

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den \*\*\*Einzelrichter\*\*\* über die Beschwerden der \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vertreten durch die TPA Regio Steuerberatung GmbH, Hartenaugasse 6a, 8010 Graz, vom 18.01.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 20.12.2018 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2011 bis 2016 und 01-03/2017 nach mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Erklärung vom \*\*\* errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter und Geschäftsführer ist \*\*\*A\*\*\*. Die Beschwerdeführerin ist die Gesellschafterin der \*\*\*A-GmbH\*\*\*

Die \*\*\*A-GmbH\*\*\* ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom \*\*\* gegründete Gesellschaft mit dem Geschäftszweig Gütertransport und Spedition. Geschäftsführer ist \*\*\*A\*\*\*. Prokuristin war Mag. \*\*\*B\*\*\*. Logistikleiter war \*\*\*C\*\*\*.

Die \*\*\*A-GmbH\*\*\* 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 26.05.2014 stellte die Abgabenbehörde eine Unternehmensgruppe (ab der Veranlagung 2013) mit der Beschwerdeführerin als Gruppenträger und der \*\*\*A-GmbH\*\*\* sowie zwei weiteren Gesellschaften als Gruppenmitglieder fest.

Für die Streitjahre erklärte die \*\*\*A-GmbH\*\*\* 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 19.05.2017 (erweitert durch den Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 29.07.2017) führte die Abgabenbehörde bei der \*\*\*A-GmbH\*\*\* eine Außenprüfung ua. betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2011 bis 2015 durch. Dabei stellte der Prüfer Ermittlungen dazu an, ob die Rechnungen des slowenischen Einzelunternehmers \*\*\*X\*\*\* über Frachtleistungen, die von der \*\*\*A-GmbH\*\*\* als Transportaufwand verbucht wurden, Scheinrechnungen sind.

Übersicht Rechnungen (2011):

| OZ/Seite | Rechnungsdatum | Rechnungsbetrag |
|----------|----------------|-----------------|
| 52/11    | 22.12.2010     | 3.223,43 €      |
| 52/10    | 28.02.2011     | 2.655,64 €      |
| 52/12    | 29.04.2011     | 3.900,80 €      |
| 52/13    | 31.05.2011     | 2.922,40 €      |
| 52/14    | 31.05.2011     | 2.536,02 €      |
| 52/15    | 30.08.2011     | 2.673,43 €      |
| 52/16    | 31.10.2011     | 2.582,44 €      |
| 52/17    | 28.12.2011     | 2.520,06 €      |
| Summe:   |                | 23.014,22 €     |

Übersicht Rechnungen (2012):

| OZ/Seite | Rechnungsdatum | Rechnungsbetrag |
|----------|----------------|-----------------|
|----------|----------------|-----------------|

|        |            |             |
|--------|------------|-------------|
| 52/18  | 29.02.2012 | 3.011,18 €  |
| 52/19  | 20.04.2012 | 2.512,48 €  |
| 52/20  | 18.05.2012 | 2.661,02 €  |
| 52/21  | 31.07.2012 | 3.090,42 €  |
| 52/22  | 31.08.2012 | 2.612,18 €  |
| 52/23  | 30.10.2012 | 2.491,08 €  |
| 52/24  | 31.12.2012 | 3.170,62 €  |
| Summe: |            | 19.548,98 € |

## Übersicht Rechnungen (2013):

| OZ/Seite | Rechnungsdatum | Rechnungsbetrag          |
|----------|----------------|--------------------------|
|          |                | 3.261,56 € <sup>*)</sup> |
| 52/85    | 28.05.2013     | 3.671,40 €               |
| 52/91    | 21.07.2013     | 3.717,04 €               |
| 52/96    | 28.08.2013     | 2.809,66 €               |
| 52/100   | 29.11.2013     | 5.230,34 €               |
| Summe    |                | 18.690,00 €              |

<sup>\*)</sup> Betrag in der Aufstellung des Buchhaltungskontos Nr. 5235 (OZ 52 S. 84) enthalten.

## Übersicht Rechnungen (2014):

| OZ/Seite | Rechnungsdatum | Rechnungsbetrag |
|----------|----------------|-----------------|
| 52/107   | 24.02.2014     | 2.975,23 €      |
| 52/111   | 31.03.2014     | 3.916,08 €      |
| 52/116   | 27.05.2014     | 3.789,42 €      |
| 52/121   | 07.08.2014     | 4.311,78 €      |

|        |            |             |
|--------|------------|-------------|
| 52/126 | 30.10.2014 | 3.001,22 €  |
| 52/130 | 17.12.2014 | 2.812,18 €  |
| Summe: |            | 20.805,91 € |

## Übersicht Rechnungen (2015):

| OZ/Seite | Rechnungsdatum | Rechnungsbetrag |
|----------|----------------|-----------------|
| 52/134   | 27.02.2015     | 2.431,12 €      |
| 52/138   | 29.04.2015     | 4.190,78 €      |
| 52/143   | 22.06.2015     | 3.849,94 €      |
| 52/148   | 11.08.2015     | 3.381,80 €      |
| 52/153   | 29.10.2015     | 3.456,86 €      |
| Summe:   |                | 17.310,50 €     |

## Übersicht Rechnungen (2016):

| OZ/Seite | Rechnungsdatum | Rechnungsbetrag |
|----------|----------------|-----------------|
| 52/158   | 19.02.2016     | 2.651,04 €      |
| 52/159   | 19.04.2016     | 2.421,20 €      |
| 52/160   | 23.08.2016     | 2.839,20 €      |
| 52/161   | 28.10.2016     | 2.290,16 €      |
| Summe:   |                | 10.201,60 €     |

## Übersicht Rechnungen (2017):

| OZ/Seite | Rechnungsdatum | Rechnungsbetrag |
|----------|----------------|-----------------|
| 52/163   | 08.03.2017     | 2.092,48 €      |
| Summe:   |                | 2.092,48 €      |

Am 29.05.2017 verlangte der Prüfer darüber Auskunft, warum die CMR-Frachtbriefe nicht von \*\*\*X\*\*\*, sondern von anderen Frächtern seien. Mag. \*\*\*B\*\*\* gab dazu an, dass die

Abrechnung dieser Frachtaufträge über \*\*\*X\*\*\* 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 \*\*\*X\*\*\* bar bezahlt werde, könne sie nicht sagen. Die Aufträge würden von der \*\*\*A-GmbH\*\*\* an \*\*\*X\*\*\* s.p. telefonisch erteilt (siehe Aktenvermerk OZ 52 S. 83).

Am 30.05.2017 teilte \*\*\*A\*\*\* dem Prüfer mit, der Fehler liege „im Unternehmen“, weil sie die UID nicht geprüft hätten (siehe Aktenvermerk OZ 52 S. 81).

