

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter \*\*\*R\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Adresse Bf\*\*\*, vertreten durch TPA Regio Steuerberatung GmbH, Hartenaugasse 6a, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 04.01.2018 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 vom 13.12.2017, den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2014 vom 14.12.2017 und den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2015 vom 15.12.2017, allesamt erlassen vom Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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

### I. Bisheriger Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf) handelt es sich um eine in Österreich ansässige GmbH, die im Gütertransport- und Speditionsgewerbe tätig ist. Alleingesellschafterin der Bf ist seit dem Jahr 2008 die \*\*\*XXX Holding\*\*\*. Alleingesellschafter der \*\*\*XXX Holding\*\*\* ist seit deren Gründung \*\*\*AB\*\*\*. Dieser ist (und war auch in den Streitjahren) alleiniger Geschäftsführer sowohl der Bf als auch der \*\*\*XXX Holding\*\*\*.

Mit Bescheid vom 26.05.2014 stellte das Finanzamt das Bestehen einer Unternehmensgruppe (ab der Veranlagung 2013) mit der \*\*\*XXX Holding\*\*\* als Gruppenträgerin und der Bf sowie zwei weiteren Gesellschaften als Gruppenmitgliedern fest.

Bei der Bf fand eine ua die hier gegenständlichen Streitjahre umfassende Außenprüfung statt, im Zuge derer der Prüfer folgende, hier strittige Feststellung traf (siehe Tz 7 des Außenprüfungsberichtes vom 25.10.2017):

„Sachverhalt:

Vom Einzelunternehmen \*\*\*CD\*\*\* 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 (...) festgestellt, dass von \*\*\*CD\*\*\* keine Transportleistungen erbracht wurden. Festgestellt wurde dies dadurch, dass die auf den Rechnungen ausgewiesenen Frachtleistungen tatsächlich von anderen Frächtern (...) erbracht wurden. Diesbezüglich waren die CMR-Papiere sowohl als Beilage bei den Rechnungen von \*\*\*CD\*\*\* als auch bei den tatsächlichen Frachtführern in Kopie vorhanden. Weiters wurde im Prüfungsverfahren festgestellt, dass \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*AB\*\*\*, dem operativen Logistikleiter des Unternehmens Herrn \*\*\*EF\*\*\* und dem Empfänger der Zahlungen Herrn \*\*\*CD\*\*\* aus Slowenien durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass Herr \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* für das geprüfte Unternehmen Frachtführer im Raum Slowenien zur Durchführung von Transporten akquirieren soll. Für diese Tätigkeit erhält Herr \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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.“*

Gestützt auf ua diese Prüfungsfeststellung nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 13.12.2017, 14.12.2017 und 15.12.2017 die Verfahren betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2013, 2014 und 2015 wieder auf. Gleichzeitig erließ es neue Sachbescheide.

In der gegen die Sachbescheide gerichteten Beschwerde vom 04.01.2018 wurde vom damaligen steuerlichen Vertreter der Bf auszugsweise wie folgt ausgeführt:

*„In den Jahren 2011 bis 2017 wurden von der Beschwerdeführerin folgende Beträge an \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* s.p. und der Beschwerdeführerin über die Vermittlung von Subauftragnehmern für Transportdienstleistungen in Slowenien. \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*Bf\*\*\* bedient werden konnten. Die Tätigkeit von Herrn \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 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.“*

In der gesonderten Begründung zu den abweisenden Beschwerdeentscheidungen vom 18.12.2018 führte das Finanzamt auszugsweise wie folgt aus:

