

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, letzte Geschäftsanschrift ***Bf1-Adr*** betreffend Beschwerde vom 27. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Juni 2017 und 21. Juni 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2010-2014, Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2010 -2014 und Haftung Kapitalertragsteuer 2010-2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, beschlossen:

- I. Das Beschwerdeverfahren wird **eingestellt**.
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang

In diesem Verfahren geht es um die Frage, ob ein „Konstrukt zur Steuerersparnis“ vorliegt, sodass bestimmte Zahlungen, vorwiegend im Rahmen von (Einkaufs-)Kommissionsgeschäften, verdeckte Ausschüttungen darstellen, wobei die Bf. ihre Geschäftstätigkeit in Österreich nur kostendeckend ausgestaltete, während die tatsächlichen Gewinne von einem einheitlichen wirtschaftlichen Eigentümer in Belize durch eine andere Gesellschaft „abgeschöpft“ wurden, oder ob eine zulässige Gestaltungsmöglichkeit vorliegt, um russischen Industrieunternehmen, insbesondere auf Grund dortiger devisenrechtlicher Bestimmungen, den Einkauf von westlichen Lieferanten zu ermöglichen.

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden „Bf.“) brachte ihre Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2010 am 30.03.2012, für das Jahr 2011 am 29.05.2013, für das Jahr 2012 am 31.03.2014, für das Jahr 2013 am 15.05.2015 und für das Jahr 2014 am 01.02.2016 elektronisch mittels FinanzOnline beim (seinerzeitigen) Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, Marxergasse 4, 1030 Wien, nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien (im Folgenden „belangte Behörde“), ein.

Die belangte Behörde erließ die Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2010 [Kennzahl 704: EUR 100.121,85] am 05.04.2012, für das Jahr 2011 [Kennzahl 704: EUR 6.465,42] am 03.06.2013, für das Jahr 2012 [Kennzahl 704: EUR 77.862,56] am 01.04.2014, für das Jahr 2013 [Kennzahl 704: EUR 241.587,05] am 18.05.2015, für das Jahr 2014 [Kennzahl 704: EUR 21.136,77] am 24.03.2016, antragsgemäß.

Mit Geldwäsche-Verdachtsmeldung vom 19.03.2014 (OZ 27, AS 223) teilte die ***Bank*** dem Bundeskriminalamt mit, dass ihr über ein automatisches Monitoringsystem ein Ansteigen der Höhe der Umsätze auf den Konten der Bf. aufgefallen sei und weitere diesbezügliche Erhebungen notwendig seien.

Nach umfassenden Ermittlungen stellte die Staatsanwaltschaft **StA-Standort*** diese Verfahren mit Verfügung vom 07.08.2014 (OZ 27, AS 203) gegen alle Beteiligten wegen des Verdachtes der Geldwäscherei nach § 165 StGB gemäß § 190 Z 2 StPO ein.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag der belangten Behörde vom 11.04.2016, zu Auftragsbuch-Nr.: ***AB-Nr***, wurde die Bf. verpflichtet, eine Außenprüfung iSd § 147 Bundesabgabenordnung (BAO)) zu dulden und ihren Mitwirkungspflichten gegenüber dem genannten Prüforgan nachzukommen, wobei der Prüfungszeitraum sowohl für die Kapitalertragsteuerprüfung, die Umsatzsteuerprüfung, die Körperschaftsteuerprüfung, als auch die Kammerumlagenprüfung zunächst wie folgt festgesetzt wurde: 01.01.2012–31.12.2014. Dieser wurde mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag der belangten Behörde vom 22.11.2016 wie folgt ausgedehnt: 01.01.2010–31.12.2011.

Mit Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 20.03.2017, zu Auftragsbuch-Nr.: ***AB-Nr***, (OZ 12, AS 76 ff) wurde der Bf. nach Vorlage der Berechnungsgrundlagen, mitgeteilt, dass die Prüfung ergeben habe, dass die Bf. Geschäfte mit einer „Offshore-Gesellschaft“ namens ***Offshore-Ges*** in Belize getätigt habe. Diese sei eine reine Sitzgesellschaft, die keine tatsächliche Geschäftstätigkeit in Belize ausübe und nur sehr geringe Steuern zahle. Herr ***Machthaber***, ein russischer Staatsbürger, sei wirtschaftliche Eigentümer, sowohl der Bf., als auch der ***Offshore-Ges***. Die Bf. habe einen Kommissionsvertrag mit der ***Offshore-Ges*** abgeschlossen, wonach sie als Kommissionärin für diese aufgetreten sei und eine 2 %ige Kommission für ihre Tätigkeit erhalten habe. Die Bf. und die ***Offshore-Ges*** hätten keine gesellschaftsrechtlichen Beziehungen miteinander gehabt, aber der wirtschaftliche Eigentümer beider Gesellschaften sei ***Machthaber*** gewesen. Die steuerliche Vertretung der Bf. habe dies in einer Besprechung bestätigt. Die Außenprüfung sei zum Schluss gekommen, dass die Geschäfte zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges*** zum Teil als verdeckte Ausschüttungen anzusehen seien, da sie nicht den üblichen Marktbedingungen entsprochen hätten. Die Bf. habe insgesamt 2 % des Umsatzes der ***Offshore-Ges*** als Kommission erhalten. Die Außenprüfung habe die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges***, im Detail überprüft. Es gebe zwei Typen von Geschäftsfällen: 1) Direkter Verkauf an ***Offshore-