Am 19.06.2017 wurde dem Prüfer folgende mit 02.01.2013 datierte „Kooperationsvereinbarung“ (OZ 52 Seite 77-78) zwischen der \*\*\*A-GmbH\*\*\* und \*\*\*X\*\*\* s.p. ausgehändigt:

*„Die Firma [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] schließt mit [\*\*\*X\*\*\* s.p.] folgende Vereinbarung:*

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

*Der Auftragnehmer [\*\*\*X\*\*\* s.p.] wird seine Tätigkeit ausschließlich in Slowenien durchführen.*

*Aufträge, die im Rahmen dieser Kooperationsvereinbarung abgewickelt werden sollen, können nur nach vorheriger Zusage der [\*\*\*A-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 [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] getroffen werden. Die Festlegung der Preise und Verkaufsbedingungen der Transporte obliegt ausschließlich der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*]. Der Auftragnehmer hat kein Recht Preise oder Bedingungen für Aufträge festzulegen, die in weiterer Folge von der Firma [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] (Auftraggeber) an die jeweiligen Subfrächter vergeben werden.*

*[\*\*\*X\*\*\* 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 € bzw. 50 Cent je Tonne, bzw. ein Pauschalbetrag von 30 Euro je Auftrag. Es eine Obergrenze von € 5.000,- 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 [\*\*\*A-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 Kooperationsvereinbarung. 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 21.06.2017 wurde \*\*\*A\*\*\* (als Verdächtiger) einvernommen. Der Niederschrift über die Einvernahme (OZ 52 Seite 69-71) ist zu entnehmen:

*„1) Welche Geschäftsverbindung besteht zwischen ihrem Unternehmen und Herrn [\*\*\*X\*\*\*]?*

*Herr [\*\*\*X\*\*\*] vermittelt Frächter, welche für die [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] Transporte durchführen. Weitere Leistungen werden nicht erbracht.*

*2) Welche genaue Tätigkeit (was ist seine genaue Aufgabe) führt Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*C\*\*\*] angeordnet. Herr [\*\*\*C\*\*\*] ist der Logistikleiter.*

*4) Warum erfolgt die Abrechnung so als ob Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*C\*\*\*] hat das so vereinbart und vereinfacht. Dementsprechend wurde das von Herrn [\*\*\*C\*\*\*] Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*C\*\*\*] zuständig und verantwortlich.*

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

*Die Rechnungen erstellt Herr [\*\*\*X\*\*\*]. Die Grundlage kommt von Herrn [\*\*\*C\*\*\*]. Er teilt die Abrechnungsgrundlagen Herrn [\*\*\*X\*\*\*] mit.*

*7) Wo befinden sich diese Berechnungen?*

*Herr [\*\*\*C\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] laufen.*

*9) Wurden mit den slowenischen Frächtern auch bereits vor der Vereinbarung mit Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 19.6.2017?*

*Grundsätzlich ist das die Grundlage, auf Grund derer die Abrechnung der Provisionen erfolgt. Ich war in die Sache nicht involviert, sondern Fr. Mag. [\*\*\*B\*\*\*]. Ich habe diese Vereinbarung heraussuchen lassen.*

*13) Wer legt fest, wann Herr [\*\*\*X\*\*\*] 0,50 Cent erhält bzw. 1 Euro bzw. 30 Euro erhält.*

*Das legt Herr [\*\*\*C\*\*\*] fest.“*

*Am 05.09.2017 wurde \*\*\*X\*\*\* (als Verdächtiger) einvernommen. Der Niederschrift über die Einvernahme (OZ 52 Seite 46-48) ist zu entnehmen:*

*„Herr [\*\*\*X\*\*\*] gibt nach erfolgter Zeugenbelehrung an, dass er eben der Cousin von Herrn \*\*\*A\*\*\* 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 \*\*\*A\*\*\* der Behörde stellig gemacht worden ist. Herr [\*\*\*X\*\*\*] gibt daraufhin zu Protokoll, dass es richtig ist, dass er von Herrn [\*\*\*A\*\*\*] ersucht wurde den Sachverhalt der Behörde gegenüber aufzuklären. Nur habe ich bis dato nicht gewusst, dass es solche Aussageverweigerungsrechte als Zeuge gibt. Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] wird danach mitgeteilt, dass der Verdacht besteht, dass er an die Firma [\*\*\*A-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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 \*\*\*D\*\*\* Herrn [\*\*\*X\*\*\*] in slowenischer Sprache vorgelesen und von allen Personen unterfertigt.

Herrn [\*\*\*X\*\*\*] wurde über Ersuchen eine Kopie dieses Protokolls vom heutigen Tage persönlich ausgehändigt.“

Am 05.09.2017 wurde \*\*\*C\*\*\* (als Zeuge) einvernommen. Der Niederschrift über die Einvernahme (OZ 52 Seite 38-42) ist zu entnehmen:

„Frage: Seit wann sind sie bei der Firma [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] beschäftigt und welche Tätigkeiten im Detail verrichten sie im Unternehmen?

Antwort: Ich bin seit 2.11.2004 bei der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] als operativer Leiter aller Disponenten, davon haben wir derzeit rd. 10 an der Zahl, tätig. Ich war vorher bei einer Spedition in Gornja

Radgona beschäftigt und war Herr \*\*\*A\*\*\* bei Firma \*\*\* beschäftigt. Aus dieser Vorzeit kannten wir uns und habe deshalb bei der Firma [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] 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 \*\*\*, \*\*\*, \*\*\*, \*\*\*. Die Firma [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] hat selbst keine Kraftfahrzeuge und fährt nur mit Subfrächter. Österreichische Frächter werden als Subfrächter im Spot-Bereich beauftragt z.B. die Firma \*\*\*, \*\*\*, \*\*\*. 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 \*\*\*A\*\*\* 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 [\*\*\*A\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*], wenn ja, seit wann gibt es diese Geschäftsbeziehung und in welcher Art?

Antwort: Ja wir haben eine Geschäftsbeziehung zur Firma [\*\*\*X\*\*\*]. Seit wann diese Geschäftsbeziehung besteht, kann ich jetzt nicht angeben. Erinnerung 2009 oder später wurde die Geschäftsbeziehung mit Herrn [\*\*\*X\*\*\*] begründet, wobei ich selbst diese mit Herrn [\*\*\*X\*\*\*] eingegangen bin. Herr [\*\*\*X\*\*\*] war angestellter Lkw-Fahrer bei der slowenischen Firma \*\*\*Y\*\*\* s.p. Diese Firma hat für die Firma [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] Fahrten durchgeführt. Eines Tages habe ich Herrn [\*\*\*X\*\*\*] angesprochen und gefragt, ob er die Firma [\*\*\*A-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 [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] bei Transportüberhängen allenfalls diese Fremdfrachtführer die uns bisher nicht bekannt waren beauftragen könnten. Es wäre uns damit