*„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 Eingangsrechnungen aus Slowenien (Rechnungsleger \*\*\*CD\*\*\*) verbucht, auf welchen konkrete Frachtleistungen mit Beginn und Ende der Fahrt sowie exakte Gewichtsangaben der transportierten Waren enthalten waren. Tatsächlich wurden von Herrn \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht haben. Im gesamten Prüfungsverfahren war es trotz Einvernahmen der beteiligten Personen nicht möglich festzustellen, welche Leistung Herr \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* gibt es Aufzeichnungen in irgendeiner Form (Uraufzeichnungen) über die angeblich erbrachten Leistungen. Auch die Aussagen des Geschäftsführers, des Logistikleiters und des Herrn \*\*\*CD\*\*\* (aufgenommen in Niederschriften) widersprechen sich. Weder vom Geschäftsführer noch vom Logistikleiter konnte dargelegt werden, warum die an Herrn \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* Provisionen für die Vermittlung von in erster Linie slowenischen Frachtführern erhalten hat. Dazu wurde, nachdem die Betriebsprüfung nachweisen konnte, dass die auf den Rechnungen von Herrn \*\*\*CD\*\*\* verrechneten Leistungen bereits von anderen Frachtführern erbracht worden sind und keine Frachtleistungen vorliegen können, eine Kooperationsvereinbarung mit Herrn \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* eingegangen sei. Er hätte Herrn \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* genannten Frachtführer gibt es keine. Er hätte mündlich mit Herrn \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* nicht, da er die Telefonnummer eben telefonisch weitergegeben hätte. Alle weiteren Veranlassungen wurden im geprüften Unternehmen vorgenommen. Herr \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* ihm damals telefonisch genannt hat. Er hätte dann eine Berechnung vorgenommen, wenn Herr \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* einen Provisionsanspruch gehabt. Die Provisionen seien auch in den Nachfolgemonaten ausbezahlt worden.

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

*Nach Aussage des Logistikleiters hätte Herr \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* nicht bekannt. Dies auch deshalb, weil sämtliche Tätigkeiten (Anruf beim Frachtführer, Anbotseinholung, 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 \*\*\*CD\*\*\* gegebenenfalls lt. geprüftem Unternehmen Anspruch auf eine Provision gehabt. Auch während der gesamten Betriebsprüfungsdauer wurde vom geprüften Unternehmen kein einziger Frachtführer bekannt gegeben, der von Herrn \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* mitgeteilt zu kommen. Aufgrund der Branchenerfahrung der Disponenten (Zugang zu Branchenverzeichnissen, Spotmarkt über Internet...) ist es daher nicht glaubwürdig, dass Herr \*\*\*CD\*\*\* tatsächlich Telefonnummern mitgeteilt hat, die auch zu entsprechenden Aufträgen geführt haben. Auch war Herr \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* 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 gem. § 8 Abs 2 KStG darstellen.“*

Mit Schreiben vom 18.1.2019 beantragte die Bf durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

In der Folge legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 10.12.2019 heißt es auszugsweise wie folgt:

**„Stellungnahme:**

*Wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung angeführt, ist es in keiner Weise nachvollziehbar ob tatsächlich von Herrn \*\*\*CD\*\*\* 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 einen Ausschüttungsvorgang an die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin dar.*

*Im zweiten Schritt ist von einem Ausschüttungsvorgang von der \*\*\*XXX Holding\*\*\* an den Gesellschafter \*\*\*AB\*\*\* auszugehen.“*

Am 02.08.2022 wurde vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung abgehalten. Der darüber aufgenommenen Niederschrift ist zu entnehmen:

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

*Fakt ist auch, dass Herr \*\*\*AB\*\*\* von der \*\*\*Bf\*\*\* kein Geld bekommen hat. Herr \*\*\*AB\*\*\* wollte \*\*\*CD\*\*\* auch kein Geld schenken.*

*Herr \*\*\*AB\*\*\* hat sich drauf verlassen, was der Speditionsleiter mit \*\*\*CD\*\*\* ausmacht. Herr \*\*\*EF\*\*\* war dafür auch bevollmächtigt.“*

## **II. Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **1. Festgestellter Sachverhalt:**

Bei der Bf handelt es sich um eine in Österreich ansässige GmbH, die im Gütertransport- und Speditionsgewerbe tätig ist. Alleingesellschafterin der Bf ist seit dem Jahr 2008 die \*\*\*XXX

Holding\*\*\*. Alleingesellschafter der \*\*\*XXX Holding\*\*\* ist seit deren Gründung \*\*\*AB\*\*\*. Dieser ist (und war auch in den Streitjahren) alleiniger Geschäftsführer sowohl der Bf als auch der \*\*\*XXX Holding\*\*\*.