Ges***: Die Bf. kaufe Materialien bei westlichen Lieferanten ein und verkaufe sie direkt an die ***Offshore-Ges***, Belize, mit einer 2%igen Gewinnspanne; 2) Verkauf an russische Unternehmen: Die Bf. kaufe Materialien bei westlichen Lieferanten ein und verkaufe sie an russische Unternehmen der Öl- und Gasindustrie. Die ***Offshore-Ges***, übernehme die Vorfinanzierung des Einkaufs der benötigten Materialien. Die Personenidentität mache die Behauptung, der bloßen „Vorfinanzierung der Geschäfte“ nicht nachvollziehbar. Die Bankkonten der ***Offshore-Ges***, befänden sich in Lettland und Zypern. Die Bf. lege Ausgangsrechnungen fast ausnahmslos an russische Unternehmen der Öl- und Gasindustrie. Es gebe einen Kommissionsvertrag zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges***, der als Grundlage für die Aufwendungen auf dem Konto „5800 Bezugskosten“ diene. Die Gewinnspanne der Bf. wäre ohne die „Bezugskosten“ wesentlich höher gewesen, nämlich zwischen 16,34 % und 67,40 %. Die „Bezugskosten“ seien als Aufwand verbucht worden, um die Gewinnspanne künstlich zu reduzieren. Die Bf. habe in den Jahren 2010 bis 2014 überdies Aufwendungen auf dem Konto „5800 Bezugskosten“ verbucht, die nicht durch Eingangsrechnungen belegt seien, sondern durch Buchungsanweisungen, basierend auf einem Kommissionsvertrag. Diese Aufwendungen seien teilweise ungerechtfertigt und als verdeckte Ausschüttung an den Anteilsinhaber, ***Machthaber***, anzusehen. Teilweise habe die Außenprüfung keine Belege für die tatsächliche Erbringung bestimmter Leistungen gefunden, sodass eine Schätzung von Aufwendungen vorgenommen worden sei, indem 25 % der „Bezugskosten“ als berücksichtigungswürdige Aufwendungen anerkannt worden seien. In einem spezifischen Geschäftsfall habe die Bf. eine Leistung an ein malaysisches Unternehmen verrechnet, für die sie eine Provisionsgebühr von 2 % erhalten habe. Das Agency Agreement weise jedoch keine Geschäftsvolumina-Zahlen auf und die Provisionsgebühr basiere auf einer Schätzung. Die Außenprüfung sei insgesamt zum Schluss gekommen, dass die Transaktionen zwischen den beiden Gesellschaften nicht fremdüblich seien und dass es sich folglich um verdeckte Ausschüttungen handle, mit der ***Machthaber*** als wirtschaftlicher Eigentümer der beiden Gesellschaften seinen Willen durchsetzen habe können. Die Außenprüfung sehe in diesen Transaktionen ein Konstrukt zur Steuerersparnis und gehe davon aus, dass die Bf. in Österreich nur kostendeckend agiere, während die tatsächlichen Gewinne in Belize abgeschöpft werden würden. Folge dieser Feststellung sei auch, dass die Kapitalertragsteuer auf diese Ausschüttungen von der Bf. zu entrichten sei.