geholften Aufträge abzubauen. Soweit ich mich erinnern kann ist Herr [\*\*\*X\*\*\*] als Lkw-Fahrer bei dieser Firma nach einem Jahr ab Beginn unserer Geschäftsbeziehung ausgeschieden. In weiterer Folge telefonierte Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] genannten Frachtfirmen bzw. eine Aufstellung darüber gab und gibt es nicht. Es wurde alles nur telefonisch abgewickelt. Ich habe mit Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] per Email übermittelt (\*\*\*). Diese Aufstellung im Sinne der darin ausgewiesenen Transportleistung war ident mit der schlussendlich vom Fremdfrachtführer an uns gelegten Eingangsrechnung. Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] den Rechnungsbetrag in Bar gegen Bestätigung immer ausbezahlt. Diese Vorgehensweise war bei jeder von Herrn [\*\*\*X\*\*\*] gestellten Rechnung gleich und hat die Barauszahlungen außer mir auch sonst niemand vorgenommen. Es gibt deshalb auch keine einzige Geldüberweisung an Herrn [\*\*\*X\*\*\*], weil dieser diese Auszahlungsform so wollte und es war uns auch Recht. Außer an Herrn [\*\*\*X\*\*\*] gibt es in unserem Unternehmen keine weiteren Barauszahlungen. Wenn ich gefragt werde ob ich an Herrn [\*\*\*X\*\*\*] Provisionen für die Bekanntgabe von Frachtfirmen nur einmal bzw. in dem betreffenden Monat bezahlt habe dann gebe ich an, dass Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] an die [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] so nicht erbracht wurde und mir daß grundsätzlich das auch bewusst gewesen ist habe ich dazu trotzdem keine Änderungen vorgenommen weil, ich vereinfachend die tatsächlichen Provisionszahlungen an Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] damals telefonisch genannt hat habe. Die Vorgehensweise mit Herrn [\*\*\*X\*\*\*] war von mir selbstverständlich mit dem GF Herrn [\*\*\*A\*\*\*] abgesprochen und von ihm auch so genehmigt worden. Seit Beginn der Außenprüfung gibt es keine Geschäftsbeziehung mehr mit Herrn [\*\*\*X\*\*\*]. Wenn ich gefragt werde, ob es im Unternehmen mit einer anderen Person außer Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] der einzige Vermittler. Wenn ich gefragt werde, warum ich keine anderen Personen diesbezüglich angesprochen habe und gerade auf Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] mir gegenüber einmal erwähnt, dass er mit \*\*\*A\*\*\* irgendwie sein soll. Der GF Herr \*\*\*A\*\*\* 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 [\*\*\*X\*\*\*] über die Richtigkeit über Abrechnungen versichert? Herr [\*\*\*X\*\*\*] hat sich überhaupt nicht darüber vergewissert. Es war eine reine Vertrauenssache. Frage: Wie ist es überhaupt möglich, dass sie die ganze Abwicklung mit Herrn [\*\*\*X\*\*\*] vorgenommen haben inklusive der Provisionsauszahlung, ohne zu wissen welche Vereinbarung es zwischen der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] und Herrn [\*\*\*X\*\*\*] gibt. Da ich Kenntnis von einer mündlichen Vereinbarung zwischen Herrn [\*\*\*X\*\*\*] und mir habe war mir diese Abrechnungsmodalität daher möglich. Ob Herr [\*\*\*A\*\*\*] 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 [\*\*\*A\*\*\*] abgeschlossen worden sein und wird diese auch der bisherigen mündlichen Vereinbarung entsprechen, da mich ansonsten Herr [\*\*\*A\*\*\*] sicher informiert hätte. Zur Klarstellung gebe ich an, dass die Firma [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] von Herrn [\*\*\*X\*\*\*] bis auf die vorliegenden Eingangsrechnungen über die Provisionsrechnungen keine anderen weiteren schriftlichen Unterlagen erhalten hat.“

Am 26.09.2017 gab \*\*\*X\*\*\* eine Äußerung ab. Der Niederschrift (OZ 52 Seite 34-35) ist zu entnehmen:

*„Ich bin zur Klarstellung zum Verwandschaftsverhältnis der Cousin ersten Grades (dh. mein Vater und die Mutter von Herrn [\*\*\*A\*\*]) sind Geschwister) zum Geschäftsführer Herrn \*\*\*A\*\*.*

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

*Herr [\*\*\*A\*\*] hat mich seinerzeit als Fahrer an den Frächter \*\*\*Y\*\* vermittelt. Danach bin ich nur mehr mit Privatauto nach Köper oder an die ungarische Grenze gefahren auf Parkplätze für LKw um Lkw-Fahrer anzusprechen. Eines Tages hat mich Herr [\*\*\*C\*\*] angerufen und gefragt, ob ich Telefonnummern (zur Klarstellung - ich habe keine Namen genannt) von Frächtern bekanntgeben könnte, weil die Firma [\*\*\*A-GmbH\*\*] zu wenig Frächter hat. Ich habe dann Fahrer bei Verladestellen angesprochen und um die Telefonnummer gefragt. Diese Telefonnummer habe ich dann Herrn [\*\*\*C\*\*] 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 [\*\*\*A-GmbH\*\*] mehr als 100 Telefonnummern von Fahrern bekannt gegeben habe. Schriftliche Aufzeichnungen darüber gibt es keine, weil ich die Telefonnummern einfach nur telefonisch Herrn [\*\*\*C\*\*] 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 [\*\*\*C\*\*] gemacht. Er hat bestimmt, wann eine Rechnung zu schreiben ist. Dann habe ich die Rechnung so geschrieben und bin damit nach Leibnitz gefahren. Herr [\*\*\*C\*\*] 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 [\*\*\*C\*\*] noch mit Herrn [\*\*\*A\*\*]. 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 17.10.2017 hielt die Abgabenbehörde über das Ergebnis der Außenprüfung, das ua. die hier strittige Feststellung, dass die Rechnungen des slowenischen Einzelunternehmers \*\*\*X\*\* Scheinrechnungen seien und eine verdeckte Ausschüttung vorliege, umfasst, die Schlussbesprechung ab. Der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.10.2017 ist dazu zu entnehmen:

*Sachverhalt:*

*Vom Einzelunternehmen \*\*\*X\*\* 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 [\*\*\*X\*\*\*]: 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 [\*\*\*X\*\*\*] keine Transportleistungen erbracht wurden.*