In den Jahren 2013 bis 2015 verrechnete \*\*\*CD\*\*\*, bei dem es sich um den Cousin von \*\*\*AB\*\*\* handelt, folgende Beträge an die Bf:

|      |                |
|------|----------------|
| 2013 | 18.690,00 Euro |
| 2014 | 20.805,91 Euro |
| 2015 | 17.310,50 Euro |

Im Detail wurden folgende Beträge verrechnet:

2013:

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

\* Betrag in der Aufstellung des Buchhaltungskontos Nr 5235 (OZ 27 S. 84) enthalten.

2014:

| OZ Seite     | Rechnungsdatum | Rechnungsbetrag |
|--------------|----------------|-----------------|
| OZ 27 S. 107 | 24.02.2014     | 2.975,23 Euro   |
| OZ 27 S. 111 | 31.03.2014     | 3.916,08 Euro   |
| OZ 27 S. 116 | 27.05.2014     | 3.789,42 Euro   |
| OZ 27 S. 121 | 07.08.2014     | 4.311,78 Euro   |
| OZ 27 S. 126 | 30.10.2014     | 3.001,22 Euro   |

|              |            |                |
|--------------|------------|----------------|
| OZ 27 S. 130 | 17.12.2014 | 2.812,18 Euro  |
| Summe        |            | 20.805,91 Euro |

2015:

| OZ Seite  | Rechnungsdatum | Rechnungsbetrag |
|-----------|----------------|-----------------|
| 27 S. 134 | 27.02.2015     | 2.431,12 Euro   |
| 27 S. 138 | 29.04.2015     | 4.190,78 Euro   |
| 27 S. 143 | 22.06.2015     | 3.849,94 Euro   |
| 27 S. 148 | 11.08.2015     | 3.381,80 Euro   |
| 27 S. 153 | 29.10.2015     | 3.456,86 Euro   |
| Summe     |                | 17.310,50 Euro  |

Den von \*\*\*CD\*\*\* an die Bf gelegten Rechnungen, die von der Bf als Transportaufwand verbucht wurden, lagen keine Leistungen zugrunde. Es handelt sich dabei um Scheinrechnungen.

## 2. Beweiswürdigung:

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde (bzw beim Bundesfinanzgericht) offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde (bzw das Bundesfinanzgericht) im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> § 167 Rz 8, mwN).

Die Feststellung, dass es sich bei den von \*\*\*CD\*\*\* an die Bf gelegten Rechnungen um Scheinrechnungen handelt, beruht auf Folgendem:

Aus den vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht beispielhaft vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass die CMR-Frachtbriefe, die den Rechnungen des \*\*\*CD\*\*\* beigefügt sind, Kopien von CMR-Frachtbriefen sind, die den Rechnungen anderer Frachtführer entnommen sind.

| Rechnung<br>***CD***         | CMR-Frachtbrief<br>zu Rechnung<br>***CD*** | Rechnung<br>anderer<br>Frachtführer | Name anderer<br>Frachtführer | CMR-Frachtbrief<br>zu Rechnung<br>anderer<br>Frachtführer |
|------------------------------|--------------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| 28.05.2013<br>(OZ 27 S. 85)  | OZ 27 S. 88                                | 09.03.2013<br>(OZ 27 S. 177)        | ***Frachtführer<br>1***      | OZ 27 S. 182                                              |
| 28.05.2013<br>(OZ 27 S. 85)  | OZ 27 S. 89                                | 08.03.2013<br>(OZ 27 S. 187)        | ***Frachtführer<br>2***      | OZ 27 S. 188                                              |
| 29.11.2013<br>(OZ 27 S. 100) | OZ 27 S. 103                               | 11.08.2013<br>(OZ 27 S. 195)        | ***Frachtführer<br>3***      | OZ 28 S. 2                                                |
| 31.03.2014<br>(OZ 27 S. 111) | OZ 27 S. 113                               | 25.02.2014<br>(OZ 28 S. 9)          | ***Frachtführer<br>4***      | OZ 28 S. 12                                               |
| 27.05.2014<br>(OZ 27 S. 116) | OZ 27 S. 120                               | 09.04.2014<br>(OZ 28 S. 31)         | ***Frachtführer<br>5***      | OZ 28 S. 98                                               |
| 30.10.2014<br>(OZ 27 S. 126) | OZ 27 S. 129                               | 28.07.2014<br>(OZ 28 S. 34)         | ***Frachtführer<br>6***      | OZ 28 S. 37                                               |
| 29.04.2015<br>(OZ 27 S. 138) | OZ 27 S. 142                               | 24.04.2015<br>(OZ 28 S. 49)         | ***Frachtführer<br>7***      | OZ 28 S. 51                                               |
| 11.08.2015<br>(OZ 27 S. 148) | OZ 27 S. 152                               | 05.08.2015<br>(OZ 28 S. 63)         | ***Frachtführer<br>8***      | OZ 28 S. 72                                               |
| 29.10.2015<br>(OZ 27 S. 153) | OZ 27 S. 154                               | 11.09.2015<br>(OZ 28 S. 75)         | ***Frachtführer<br>9***      | OZ 28 S. 83                                               |