Mit Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2010 vom 19.06.2017 (zum Bescheid vom 05.04.2012), Körperschaftsteuer 2011 vom 19.06.2017 (zum Bescheid vom 03.06.2013), Körperschaftsteuer 2012 vom 19.06.2017 (zum Bescheid vom 01.04.2014), Körperschaftsteuer 2013 vom 19.06.2017 (zum Bescheid vom 18.05.2015), Körperschaftsteuer 2014 vom 19.06.2017 (zum Bescheid vom 24.03.2016), nahm die belangte Behörde die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 gemäß § 303 BAO wieder auf und erließ am 19.06.2017 neue Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2010 [Kennzahl 704: EUR 5.376.940,93], für das Jahr 2011 [Kennzahl 704: EUR 795.919,34], für das Jahr 2012 [Kennzahl 704: EUR 222.165,50], für das Jahr 2013 [Kennzahl 704: EUR

2.835.406,41], für das Jahr 2014 [Kennzahl 704: EUR 1.640.077,40]. Begründend wurde ausgeführt: Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge gem. § 303 Abs. 1 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht der Außenprüfung zu entnehmen seien. Hinsichtlich der neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel werde auf Tz. 1 und Tz. 11 des Prüfungsberichtes der Außenprüfung verwiesen.

Darüberhinaus erließ die belangte Behörde Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2010 bis 2014, jeweils vom 19.06.2017, Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Jahre 2010 bis 2014, jeweils vom 21.06.2017, und Haftungsbescheide über Kapitalertragsteuer für die Jahre 2010 bis 2014, jeweils vom 21.06.2017.

Der Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung wurde der Bf. am 28.06.2017 zugestellt.

Mit Eingabe vom 27.07.2017 (OZ 15, AS 95 ff) erhob die Bf., vertreten durch ***StB***, Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2010-2014, datiert mit 19.06.2017, die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010-2014, datiert mit 19.06.2017, die Haftungsbescheide für die Zeiträume 2010-2014, datiert mit 21.06.2017, die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Zeiträume 2010-2014, datiert mit 21.06.2017, beantragte 1) die Aufhebung der Bescheide; 2) eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht; und 3) die Aussetzung der Einhebung eines Betrags von EUR 4.922.437,44; und brachte weiter vor wie folgt: Die Ergebnisse des Geldwäscheverfahrens gegen die Bf. und ihre Gesellschafter sei im gegenständlichen Verfahren nicht ausreichend berücksichtigt worden. Das Verfahren sei eingestellt worden, was laut der Beschwerde Indizienwirkung für das Abgabenverfahren habe. Auch sei die Geschäftstätigkeit der Bf. unzutreffend wiedergegeben worden, woraus unrichtige Schlüsse gezogen worden seien. Außerdem seien die Ergebnisse der Außenprüfung nicht ausreichend begründet worden. Die Bf. sei als Kommissionärin tätig gewesen. Die Abwicklung dieser Geschäfte sei korrekt durchgeführt worden. Ein Kommissionsgeschäft sei eine Form der indirekten Stellvertretung, bei der ein Kommissionär (hier die Bf.) im eigenen Namen, aber auf Rechnung eines anderen (hier: ***Offshore-Ges***), handle. Der Kommissionär übernehme die Aufgabe, Waren oder Wertpapiere für Rechnung des Kommittenten zu kaufen oder zu verkaufen. Das Kommissionsgeschäft gliedere sich in drei Rechtsverhältnisse: Der Kommissionsvertrag zwischen Kommissionär und Kommittenten, das Ausführungsgeschäft, bei dem der Kommissionär im eigenen Namen handle und das Abwicklungsgeschäft, bei dem der Kommissionär den Leistungserfolg an den Kommittenten übertrage. Im gegenständlichen Fall handle die Bf. als Kommissionärin für die ***Offshore-Ges*** in drei verschiedenen Formen: Einkauf von Waren für die ***Offshore-Ges*** selbst, Einkauf und Verkauf von Waren für die ***Offshore-Ges***. In beiden Fällen sei die Bf. als Abwicklungskommissionärin anzusehen, da die Aufgaben auf den Abschluss vorverhandelter Verträge und die Ausstellung von

