (siehe auch Seite 3 der gesonderten Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen vom 18. Dezember 2018, wonach die auf den Rechnungen des Y.Y. verrechneten Leistungen bereits von anderen Frachtführern erbracht worden sind).

Weil in den Rechnungen des Y.Y. dieselben Entgelte ausgewiesen sind, wie in den beispielhaft vorgelegten Rechnungen der Fremdfachtführer, beurteilt das Bundesfinanzgericht die Aussage des Z.Z., dass Provisionen abgerechnet wurden, als unwahr.

Ungeachtet der gegen eine Leistung des Y.Y. sprechenden dargestellten Umstände hält es das erkennende Gericht auch nicht für glaubwürdig, dass ein seit vielen Jahren bestehendes und mit der Speditionsbranche entsprechend vertrautes Unternehmen, das mehrere Disponenten für die Vergabe von Frachtaufträgen an Subfrächter beschäftigt, eine Person damit beauftragt (und Provisionen dafür bezahlt), bei Verladestellen von Lkw-Fahrern Kontaktdaten zu erfragen (siehe auch Seite 6 zweiter Absatz der gesonderten Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen vom 18. Dezember 2018). Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist auch nicht davon auszugehen, dass Lkw-Fahrer Kenntnis von der Auftragsauslastung jener Transportunternehmen, für welche sie Güter transportieren, haben.

Die Bf. ist auf die ihr durch die Abgabenbehörde zur Kenntnis gebrachten Aussagen und Widersprüchlichkeiten, die ihr insbesondere mit der gesonderten Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen vom 18. Dezember 2018 vorgehalten wurden, nicht eingegangen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kommt der Beschwerdeentscheidung Vorhaltscharakter zu (vgl. zB. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164 mwH). Es wäre daher Sache der Bf. gewesen, im Vorlageantrag oder im verwaltungsgerichtlichen Verfahren Einwendungen zu machen und Unplausibles und Widersprüchliches durch ein entsprechendes Vorbringen aufzuklären.

Das Bundesfinanzgericht stellt daher fest, dass den Rechnungen des Y.Y. keine Leistungen zugrunde liegen, weshalb der verbuchte Aufwand körperschaftsteuerlich nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen war.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 28.10.2004, 2002/15/0037; VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0002) folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Im Übrigen handelt es sich bei der Frage des Vorliegens von Scheinrechnungen um keine Rechtsfrage, sondern um eine auf der Sachverhaltsebene zu klärenden Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten ist. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 3. August 2022