Konfrontiert mit den Kopien der CMR-Frachtbriefe behauptete \*\*\*AB\*\*\* im fortgeschrittenen Außenprüfungsverfahren, dass \*\*\*CD\*\*\* (in erster Linie slowenische) Frächter vermittelt habe (siehe S. 2 der Niederschrift vom 21.06.2017, OZ 27 S. 70). Die Beschwerde wiederholt diese Behauptung, indem sie die Leistung des \*\*\*CD\*\*\* mit Vermittlung von Subauftragnehmern für Transportdienstleistungen in Slowenien angibt (siehe S. 2 des Beschwerdeschreibens).

Das Bundesfinanzgericht beurteilt diese Behauptung als Zweckbehauptung zur Vortäuschung einer Leistung des \*\*\*CD\*\*\*, weil auf dessen Rechnungen Transportleistungen ausgewiesen

sind und die Entgelte von der Bf als Transportaufwand verbucht wurden (siehe dazu auch S. 2 der gesonderten Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen vom 18.12.2018, wonach weder vom Geschäftsführer noch vom Logistikleiter habe dargelegt werden können, warum die an \*\*\*CD\*\*\* geleisteten Zahlungen nicht als Provisionsaufwand, sondern als Transportaufwand verbucht worden seien). Darüber hinaus hat \*\*\*\*, die damalige Prokuristin der Bf, bei der Außenprüfung die Leistung des \*\*\*CD\*\*\* zuerst als „Frachtaufträge“ angegeben (*„... gab \*\*\*\* an, dass die Abrechnung dieser Frachtaufträge über Hr. \*\*\*CD\*\*\* erfolgen, da dieser als Subfrächter auftritt“*) (siehe Aktenvermerk des Prüfers vom 29.05.2017, OZ 27 S. 83).

Die Beschwerde versucht eine Leistung des \*\*\*CD\*\*\* mit der mit 02.01.2013 datierten „Kooperationsvereinbarung“, die dem Prüfer im fortgeschrittenen Außenprüfungsverfahren am 19.06.2017 ausgehändigt wurde (OZ 27 S. 77-78), glaubhaft zu machen. Der Inhalt dieser „Kooperationsvereinbarung“ lautet wie folgt:

*„Die Firma \*\*\*Bf\*\*\* schließt mit \*\*\*CD\*\*\* s.p. folgende Vereinbarung:*

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

*Der Auftragnehmer \*\*\*CD\*\*\* s.p. wird seine Tätigkeit ausschließlich in Slowenien durchführen.*

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

*\*\*\*CD\*\*\* 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 ist 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 \*\*\*Bf\*\*\* 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.“*

\*\*\*AB\*\*\* gab bei seiner Einvernahme dazu an, dass die Vereinbarung, wie die Provisionen abgerechnet werden sollten, \*\*\*EF\*\*\* (Logistikleiter) angeordnet habe (siehe S. 2 der Niederschrift vom 21.06.2017, OZ 27 S. 70). \*\*\*EF\*\*\* gab zu dieser Vereinbarung befragt an, dass – soweit er sich erinnern könne - er einmal gehört habe, dass es einen schriftlichen Vertrag mit \*\*\*CD\*\*\* 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 S. 4 der Niederschrift vom 05.09.2017, OZ 27 S. 41). \*\*\*CD\*\*\* sagte aus, dass es im Vorhinein keine Vereinbarungen über die Höhe der Provisionen gegeben habe, weder mündlich noch schriftlich, weder mit \*\*\*EF\*\*\* noch mit \*\*\*AB\*\*\* (siehe S. 2 der Niederschrift vom 26.09.2017, OZ 27 S. 35).