Ausgangsrechnungen mit vorbestimmtem Inhalt beschränkt sei. Die eingekaufte und verkaufte Ware sei wirtschaftlich zu keinem Zeitpunkt der Bf. zuzurechnen, sondern bleibe Eigentum der ***Offshore-Ges***. Bezüglich der Kernfrage, ob ein Geschäftsmodell, bei dem zwei Unternehmen, nämlich die Bf. und die ***Offshore-Ges***, zusammenarbeiten, um russischen Industrieunternehmen den Einkauf von westlichen Lieferanten zu ermöglichen, vorliegt werde ins Treffen geführt, dass die ***Offshore-Ges*** eine Offshore-Gesellschaft in Belize sei, die von einem russischen Unternehmer, ***Machthaber***, kontrolliert werde. Die Bf. sei ein Unternehmen, das als Fakturierungs- und Abwicklungsunternehmen für die ***Offshore-Ges*** tätig sei. Das Geschäftsmodell basiere auf der Tatsache, dass russische Industrieunternehmen (Deviseninländer) strengen Vorschriften zur Devisenregulierung unterlägen, wenn sie mit westlichen Lieferanten (Devisenausländern) Geschäfte tätigten. Um diese Probleme zu lösen, seien die Bf. und die ***Offshore-Ges*** gegründet worden, um russischen Industrieunternehmen den Einkauf von westlichen Lieferanten zu ermöglichen. Die Bf. fakturiere die Lieferungen und erhalte dafür eine Provision von 2 % und übernehme die Abwicklung der Geschäfte und fakturiere die Lieferungen an die ***Offshore-Ges***. Die belangte Behörde komme zum Schluss, dass die ***Offshore-Ges*** keine substantziellen Leistungen erbringe und daher nicht als aktives Unternehmen anzusehen sei. Die Bf. argumentiere jedoch, dass die Gesellschaft sehr wohl Geschäfte tätige, aber auf Grund der Besonderheiten des Offshore-Geschäfts und der strengen Devisenregulierungen in Russland, wo die Kunden ansässig seien, eine komplexe Struktur mit verschiedenen Unternehmen und Rechtsträgern erforderlich sei. Es werde deshalb argumentiert, dass dies nicht dazu diene, Steuern zu vermeiden, sondern vielmehr dazu, die Geschäftsbeziehungen zu den Lieferanten zu erleichtern und deshalb den Ruf der Bf. als zuverlässigen Geschäftspartner aufzubauen. Bezüglich des Kommissionsvertrages werde ins Treffen geführt, dass es zwei Verträge zwischen der ***Offshore-Ges*** und der Bf. gebe: ***Vertrag-1*** und ***Vertrag-2***. Der erste Vertrag werde von der belangten Behörde nicht anerkannt, da sie ihn für nicht fremdüblich halte. Nach Ansicht der Bf. fehle es an einer schlüssigen Begründung für die Nichtanerkennung des Kommissionsvertrages. Der Fremdvergleichsgrundsatz sei ein Prinzip, das besagt, dass Verträge zwischen Gesellschaftern und deren Gesellschaften nur anerkannt werden, wenn sie fremdüblich seien. Die belangte Behörde behaupte, dass der Kommissionsvertrag ***Vertrag-1*** nicht fremdüblich sei, es fehle aber an einer Begründung für diese Behauptung. Der Kommissionsvertrag ***Vertrag-1*** sehe eine Kommission von 2 % vor, die die Bf. für die Abwicklung der Geschäfte erhalte. Dieses Vertragsverhältnis werde seitens der Bf. als angemessen betrachtet. Auch sei der Kommissionsvertrag nicht als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zu interpretieren, da das Geschäftsmodell auf wirtschaftlichen und nicht auf steuerlichen Überlegungen beruhe. Der Kommissionsvertrag sei weiters auch kein Scheingeschäft, da er gewollt und auf die Herbeiführung von Rechtsfolgen gerichtet sei. Die ***Offshore-Ges*** erbringe alle maßgeblichen Leistungen in Moskau und trage das gesamte Risiko für alle Geschäfte. Die Einkünfte seien der ***Offshore-Ges*** zuzurechnen, da sie die Möglichkeit habe,

Marktchancen auszunützen oder die Leistungen zu verweigern. Die belangte Behörde argumentiere, dass ***Machthaber*** der wirtschaftliche Eigentümer der Bf. und der ***Offshore-Ges*** sei und quasi einen Vertrag mit sich selbst abschließe. Dies werde jedoch als unzutreffende Vereinfachung von Geschäften unter nahestehenden Personen oder innerhalb eines Konzernverbandes zurückgewiesen. Die Außenprüfung behaupte, dass die Bf. und die ***Offshore-Ges*** ein Vehikel zur Steuerersparnis darstellten, da die Spanne aus den Kommissionsgeschäften unüblich hoch sei. Dies werde jedoch zurückgewiesen, da die ***Offshore-Ges*** die gesamte Geschäftsanbahnung und -verhandlung durchführe und die Bf. lediglich die Abwicklung übernehme. Es werde auch argumentiert, dass die Abwicklung dieser Handelsgeschäfte ohne Probleme von einer Person alleine ausgeübt werden könnten, jedoch liege der Wert in der Handelsspanne nicht in der Abwicklung, sondern im Netzwerk und im know-how, das insbesondere für die Entwicklung und technische Planung von Einzelteilen benötigt werde. Die Bf. besitze keines von beiden, sondern lediglich die Abwicklungskompetenz. Schließlich werde die Behauptung der belangten Behörde zurückgewiesen, dass durch verdeckte Gewinnausschüttungen der Bf. an die ***Offshore-Ges*** die Möglichkeit eröffnet werde, weltweit Schmiergeldzahlungen zu tätigen. Es liege keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, da die Vertragsbeziehungen transparent seien und die Kommissionen der Bf. ordnungsgemäß verrechnet werden würden. Insgesamt argumentiere die Bf., dass die belangte Behörde ihre Schlüsse nicht nachvollziehbar begründet habe und dass das Geschäftsmodell auf wirtschaftlichen und nicht auf steuerlichen Überlegungen beruhe.