*Festgestellt wurde dies dadurch, dass die auf den Rechnungen ausgewiesenen Frachtleistungen tatsächlich von anderen Frächtern (z.B. Frächter \*\*\*F1\*\*\* s.p.; \*\*\*F2\*\*\* s.p.; \*\*\*F3\*\*\* s.p.; \*\*\*F4\*\*\* d.o.o; \*\*\*F5\*\*\* s.p) erbracht wurden. Diesbezüglich waren die CMR-Papiere sowohl als Beilage bei den Rechnungen von [\*\*\*X\*\*\*] als auch bei den tatsächlichen Frachtführern in Kopie vorhanden. Weiters wurde im Prüfungsverfahren festgestellt, dass \*\*\*X\*\*\* über keine gültige UID-Nummer verfügt. Diese ist seit 22.6.2012 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 \*\*\*A\*\*\*, dem operativen Logistikleiter des Unternehmens Herrn \*\*\*C\*\*\* und dem Empfänger der Zahlungen Herrn [\*\*\*X\*\*\*] aus Slowenien durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 2.1.2013 beinhaltet, dass Herr [\*\*\*X\*\*\*] für das geprüfte Unternehmen Frachtführer im Raum Slowenien zur Durchführung von Transporten akquirieren soll. Für diese Tätigkeit erhält Herr*

*[\*\*\*X\*\*\*] 1 € bzw. 50 Cent je Tonne, bzw. einen Pauschalbetrag von 30 Euro je Auftrag mit einer Obergrenze von € 5.000,-- je Quartal. Eine Präzisierung, wann welcher Betrag anfällt ist in der Vereinbarung nicht enthalten.*

*Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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.*

| <i>Zeitraum</i> | <i>Aufwandskürzung</i> | <i>KESt-Satz</i> | <i>KESt</i>       |
|-----------------|------------------------|------------------|-------------------|
| <i>2011</i>     | <i>23.014,22 €</i>     | <i>33,33%</i>    | <i>7.670,64 €</i> |
| <i>2012</i>     | <i>19.548,98 €</i>     | <i>33,33%</i>    | <i>6.515,68 €</i> |
| <i>2013</i>     | <i>19.540,00 €</i>     | <i>33,33%</i>    | <i>6.512,68 €</i> |

|      |             |        |            |
|------|-------------|--------|------------|
| 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 erließ die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren an die \*\*\*A-GmbH\*\*\* die (hier nicht entscheidungsgegenständlichen) Bescheide vom 12.12.2017 bzw. 13.12.2017 betreffend Körperschaftsteuer 2011 und 2012 und Feststellung Einkommen Gruppenmitglied 2013 bis 2015.

Mit Schreiben vom 10.01.2018 erhob die \*\*\*A-GmbH\*\*\* 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 [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] folgende Beträge an \*\*\*X\*\*\* 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 | 10.201,60 |
| 2017 | 2.092,48  |

-----  
Summe 111.663,69

*Diese Zahlungen erfolgten auf Grund einer Vereinbarung zwischen dem Einzelunternehmen \*\*\*X\*\*\* s.p. und der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] über die Vermittlung von Subauftragnehmern für Transportdienstleistungen in Slowenien. \*\*\*X\*\*\* 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 \*\*\*A-GmbH\*\*\* bedient werden konnten. Die Tätigkeit von Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] ein Cousin des Geschäftsführers der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] 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 EUR 111.000,00 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 Beschwerdevereinscheidungen vom 18.12.2018 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 17.10.2017 sowie auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Tz.7) vom 25.10.2017 verwiesen.*

*Ergänzend dazu wurde in der Stellungnahme des Prüfers zur Beschwerde vom 4.1.2018 folgendes angeführt:*

*Vom geprüften Unternehmen wurden auf dem Konto Transportaufwand Eingangs-rechnungen aus Slowenien (Rechnungsleger \*\*\*X\*\*\*) verbucht, auf welchem konkrete Frachtleistungen mit*

*Beginn und Ende der Fahrt sowie exakte Gewichtsangaben der transportierten Waren enthalten waren. Tatsächlich wurden von Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht haben.*

*Im gesamten Prüfungsverfahren war es trotz Einvernahmen der beteiligten Personen nicht möglich festzustellen, welche Leistung Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] gibt es Aufzeichnungen in irgendeiner Form (Uraufzeichnungen) über die angeblich erbrachten Leistungen.*

*Auch die Aussagen des Geschäftsführers, des Logistikleiters und des Herrn [\*\*\*X\*\*\*] (aufgenommen in Niederschriften) widersprechen sich.*

*Weder vom Geschäftsführer noch vom Logistikleiter konnte dargelegt werden, warum die an Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] verrechneten Leistungen bereits von anderen Frachtführern erbracht worden sind und keine Frachtleistungen vorliegen können, eine Kooperationsvereinbarung mit Herrn [\*\*\*X\*\*\*] vom 2.1.2013 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 € bzw. 50 Cent je Tonne, bzw. ein Pauschalbetrag von 30 Euro je Auftrag bzw. einer Obergrenze von € 5.000,00 pro Quartal“*

*Der Logistikleiter des Unternehmens gab an, dass er bereits im Jahr 2009 oder etwas später die Geschäftsbeziehung mit Herrn [\*\*\*X\*\*\*] eingegangen sei. Er hätte Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] genannten Frachtführer gibt es keine. Er hätte mündlich mit Herrn [\*\*\*X\*\*\*] vereinbart, dass er € 1,00 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] nicht, da er die Telefonnummer eben telefonisch weitergegeben hätte. Alle weiteren Veranlassungen wurden im geprüften Unternehmen vorgenommen. Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 (Provisions-zahlungen?) 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 \*\*\*X\*\*\* 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 [\*\*\*X\*\*\*] ihm damals telefonisch genannt hat. Er hätte dann eine Berechnung vorgenommen, wenn Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] einen Provisionsanspruch gehabt. Die Provisionen seien auch in den Nachfolgemonaten ausbezahlt worden.*

*Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*]: 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] zugeordnet worden wären, auch jene die*

dem Unternehmen noch nicht bekannt waren, sich jedoch selbst am Spotmarkt angemeldet haben. Dies würde bedeuten, dass Herr [\*\*\*X\*\*\*] Provisionen für nicht von ihm erbrachte Leistungen erhalten hätte.

Nach Aussage des Logistikleiters hätte Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] mitgeteilt zu kommen. Aufgrund der Branchenerfahrung der Disponenten (Zugang zu Branchenverzeichnissen, Spotmarkt über Internet...) ist es daher nicht glaubwürdig, dass Herr [\*\*\*X\*\*\*] tatsächlich Telefonnummern mitgeteilt hat, die auch zu entsprechenden Aufträgen geführt haben. Auch war Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 (hier entscheidungsgegenständlichen) Bescheiden vom 20.12.2018 (OZ 2-8) zog die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin unter Zugrundelegung der Feststellung, dass es sich bei den Rechnungen des \*\*\*X\*\*\* um Scheinrechnungen handle, zur Haftung für Kapitalertragsteuer wie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung dargestellt heran. Im Begründungsteil führte die Abgabenbehörde nach wörtlicher Wiederholung ihrer diesbezüglichen Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und in der gesonderten Begründung der Beschwerdevorentscheidungen betreffend Körperschaftsteuer aus:

*„Angesichts der Tatsache, dass es die unmittelbar an der Fa. [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] beteiligte Gesellschaft bzw. es über dessen Gesellschafter und Geschäftsführer Herrn \*\*\*A\*\*\* in Kauf genommen bzw. geduldet hat, dass Beträge an eine nahe stehende Person des Gesellschafter-Geschäftsführers in nicht fremdüblicher Weise ohne Vorliegen entsprechender dem*

*Fremdvergleich standhaltender Vereinbarungen und durch Legung von Scheinrechnungen ausbezahlt wurden, sind diese Zahlungen als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter und gleichzeitig Geschäftsführer der [Beschwerdeführerin] Herrn \*\*\*A\*\*\* zu werten.*

*Auch wurden von der [Beschwerdeführerin] als empfangende Gesellschaft der verdeckten Ausschüttung keine Rückforderungsansprüche an den Gesellschafter-Geschäftsführer gestellt, weshalb sie dessen Entnahmen auch akzeptiert hat.*

*Neben der verdeckten Ausschüttung iZm den Zahlungen an \*\*\*X\*\*\*, ist im Jahr 2013 eine ‚durchgeleitete‘ verdeckte Ausschüttung an \*\*\*A\*\*\* betreffend Reiseaufwand (ER 242 - Feststellung anlässlich der AP bei der Fa. [\*\*\*A-GmbH\*\*]) in Höhe von Euro 850,- der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen.*

*Die Kapitalertragsteuer betreffend den an den Gesellschafter bzw. dessen nahen Angehörigen geflossenen Vorteilszuwendungen ist der [Beschwerdeführerin] im Haftungswege vorzuschreiben.“*

Mit Schreiben vom 18.01.2019 (OZ 1) erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter die Beschwerden gegen diese Bescheide und beantragte deren Aufhebung. Der Begründung ist zu entnehmen:

*„In den Jahren 2011 bis 2017 wurden von der [\*\*\*A-GmbH\*\*] folgende Beträge an \*\*\*X\*\*\* 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 | 10.201,60 |
| 2017 | 2.092,48  |

-----  
Summe            111.663,69

*Diese Zahlungen erfolgten auf Grund einer Vereinbarung zwischen dem Einzelunternehmen \*\*\*X\*\*\* s.p. und der Beschwerdeführerin über die Vermittlung von Subauftragnehmern für Transportdienstleistungen in Slowenien. \*\*\*X\*\*\* 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 \*\*\*A-GmbH\*\* bedient werden konnten. Die Tätigkeit von Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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 EUR 111.000,00 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 [\*\*\*X\*\*\*] 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.

Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung sind:

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft,
- das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person zu Lasten der Körperschaft und
- das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung

Im vorliegenden Fall liegen weder das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person noch das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung vor. Zum einen stehen den geleisteten Zahlungen Informationen über potentielle Subauftragnehmer gegenüber, zum anderen wurden die Zahlungen nicht deshalb geleistet, um Herrn [\*\*\*X\*\*\*] einen Vorteil zuzuwenden, sondern um zusätzliche Vertragspartner für Subaufträge der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] zu erhalten.

Weiters verbleibt für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der gesamten Aufwendungen kein Raum, wenn Aufwendungen betrieblich und nicht durch Naheverhältnis zwischen der Körperschaft und dem Vorteilsempfänger veranlasst sind (VwGH 23.1.1996,

92/14/0034; Rz 577 KStR). Selbst eine allfällige Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen trotz betrieblicher Veranlassung führt daher nicht zu einer verdeckten Ausschüttung. Beispielsweise sind Sponsorzahlungen an einen Sportler, die zwar einem Fremdvergleich nicht standhalten, jedoch geeignet sind, eine Werbewirkung zu entfalten nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren. Umgelegt auf den konkreten Fall sind daher Zahlungen für die Bekanntgabe von Telefonnummern von möglichen Frachtführern, geeignet, eine vertriebsfördernde Wirkung zu entfalten und damit betrieblich veranlasst, auch wenn zusätzlich andere Möglichkeiten der Akquisition von Subauftragnehmern für Frachtaufträge bestehen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Vermittlungsleistungen in den Jahren 2011 bis 2017 Betriebsausgaben der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] darstellen und daher bei dieser Gesellschaft zu Recht gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Da diese Zahlungen somit als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben zu qualifizieren sind, stellen sie keine verdeckten Ausschüttungen an den Gesellschafter \*\*\*A\*\*\* dar.“

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 10.12.2019 (OZ 10-16) wies die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerden als unbegründet ab. Der Begründung ist zu entnehmen:

„Zum Sachverhalt wird auf die ausführliche Bescheidbegründung der beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheide, alle vom 20.12.2018 verwiesen.

In der Begründung zur Beschwerde vom 22.1.2019 wird angeführt, dass weder das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person noch das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung vorliegt.

Weiters verbleibt nach Ansicht der Beschwerdeführerin für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der gesamten Aufwendungen kein Raum, wenn Aufwendungen betrieblich und nicht durch ein Naheverhältnis zwischen Körperschaft und dem Vorteilsempfänger veranlasst sind.

Die Rechtsgrundlage für verdeckte Ausschüttungen bildet § 8 Abs 2 KStG 1988.

Das Gesetz enthält allerdings keine Begriffebestimmung der verdeckten Ausschüttung. Nach stRsp sind verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber (Gesellschafter oder Person mit gesellschafterähnlicher Stellung; KStR 2013 Rz 566), die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis haben, dh dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Die Ursache und das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist anhand eines Fremdvergleiches zu ermittelt, dh der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken

der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen (KStR 2013, Rz 571)

Das objektive Tatbild setzt eine Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person auf der einen Seite und damit aber eine Vermögensminderung bei der Körperschaft auf der anderen Seite voraus. Dies kann entweder durch erhöhte Aufwendungen oder durch fehlende Erträge seitens der Körperschaft geschehen (KStR 2013, Rz 601).

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist nach der Rspr. eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen - der Körperschaft (VwGH 23.11.1977, 618/77; 24.9.1996, 94/13/0129), wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann (KStR 2013, Rz 607).

Wie eingangs erwähnt, bestreitet die Bf. das Vorliegen des objektiven und subjektiven Tatbildes, als Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung. Den geleisteten Zahlungen der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] stünden Informationen über potentielle Subauftragnehmer gegenüber. Die Zahlungen erfolgten nicht um Hr. [\*\*\*X\*\*\*] einen Vorteil zuzuwenden, sondern um zusätzliche Vertragspartner für Subaufträge zu erhalten.

Dazu wird auf die Ausführungen zur rechtlichen Würdigung der beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheide vom 20.12.2018 verwiesen und nochmals darauf hingewiesen, dass es in keiner Weise nachvollziehbar ist, ob tatsächlich von Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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.

Weiters ist anzuführen, dass der angebliche Provisionsempfänger Herr [\*\*\*X\*\*\*] ein naher Verwandter (Cousin ersten Grades) des Geschäftsführers der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] ist und dieser wiederum Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin 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.