Der Beschwerde gelingt es nicht, mit dem Hinweis auf die „Kooperationsvereinbarung“ eine Leistung des \*\*\*CD\*\*\* glaubhaft zu machen, weil der Prüfer im Aktenvermerk vom 29.05.2017 (OZ 27 S. 83) festgehalten hat, dass es laut (vorhergehender) Auskunft von der Prokuristin\*\*\*\* nicht mehr Unterlagen als die Rechnungen und die CMR-Frachtbriefe gebe. Darüber hinaus hat \*\*\*AB\*\*\* ausgesagt, dass \*\*\*EF\*\*\* die Vereinbarung angeordnet habe, während \*\*\*EF\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* habe es im Vorhinein weder mündliche noch schriftliche Vereinbarungen über die Höhe der Provisionen gegeben, obwohl auf der mit 02.01.2013 datierten „Kooperationsvereinbarung“ sein Stempel mit Handzeichen angebracht ist (siehe dazu auch die Ausführungen des Prüfers in Tz 7 des Außenprüfungsberichtes vom 25.10.2017, wonach während der Außenprüfung die „Kooperationsvereinbarung“ vorgelegt worden sei und es nach Angaben des \*\*\*CD\*\*\* keine Vereinbarung über eine Provision gegeben habe).

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

\*\*\*EF\*\*\* gab bei seiner Einvernahme an, dass ihm \*\*\*CD\*\*\* einige Namen von Frachtfirmen bekannt gegeben habe. Er habe diese Adressen den Disponenten weitergegeben (siehe S. 3 der Niederschrift vom 05.09.2017, OZ 27 S. 40). \*\*\*CD\*\*\* gab bei seiner Einvernahme an, dass er \*\*\*EF\*\*\* Telefonnummern (keine Namen) genannt habe (siehe S. 1 der Niederschrift vom 26.09.2017, OZ 27 S. 34).

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

\*\*\*EF\*\*\* gab bei seiner Einvernahme an, dass er mit \*\*\*CD\*\*\* mündlich vereinbart habe, dass er von jenen Fuhren, die er ihm vorher als Fremdfrachtführer bekanntgegeben habe, 1 Euro pro Tonne bei Exporten Richtung Italien als Provision bekomme. Bei Importen seien es 0,50 Cent pro Tonne gewesen. Wenn \*\*\*CD\*\*\* 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 \*\*\*CD\*\*\* mit der Adresse vorher bekanntgegeben worden seien. Somit hätte er von diesen Tonnen einen Provisionsanspruch gehabt (siehe S. 3-4 der Niederschrift vom 05.09.2017, OZ 27 S. 40-41; siehe dazu auch die Wiedergabe der Aussage zur Provisionsberechnung auf S. 3 letzter Absatz und S. 4 vorletzter Absatz der gesonderten Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen vom 18.12.2018).

Dazu ist zu bemerken, dass in den Rechnungen des \*\*\*CD\*\*\* dieselben Entgelte ausgewiesen sind wie in den beispielhaft vorgelegten Rechnungen der Fremdfrachtführer.