Mit Schreiben vom 04.04.2018 erstattete die (seinerzeitige) Großbetriebsprüfung der belangten Behörde in Bezug auf die Beschwerden der Bf. vom 27.07.2017 nachfolgende Stellungnahme (OZ 13, AS 81 ff): Die Außenprüfung widerspreche den Behauptungen der Bf. Die Geldwäschemeldung sei nicht als Bescheidbegründung verwendet worden, sondern nur als Beweismittel für die steuerliche Würdigung. Der wirtschaftliche Eigentümer der ***Offshore-Ges***, ***Machthaber***, sei erst nach wiederholten Nachfragen offengelegt worden. Die Bf. behaupte, dass der Sachverhalt im Prüfungsbericht unzutreffend wiedergegeben worden sei, was von der Außenprüfung entschieden zurückgewiesen werde. Es gebe keine Beweise für eine Betriebsstätte der ***Offshore-Ges*** in Russland. ***Machthaber*** habe als 100 %iger wirtschaftlicher Eigentümer der Bf. ein steuerliches Anknüpfungsmerkmal in Österreich. Die Außenprüfung bestreite die Behauptungen der Bf. und betone, dass ihre Fragen sich auf den Prüfungszeitraum bezögen und nicht auf aktuelle Gesellschafter. Die Außenprüfung habe eine Untersuchung der Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges*** durchgeführt. Die Ergebnisse zeigten, dass die ***Offshore-Ges*** eine Briefkastenfirma sei und keine Betriebsstätte in Russland unterhalte, wie von der Bf. behauptet werde. Die ***Offshore-Ges*** werde nie namentlich als Akteur in den Projekten erwähnt. Die steuerliche Vertretung der Bf. habe nicht nachweisen können, dass Personen in Moskau Tätigkeiten für die ***Offshore-Ges*** ausgeübt hätten. Die anerkannten 25 %igen Aufwendungen seien keine Kosten der ***Offshore-Ges*** oder einer Betriebsstätte der

Offshore-Ges. Die von der Bf. vorgelegten Rechnungen und Überweisungsbestätigungen belegten nicht die Existenz einer Betriebsstätte der ***Offshore-Ges*** in Russland. Es gebe auch keine Rechnungen an eine russische Betriebsstätte der ***Offshore-Ges***. Die Außenprüfung ändere daher ihre ursprüngliche Schätzung von 25%igen Aufwendungen nicht. Die Bf. habe versucht, die Existenz einer Betriebsstätte der ***Offshore-Ges*** in Russland zu beweisen, jedoch seien die vorgelegten Unterlagen nicht überzeugend. Auch gebe es Unstimmigkeiten hinsichtlich der Kommissionsverträge zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges***. Die Bf. habe behauptet, dass die zwei Verträge Kommissionsverträge seien, die Außenprüfung habe aber festgestellt, dass nur ein Vertrag ein Kommissionsvertrag sei. Der andere Vertrag sei ein reiner Verkauf/Ankauf-Vertrag ohne Bezug auf Kommissionen. Die Bf. habe auch falsche Angaben über die Kommissionshöhe gemacht. Die Verträge zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges*** seien überdies nicht fremdüblich. Die Bf. argumentiere, dass die Verträge gültig seien und unter dem Fremdvergleichsgrundsatz anzuerkennen seien. Die Außenprüfung widerspreche dem, da die Eigentümeridentität der Gesellschaften nicht offengelegt worden sei, die Verträge einseitig zugunsten von ***Machthaber*** (wirtschaftlicher Eigentümer beider Gesellschaften) konstruiert worden seien und es keine Betriebsstätte der ***Offshore-Ges*** in Moskau gebe, obwohl dies behauptet werde. Weiters, da die Zahlungsflüsse nicht nach Moskau erfolgten, sondern auf lettische und zypriotische Bankkonten. Aus allen diesen Umständen komme die Außenprüfung zum Schluss, dass die Verträge nicht anerkannt werden könnten und, dass es sich um ein Steuervermeidungsmodell handle.