Auch war Herr [\*\*\*X\*\*\*] 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 Unternehmen der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] keine andere Person außer jener des Herrn [\*\*\*X\*\*\*] bei der es eine solche Geschäftsbeziehung und Abrechnungsmodalität gab.

Weder aus den getätigten Aussagen noch aus der vorgelegten Vereinbarung kann eindeutig entnommen werden, welche genaue Leistung von Herrn [\*\*\*X\*\*\*] 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.

Zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist daher zusammenfassend festzuhalten, dass

- der verwirklichte Sachverhalt einem Fremdvergleich nicht standhält (keine Vereinbarung mit eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen),
- die Ursache der Vorteilsgewährung im Gesellschaftsverhältnis bzw. in der Nahebeziehung zur Körperschaft liegt (die Beschwerdeführerin ist 100 %-ige Gesellschafterin der [\*\*\*A-GmbH\*\*\*]; \*\*\*A\*\*\* ist Alleingesellschafter der [Beschwerdeführerin] und Geschäftsführer beider Gesellschaften; Hr. [\*\*\*X\*\*\*] ist ein naher Verwandter von \*\*\*A\*\*\*),
- die Bereicherung des Anteilsinhabers bzw. einer ihm nahestehenden Person zulasten der Körperschaft erfolgte (die angeblich erbrachten Leistungen wurden mittels Legung von Scheinrechnungen verschleiern als Transportaufwand verbucht),
- sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus dem verwirklichten Sachverhalt ergibt.

Zurechnungssubjekt der bei [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] festgestellten verdeckten Ausschüttung ist die Beschwerdeführerin.

Angesichts der Tatsache, dass es die unmittelbar an der Fa. [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] beteiligte Beschwerdeführerin bzw. es über deren Gesellschafter und Geschäftsführer Herrn \*\*\*A\*\*\* in Kauf genommen bzw. geduldet hat, dass Beträge an eine nahe stehende Person des Gesellschafter-Geschäftsführers in nicht fremdüblicher Weise ohne Vorliegen entsprechender dem Fremdvergleich standhaltender Vereinbarungen und durch Legung von Scheinrechnungen ausbezahlt wurden, sind diese Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter und gleichzeitig Geschäftsführer der [Beschwerdeführerin] Herrn \*\*\*A\*\*\* zu werten.

Auch wurden von der [Beschwerdeführerin] als empfangende Gesellschaft der verdeckten Ausschüttung keine Rückforderungsansprüche an den Gesellschafter- Geschäftsführer gestellt, weshalb sie dessen Entnahmen auch akzeptiert hat.

Die Kapitalerträge stellen eine Einkommensverwendung seitens der [Beschwerdeführerin] dar, die in der Form einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter- Geschäftsführer Herrn \*\*\*A\*\*\* die Pflicht auslöst, Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen.

*Das Beschwerdebegehren auf ersatzlose Aufhebung der Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2011 bis 2016 und März 2017 wird daher als unbegründet abgewiesen.“*

Mit Schreiben vom 03.01.2020 (OZ 18) stellte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter gegen diese Beschwerdeentscheidungen ohne weiteres Vorbringen die Anträge auf Entscheidung über die Beschwerden durch das Verwaltungsgericht (Vorlageanträge).

Mit Vorlagebericht vom 13.02.2020 (OZ 25) legte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden zur Entscheidung vor. Den vorgelegten Akten ist zu entnehmen, dass die UID des \*\*\*X\*\*\* von 01.12.2008 bis 21.06.2012 gültig war. Der Stellungnahme der Abgabenbehörde ist zu entnehmen:

*„Zurechnungssubjekt der bei [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] festgestellten verdeckten Ausschüttung ist die Beschwerdeführerin.*

*Angesichts der Tatsache, dass es die unmittelbar an der Fa. [\*\*\*A-GmbH\*\*\*] beteiligte Beschwerdeführerin bzw. es über deren Gesellschafter und Geschäftsführer Herrn \*\*\*A\*\*\* in Kauf genommen bzw. geduldet hat, dass Beträge an eine nahe stehende Person des Gesellschafter-Geschäftsführers in nicht fremdüblicher Weise ohne Vorliegen entsprechender dem Fremdvergleich standhaltender Vereinbarungen und durch Legung von Scheinrechnungen ausbezahlt wurden, sind diese Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter und gleichzeitig Geschäftsführer der [Beschwerdeführerin] Herrn \*\*\*A\*\*\* zu werten.*

*Auch wurden von der [Beschwerdeführerin] als empfangende Gesellschaft der verdeckten Ausschüttung keine Rückforderungsansprüche an den Gesellschafter-Geschäftsführer gestellt, weshalb sie dessen Entnahmen auch akzeptiert hat.*

*Die Kapitalerträge stellen eine Einkommensverwendung seitens der [Beschwerdeführerin] dar, die in der Form einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter- Geschäftsführer Herrn \*\*\*A\*\*\* die Pflicht auslöst, Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen.“*

Die [Beschwerdeführerin] hat die mündliche Verhandlung beantragt.

Der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 02.08.20022 ist zu entnehmen:

*„Der steuerliche Vertreter bringt vor, es werde von der Abgabenbehörde unterstellt, dass keine Leistung erbracht wurde. Tatsächlich hat Herr [\*\*\*X\*\*\*] die Transporteure vermittelt. Die Rechnungslegung als solche hat nicht gestimmt. [\*\*\*C\*\*\*] und [\*\*\*X\*\*\*] haben sich aber auf eine vereinfachte Rechnungslegung geeinigt, um den Verwaltungsaufwand zu vermeiden.*

*Fakt ist auch, dass Herr [\*\*\*A\*\*\*] von der \*\*\*A-GmbH\*\*\* kein Geld bekommen hat. Herr [\*\*\*A\*\*\*] wollte [\*\*\*X\*\*\*] auch kein Geld schenken.*

*Herr [\*\*\*A\*\*\*] hat sich drauf verlassen, was der Speditionsleiter mit [\*\*\*X\*\*\*] ausmacht. Herr [\*\*\*C\*\*\*] war dafür auch bevollmächtigt.“*

### ***Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:***

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird (§ 8 Abs. 2 KStG 1988).

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung). Solche Einkünfte unterliegen, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung).