## Übersicht:

| Transport-<br>auftrags-<br>nummer laut<br>Rechnungen | Rechnung<br>***CD***         | Entgelt laut<br>Rechnung<br>***CD*** | Rechnung<br>anderer<br>Frachtführer | Entgelt laut<br>Rechnung<br>anderer<br>Frachtführer |
|------------------------------------------------------|------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| 10734780                                             | 28.05.2013<br>(OZ 27 S. 85)  | 981,54 Euro                          | 09.03.2013<br>(OZ 27 S. 177)        | nicht lesbar                                        |
| 10734829                                             | 28.05.2013<br>(OZ 27 S. 85)  | 999,60 Euro                          | 08.03.2013<br>(OZ 27 S. 187)        | 999,60 Euro                                         |
| 10739532                                             | 29.11.2013<br>(OZ 27 S. 100) | 890,80 Euro                          | 11.08.2013<br>(OZ 27 S. 195)        | 890,80 Euro                                         |
| 10745782                                             | 31.03.2014<br>(OZ 27 S. 111) | 996,24 Euro                          | 25.02.2014<br>(OZ 28 S. 9)          | 996,24 Euro                                         |
| 10747236                                             | 27.05.2014<br>(OZ 27 S. 116) | 958,30 Euro                          | 09.04.2014<br>(OZ 28 S. 31)         | 958,30 Euro                                         |
| 10750022                                             | 30.10.2014<br>(OZ 27 S. 126) | 995,30 Euro                          | 28.07.2014<br>(OZ 28 S. 34)         | 995,30 Euro                                         |
| 10757390                                             | 29.04.2015<br>(OZ 27 S. 138) | 1.023,40 Euro                        | 24.04.2015<br>(OZ 28 S. 49)         | 1.023,40 Euro                                       |
| 10760390                                             | 11.08.2015<br>(OZ 27 S. 148) | 845,28 Euro                          | 05.08.2015<br>(OZ 28 S. 63)         | 845,28 Euro                                         |
| 10761554                                             | 29.10.2015<br>(OZ 27 S. 153) | 862,40 Euro                          | 11.09.2015<br>(OZ 28 S. 75)         | 862,40 Euro                                         |

Im Übrigen ist in den Rechnungen des \*\*\*CD\*\*\* nicht nur dasselbe Entgelt, sondern auch jeweils dieselbe Transportauftragsnummer der Bf, dasselbe Ladegewicht (t) und dasselbe Entgelt/t wie in den beispielhaft vorgelegten Rechnungen der anderen Frachtführer angegeben (siehe dazu auch S. 3 dritter Absatz der gesonderten Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen vom 18.12.2018, wonach die in den Rechnungen des \*\*\*CD\*\*\* verrechneten Leistungen bereits von anderen Frachtführern erbracht worden seien).

Weil in den Rechnungen des \*\*\*CD\*\*\* dieselben Entgelte ausgewiesen sind wie in den beispielhaft vorgelegten Rechnungen der Fremdfrachtführer, beurteilt das Bundesfinanzgericht die Aussage des \*\*\*EF\*\*\*, dass Provisionen abgerechnet worden seien, als unwahr.

Die Bf ist auf die ihr durch das Finanzamt mit der gesonderten Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen vom 18.12.2018 vorgehaltenen Aussagen und Umstände nicht eingegangen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kommt der Beschwerdeentscheidung Vorhaltscharakter zu (vgl zB VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164, mwN). 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.

Ungeachtet der gegen eine Leistung des \*\*\*CD\*\*\* 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 dazu auch S. 6 zweiter Absatz der gesonderten Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen 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.

Vor dem Hintergrund des Gesagten nimmt es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass den von \*\*\*CD\*\*\* an die Bf gelegten Rechnungen keine Leistungen zugrunde liegen.

Die übrigen Feststellungen ergeben sich aus dem Akt und sind unstrittig.

### **3. Rechtliche Beurteilung:**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):**

Gemäß § 7 Abs 2 KStG 1988 iVm § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Voraussetzung der Abzugsfähigkeit ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt (vgl 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; siehe weiters Zorn in *Doralt et al*, EStG<sup>21</sup> § 4 Tz 231).

Den von \*\*\*CD\*\*\* an die Bf gelegten Rechnungen liegen keine Leistungen zugrunde, weshalb der von der Bf verbuchte Aufwand körperschaftsteuerlich nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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 im gegenständlichen Fall die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (betreffend das Vorliegen von Scheinrechnungen) entscheidungswesentlich war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.02.2016, Ra 2016/16/0006).

Graz, am 3. August 2022