Mit Eingabe vom 15.07.2018 erstattete die Bf., vertreten durch ***StB***, eine Stellungnahme bezüglich des Schreibens der Großbetriebsprüfung vom 04.04.2018 wie folgt (OZ 14, AS 91 ff): Die Bf. wehre sich gegen die Unterstellung, dass der Geldwäscheverdacht als Bescheidbegründung verwendet wurde. Sie argumentiert, dass die Außenprüfung indirekt kriminelle Absichten (Geldwäsche) unterstellt habe, was sie scharf zurückweise. Die Bf. erkläre, dass der aktuelle wirtschaftliche Eigentümer der ***Offshore-Ges*** zum Zeitpunkt der Fragestellung nicht bekannt gewesen sei und jegliche Unterstellung rechtswidriger Absichten zurückgewiesen werden würden. Die Bf. argumentiere, dass die Außenprüfung die Existenz einer russischen Betriebsstätte der ***Offshore-Ges*** unbegründet negiert habe. Sie betone, dass alle wertschöpfenden Aktivitäten in Russland erbracht worden seien und die Bf. keine solchen Aktivitäten in Österreich durchgeführt habe. Die Bf. betone weiters, dass es stets die ***Offshore-Ges*** gewesen sei, die alle wertschöpfenden Tätigkeiten durchgeführt bzw. beauftragt und bezahlt habe. Sie argumentiere, dass die Außenprüfung nicht darlegen habe können, weshalb ein Vertrag mit der ***Offshore-Ges*** anerkannt werde, ein anderer jedoch negiert werde. Die Beschwerdeführerin schließe daraus, dass das Verfahren mit schweren Mängeln belastet sei, die die Aufhebung der ergangenen Bescheide rechtfertigten. Sie beantrage daher die Aufhebung der Bescheide.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 09.01.2024 bezüglich Körperschaftsteuer 2010 (vom 19.06.2017 zum ursprünglichen Bescheid vom 05.04.2012), Körperschaftsteuer 2011 (vom 19.06.2017 zum ursprünglichen Bescheid vom 03.06.2013), Körperschaftsteuer 2012 (vom 19.06.2017 zum ursprünglichen Bescheid vom 01.04.2014), Körperschaftsteuer 2013 (vom 19.06.2017 zum ursprünglichen Bescheid vom 18.05.2015), Körperschaftsteuer 2014 vom 19.06.2017 zum ursprünglichen Bescheid vom 24.03.2016) wies die belangte Behörde die Beschwerden vom 27.07.2017 insoweit als unbegründet ab und führte begründend in der gesonderten Bescheidbegründung vom 10.01.2024 (OZ 22, AS 140 ff) aus wie folgt: Die Bf. habe einen Kommissionsvertrag mit der ***Offshore-Ges*** (Belize) abgeschlossen, bei dem sie als Kommissionärin für diese Firma auftrete. Der Vertrag sehe vor, dass die Bf. Geschäfte im eigenen Namen, aber im Auftrag der ***Offshore-Ges*** durchführe und dafür eine 2 %ige Kommission erhalte. ***Machthaber***, ein russischer Staatsbürger, sei wirtschaftlicher Eigentümer sowohl der Bf., als auch der ***Offshore-Ges***. Die steuerliche Vertretung der Bf. habe bestätigt, dass ***Machthaber*** Gesellschafter der ***Offshore-Ges*** gewesen sei und, dass er im Prüfungszeitraum wirtschaftlicher Eigentümer beider Firmen gewesen sei. Es seien drei Haupttypen von Geschäftsfällen identifiziert worden, nämlich 1) direkter Verkauf an die ***Offshore-Ges***: Die Bf. kaufe Waren bei westlichen Lieferanten ein und verkaufe sie direkt an die ***Offshore-Ges***, Belize, mit einer Gewinnspanne von 2 %; 2) Verkauf an russische Unternehmen: Die Bf. kaufe Waren bei westlichen Lieferanten ein und verkaufe sie an russische Unternehmen der Öl- und Gasindustrie. Die ***Offshore-Ges***, Belize, übernehme die Vorfinanzierung des Einkaufs und die Bf. erhalte eine Kommission von 2 % auf den Verkaufspreis; 3) Verrechnung von Leistungen: Die Bf. verrechne Leistungen an Unternehmen in Deutschland und anderen Ländern. Die Bf. weise bei den Geschäftsfällen mit der ***Offshore-Ges*** eine 2 %ige Gewinnspanne aus, tatsächlich ergäben sich höhere Gewinnspannen, wenn die „Bezugskosten“ (die an ***Offshore-Ges*** gezahlten Kommissionen) nicht verbucht würden. Die belangte Behörde habe stichprobenartig einige Geschäftsfälle überprüft und festgestellt, dass die tatsächlichen Gewinnspannen ohne Verbuchung der „Bezugskosten“ zwischen 16,34 % und 67,40 % lägen. Die Bf. erhalte von der ***Offshore-Ges***, Belize, über einen „Letter of Instructions“ den Auftrag, Geld von deutschen, dänischen und malaysischen Unternehmen für bestimmte Leistungen (zB „market research“, „commercial agency agreement“) zu erhalten. Die Bf. behalte 2 % des Wertes eines abgeschlossenen Geschäfts als Kommission ein und zahle den Restbetrag an die ***Offshore-Ges***, Belize. Die Gewinn- und Verlustrechnung der Bf. zeige eine 2 %ige Gewinnspanne durch Verbuchung von Ausgangsrechnungen an diese Unternehmen. 98 % der Ausgangsrechnungsbeträge seien als Aufwand unter dem Konto „5800 Bezugskosten“ erfasst worden und an die ***Offshore-Ges***, Belize, bezahlt worden. Es sei festgestellt worden, dass es keine Eingangsrechnungen für diese Aufwände gäbe und dass die Buchungen auf diesem Konto fast ausnahmslos am 31.12. des jeweiligen Geschäftsjahres erfolgten. Die Außenprüfung schätze daher, dass 25 % der „Bezugskosten“ als glaubhaft gemachte Aufwendungen berücksichtigt werden könnten, weil Teile dieser Leistungen von Beteiligten in