Zu den Bezügen nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung gehören auch verdeckte Ausschüttungen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Wendet eine GmbH, die im Eigentum einer anderen GmbH steht, dem Gesellschafter dieser anderen GmbH einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in gegenüber jener GmbH erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Gesellschafter der anderen GmbH, wird also das Vermögen jener GmbH und damit der ihre Anteile haltenden anderen GmbH vermindert, während das Vermögen des Gesellschafter eine Vermehrung erfährt, so liegt einerseits eine Ausschüttung jener GmbH an die andere GmbH und andererseits eine Zuwendung der anderen GmbH an den Gesellschafter vor (vgl. in diesem Sinn zur sogenannten durchgeleiteten verdeckten Ausschüttung das Erkenntnis des VwGH vom 14.12.2005, 2002/13/0022). Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Vorgang auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der anderen GmbH beruht. Die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung kann sich schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben und liegt z.B. auch dann vor, wenn der Geschäftsführer der anderen GmbH - ausdrücklich oder schlüssig - mit einem Vorteil, den sich der Gesellschafter ursprünglich ohne dessen Kenntnis zuwendet, in der Folge einverstanden ist (vgl. zur durch eine an einer GmbH beteiligten Privatstiftung durchgeleitete verdeckte Ausschüttung: VwGH 21.02.2013, 2009/13/0257; VwGH 11.02.2016, 2012/13/0061; VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050).

Im Beschwerdeschreiben wird – wie schon bei der Außenprüfung – vorgebracht, \*\*\*X\*\*\* habe gar keine Frachtleistungen, sondern Vermittlungsleistungen an die \*\*\*A-GmbH\*\*\* Internationale Speditions- und Transport GmbH erbracht. Die Zahlungen seien aufgrund einer Vereinbarung über die Vermittlung von Subauftragnehmern für Transportdienstleistungen in

Slowenien erfolgt (siehe Seite 1 des Beschwerdeschreibens). Die Abgabenbehörde habe das Verwandtschaftsverhältnis (zwischen \*\*\*A\*\*\* und \*\*\*X\*\*\*) 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 \*\*\*X\*\*\* beigelegt sind, Kopien von CMR-Frachtbriefen sind, die den Rechnungen anderer Frachtführer entnommen sind.

Übersicht:

| Rechnung<br>***X***       | CMR-Frachtbrief<br>zu Rechnung<br>OZ/Seite | Rechnung<br>anderer<br>Frachtführer | Name anderer<br>Frachtführer | CMR-Frachtbrief<br>zu Rechnung<br>anderer<br>Frachtführer<br>OZ/Seite |
|---------------------------|--------------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| 28.05.2013<br>(OZ 52/85)  | 52/88                                      | 09.03.2013<br>(OZ 52/177)           | ***F8*** s.p.                | 52/182                                                                |
| 28.05.2013<br>(OZ 52/85)  | 52/89                                      | 08.03.2013<br>(OZ 52/187)           | ***F9*** s.p.                | 52/188                                                                |
| 29.11.2013<br>(OZ 52/100) | 52/103                                     | 11.08.2013<br>(OZ 52/195)           | ***F1*** s.p.                | 53/2                                                                  |
| 31.03.2014<br>(OZ 52/111) | 52/113                                     | 25.02.2014<br>(OZ 53/9)             | ***F2*** s.p.                | 53/12                                                                 |
| 27.05.2014<br>(OZ 52/116) | 52/120                                     | 09.04.2014<br>(OZ 53/31)            | ***F3*** s.p.                | 53/98                                                                 |
| 30.10.2014<br>(OZ 52/126) | 52/129                                     | 28.07.2014<br>(OZ 53/34)            | ***F4*** d.o.o.              | 53/37                                                                 |
| 29.04.2015<br>(OZ 52/138) | 52/142                                     | 24.04.2015<br>(OZ 53/49)            | ***F5*** s.p.                | 53/51                                                                 |
| 11.08.2015<br>(OZ 52/148) | 52/152                                     | 05.08.2015<br>(OZ 53/63)            | ***F6*** d.o.o.              | 53/72                                                                 |

|                           |        |                          |               |       |
|---------------------------|--------|--------------------------|---------------|-------|
| 29.10.2015<br>(OZ 52/153) | 52/154 | 11.09.2015<br>(OZ 53/75) | ***F7*** s.p. | 53/83 |
|---------------------------|--------|--------------------------|---------------|-------|

Konfrontiert mit den Kopien der CMR-Frachtbriefe behauptete \*\*\*A\*\*\* im fortgeschrittenen Außenprüfungsverfahren, dass \*\*\*X\*\*\* (in erster Linie slowenische) Frächter vermittelt habe (siehe Seite 2 der Niederschrift vom 21.06.2017). Die Beschwerde wiederholt diese Behauptung, indem sie die Leistung des \*\*\*X\*\*\* mit Vermittlung von Subauftragnehmern für Transportdienstleistungen in Slowenien angibt (siehe Seite 2 des Beschwerdeschreibens).

Das Bundesfinanzgericht beurteilt diese Behauptung als Zweckbehauptung zur Vortäuschung einer Leistung des \*\*\*X\*\*\*, weil auf dessen Rechnungen Transportleistungen ausgewiesen sind und die Entgelte von der \*\*\*A-GmbH\*\*\* Internationale Speditions- und Transport GmbH als Transportaufwand verbucht wurden (siehe auch Seite 2 der der gesonderten Begründung vom 18.12.2018, wonach weder vom Geschäftsführer noch vom Logistikleiter habe dargelegt werden können, warum die an \*\*\*X\*\*\* geleisteten Zahlungen nicht als Provisionsaufwand sondern als Transportaufwand verbucht worden sei). Darüber hinaus hat Mag. \*\*\*B\*\*\* bei der Außenprüfung die Leistung des \*\*\*X\*\*\* zuerst als „Frachtaufträge“ angegeben („... gab Mag. \*\*\*B\*\*\* an, dass die Abrechnung dieser Frachtaufträge über Hr. [\*\*\*X\*\*\*] erfolgen, da dieser als Subfrächter auftritt“) (siehe Aktenvermerk des Prüfers vom 29.05.2017).

Die Beschwerde versucht eine Leistung des \*\*\*X\*\*\* mit der mit 02.01.2013 datierten „Kooperationsvereinbarung“, die dem Prüfer im fortgeschrittenen Außenprüfungsverfahren am 19.06.2017 ausgehändigt wurde, glaubhaft zu machen.

\*\*\*A\*\*\* gab bei seiner Einvernahme dazu an, dass die Vereinbarung, wie die Provisionen abgerechnet werden sollten, \*\*\*C\*\*\* (Logistikleiter) angeordnet habe (siehe Seite 2 der Niederschrift vom 21.06.2017). \*\*\*C\*\*\* gab zu dieser Vereinbarung befragt an, dass – soweit er sich erinnern könne - er einmal gehört habe, dass es einen schriftlichen Vertrag mit \*\*\*X\*\*\* 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 05.09.2017). \*\*\*X\*\*\* sagte aus, dass es im Vorhinein keine Vereinbarungen über die Höhe der Provisionen gegeben habe, weder mündlich noch schriftlich, weder mit \*\*\*C\*\*\* noch mit \*\*\*A\*\*\* (siehe Seite 2 der Niederschrift vom 26.09.2017).