Moskau erbracht worden seien. Die belangte Behörde sehe in den ungerechtfertigten Aufwendungen des Kontos „5800 Bezugskosten“ eine verdeckte Ausschüttung an ***Machthaber*** und rechne daher 75 % der „Bezugskosten“ aus dem Geschäftsfalltypus II (Verkauf von Waren an Abnehmer in Russland) und 100 % der „Bezugskosten“ aus dem Geschäftsfalltypus III (Leistungsverrechnungen an Unternehmen) als verdeckte Ausschüttung hinzu. Auf Grund der verdeckten Ausschüttung von Gewinnen an ***Machthaber*** liege auch ein Grund für die Erhebung von Kapitalertragsteuer vor. Die Bf. bestreite dies und argumentiere, dass die Geschäftsbeziehungen auf Grund von Devisenregulierungen in Russland notwendig seien. Die belangte Behörde habe ihre Schlussfolgerungen nicht ausreichend begründet, sodass die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht stichhaltig sei. Die Beschwerde fordere weiters die Aufhebung der Bescheide und argumentiere, dass die Geschäftsbeziehungen fremdüblich seien und keine Gründe für verdeckte Ausschüttungen bestünden. Insgesamt gehe es demnach um die Frage, ob die Gewinnausschüttungen an ***Machthaber*** als verdeckte Ausschüttungen zu betrachten seien, oder ob sie auf Grund von Geschäftsbeziehungen gerechtfertigt seien. Die belangte Behörde erkenne deshalb einen Teil der Verträge zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges*** nicht an. Die Bf. argumentiere, dass die Kommission von 2 % fremdüblich sei, das Geschäftsmodell notwendig sei, um devisenrechtliche Vorschriften einzuhalten. Die ***Offshore-Ges*** erbringe die substantiellen Leistungen, während die Bf. nur Abwicklungstätigkeiten durchführe. Die belangte Behörde argumentiere zu all diesen Ausführungen, die Verträge zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges*** seien nicht anerkannt worden, da sie inhaltsleere Kommissionsverträge darstellten, die lediglich zur Abschöpfung der Gewinnspanne dienten. Es liege ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vor. Das Verfahren drehe sich daher um die Frage, ob das Geschäftsmodell zwischen Bf. und der ***Offshore-Ges*** steuerlich anerkannt werden könne, oder ob es sich um ein Modell unzulässiger Steuervermeidung handle. Die belangte Behörde komme jedoch zum Schluss, dass der Vertrag zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges*** keinem Fremdvergleich standhalte, da beide Gesellschaften von derselben Person (***Machthaber***) kontrolliert worden seien. Es fehle somit ein Interessengegensatz zwischen den Vertragsparteien. Die belangte Behörde sehe dies als Indiz für eine verdeckte Ausschüttung an, da die Bf. durch diesen Vertrag Gelder auf Konten der ***Offshore-Ges*** überwiesen habe, die dann in die Verfügungsmacht von ***Machthaber*** gelangten. Die Beschwerde werde deshalb abgewiesen und die Nichtanerkennung des Kommissionsvertrags, sowie die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung, bestätigt. Die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung, nämlich 1) eine Eigentums- oder Nahebeziehung zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges***; 2) eine Bereicherung des Anteilsinhabers (***Machthaber*** zu Lasten der Bf.; 3) ein subjektives Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung; lägen vor. Die belangte Behörde komme auch zum Schluss, dass die Bf. ihre Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht nicht erfüllt habe, da sie keine Nachweise für ein Tätigwerden der ***Offshore-Ges*** in Russland beigebracht habe.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 09.01.2024 bezüglich Haftungsbescheide Kapitalertragssteuer 2010-2014 vom 21.06.2017 und Anspruchszinsen Körperschaftssteuer 2010-2014 vom 19.06.2017 und Beschwerdevereinscheidungen vom 11.01.2024 bezüglich Beschwerde gegen die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Zeiträume 2010-2014 vom 21.06.2017 wies die belangte Behörde die Beschwerden vom 27.07.2017 insoweit als unbegründet ab und führte begründend (OZ 21, AS 138) aus wie folgt: Bezüglich der Haftungsbescheide Kapitalertragssteuer 2010-2014 vom 21.06.2017: es werde auf die Begründung zur Beschwerdevereinscheidung Körperschaftssteuer 2010-2014 verwiesen. Bezüglich Anspruchszinsen Körperschaftssteuer 2010-2014 vom 19.06.2017: da die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2010-2014 abgewiesen worden seien, seien auch die Beschwerden betreffend Anspruchszinsen abzuweisen gewesen, da die Körperschaftsteuernachforderungen (Differenzbeträge) aufgrund der Bescheide vom 19.06.2017 gemäß § 205 BAO zu Recht zu verzinsen gewesen seien.