Der Beschwerde gelingt es nicht, mit dem Hinweis auf die „Kooperationsvereinbarung“ eine Leistung des \*\*\*X\*\*\* glaubhaft zu machen, weil der Prüfer im Aktenvermerk vom 29.05.2017 festgehalten hat, dass es laut (vorhergehender) Auskunft von Mag. \*\*\*B\*\*\* nicht mehr Unterlagen als die Rechnungen und die CMR-Frachtbriefe gebe. Darüber hinaus hat \*\*\*A\*\*\* ausgesagt, dass \*\*\*C\*\*\* die Vereinbarung angeordnet habe, während \*\*\*C\*\*\*, 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 \*\*\*X\*\*\* habe es im Vorhinein weder mündliche noch schriftliche Vereinbarungen über die Höhe der Provisionen gegeben, obwohl auf der mit 02.01.2013 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 \*\*\*X\*\*\* keine Vereinbarung über eine Provision gegeben hat).

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

\*\*\*C\*\*\* gab bei seiner Einvernahme an, dass ihm \*\*\*X\*\*\* einige Namen von Frachtfirmen bekannt gegeben habe. Er habe diese Adressen den Disponenten weitergegeben (siehe Seite 3 der Niederschrift vom 05.09.2017). \*\*\*X\*\*\* gab bei seiner Einvernahme an, dass er \*\*\*C\*\*\* Telefonnummern (keine Namen) genannt habe (siehe Seite 1 der Niederschrift vom 26.09.2017).

Die beiden Aussagen über die mitgeteilten Daten widersprechen einander hinsichtlich der telefonisch bekannt gegebenen Informationen (siehe auch Seite 5 dritter Absatz der gesonderten Begründung vom 18.12.2018). Während \*\*\*C\*\*\* ausgesagt hat, dass ihm \*\*\*X\*\*\* Namen von Frachtfirmen bekannt gegeben habe (siehe auch Seite 3 letzter Absatz der gesonderten Begründung vom 18.12.2018), hat \*\*\*X\*\*\* ausgesagt, dass er \*\*\*C\*\*\* keine Namen, sondern nur Telefonnummern bekannt gegeben habe (siehe auch Seite 4 zweiter Absatz der gesonderten Begründung vom 18.12.2018). Auch aus diesem Grund geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Leistung des \*\*\*X\*\*\* konstruiert ist.

\*\*\*C\*\*\* gab bei seiner Einvernahme an, dass er mit \*\*\*X\*\*\* 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 \*\*\*X\*\*\* 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 \*\*\*X\*\*\* mit der Adresse vorher bekanntgegeben worden seien. Somit hätte er von diesen Tonnen einen Provisionsanspruch gehabt (siehe Seite 3-4 der Niederschrift vom 05.09.2017; siehe dazu auch

die Wiedergabe der Aussage zur Provisionsberechnung auf Seite 3 letzter Absatz und Seite 4 vorletzter Absatz der gesonderten Begründung vom 18.12.2018).

In den Rechnungen des \*\*\*X\*\*\* sind dieselben Entgelte ausgewiesen wie in den beispielhaft vorgelegten Rechnungen der Fremdfrachtführer.

Übersicht:

| Transport-<br>auftrags-<br>nummer laut<br>Rechnungen | Rechnung<br>***X***       | Entgelt laut<br>Rechnung<br>***X*** | Rechnung<br>anderer<br>Frachtführer | Entgelt laut<br>Rechnung<br>anderer<br>Frachtführer |
|------------------------------------------------------|---------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| 10734780                                             | 28.05.2013<br>(OZ 52/85)  | 981,54 €                            | 09.03.2013<br>(OZ 52/177)           | nicht lesbar                                        |
| 10734829                                             | 28.05.2013<br>(OZ 52/85)  | 999,60 €                            | 08.03.2013<br>(OZ 52/187)           | 999,60 €                                            |
| 10739532                                             | 29.11.2013<br>(OZ 52/100) | 890,80 €                            | 11.08.2013<br>(OZ 52/195)           | 890,80 €                                            |
| 10745782                                             | 31.03.2014<br>(OZ 52/111) | 996,24 €                            | 25.02.2014<br>(OZ 53/9)             | 996,24 €                                            |
| 10747236                                             | 27.05.2014<br>(OZ 52/116) | 958,30 €                            | 09.04.2014<br>(OZ 53/31)            | 958,30 €                                            |
| 10750022                                             | 30.10.2014<br>(OZ 52/126) | 995,30 €                            | 28.07.2014<br>(OZ 53/34)            | 995,30 €                                            |
| 10757390                                             | 29.04.2015<br>(OZ 52/138) | 1.023,40 €                          | 24.04.2015<br>(OZ 53/49)            | 1.023,40 €                                          |
| 10760390                                             | 11.08.2015<br>(OZ 52/148) | 845,28 €                            | 05.08.2015<br>(OZ 53/63)            | 845,28 €                                            |
| 10761554                                             | 29.10.2015<br>(OZ 52/153) | 862,40 €                            | 11.09.2015<br>(OZ 53/75)            | 862,40 €                                            |

Im Übrigen ist in den Rechnungen des \*\*\*X\*\*\* nicht nur dasselbe Entgelt, sondern auch jeweils dieselbe Transportnummer der \*\*\*A-GmbH\*\*\* Internationale Speditions- und Transport GmbH, dasselbe Ladegewicht (Tonne) und dasselbe Entgelt/Tonne wie in den Rechnungen der anderen Frachtführer angegeben (siehe auch Seite 3 der gesonderten

Begründung vom 18.12.2018, wonach die auf den Rechnungen des \*\*\*X\*\*\* verrechneten Leistungen bereits von anderen Frachtführern erbracht worden sind).

Weil in den Rechnungen des \*\*\*X\*\*\* dasselbe Entgelt wie in den beispielhaft vorgelegten Rechnungen der Fremdfrachtführer ausgewiesen ist, beurteilt das Bundesfinanzgericht die Aussage des \*\*\*C\*\*\*, dass Provisionen abgerechnet wurden, als unwahr.

Ungeachtet der gegen eine Leistung des \*\*\*X\*\*\* 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 gesonderte Begründung vom 18.12.2018). 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 Beschwerdeführerin ist auf die ihr durch die Abgabenbehörde mit dem Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 2011 (der die gesonderte Begründung vom 18.12.2018 wörtlich wiedergibt; die anderen Haftungsbescheide verweisen zur Begründung auf diesen Haftungsbescheid) vorgehaltenen Aussagen und Umstände nicht eingegangen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kommt der Beschwerdevorentscheidung Vorhaltscharakter zu (vgl. zB. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164 mwH). Es wäre daher Sache der Beschwerdeführerin 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 \*\*\*X\*\*\* keine Leistungen zugrunde liegen, weshalb bei den Geldflüssen von (durchgeleiteten) verdeckten Ausschüttungen an \*\*\*A\*\*\* auszugehen war.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

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 diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 3. August 2022