Mit mittels Telefaxes eingebrachten Antrages auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) vom 09.02.2024, eingelangt am 09.02.2024, beantragte die Bf., vertreten durch ***StB*** bezüglich der Bescheide vom 19.06.2017 über Festsetzung Körperschaftsteuer 2010-2014, Bescheide vom 19.06.2017 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010-2014, Haftungsbescheide vom 21.06.2017 über Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2010-2014, sowie der Bescheide vom 21.06.2017 über die Festsetzung von Säumniszuschlägen für 2010-2014, 1) die Behandlung der Beschwerde durch das Verwaltungsgericht; 2) die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und; 3) die Aussetzung der Einhebung; und brachte weiter vor wie folgt (OZ 23, AS 157 ff): Der Vorlageantrag solle die bereits vorgebrachten Argumente gegen die Außenprüfung und deren Ergebnisse in den Beschwerden vom 27.07.2017 ergänzen und bekräftigen. Die wichtigsten Punkte seien: 1) Schätzungsbefugnis: Es werde bestritten, dass eine Schätzungsbefugnis vorliege; 2) Projekte ohne Beteiligung der Bf.: Zwei Projekte seien bereits im Zuge der Außenprüfung dokumentiert und übergeben worden, die ohne Beteiligung der Bf. durchgeführt worden seien. Diese Dokumentation sei jedoch nicht berücksichtigt worden; 3) Fremdvergleich: Der Vertrag Nr. ***Vertrag-1*** zwischen der Bf. und der ***Offshore-Ges*** halte einem Fremdvergleich stand, wie bereits in einer Entscheidung des UFS (RV/0014-W/05) festgestellt worden sei; 4) die Nichtberücksichtigung des Kommissionsvertrags: Die Nichtberücksichtigung des Kommissionsvertrags führe zu „Fantasiegewinnen“ auf Ebene der Bf. Zusätzlich werde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung eines Betrags von EUR 4.922.437,44 gestellt, der bei positiver Erledigung der Beschwerde gutzuschreiben wäre.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 11.06.2024 dem Bundesfinanzgericht vor (OZ 46, AS 1632 ff), beantragte deren Abweisung und führte weiter aus wie folgt: Es werde auf den ausführlichen Bericht der Außenprüfung und die vorgelegten Beweismittel verwiesen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 25.06.2025 wurde die gegenständliche Rechtssache der Gerichtsabteilung ***GA-neu*** neu zugeteilt.

Mit Eintragung vom ***Bf1-Loeschung-Datum*** zu ***Bf1-Loeschung-FB-Zahl*** wurde die Bf. vom Handelsgericht Wien als Registergericht gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht.

Mit Eingabe vom 16.03.2026 teilte die ehemalige steuerliche Vertreterin, ***StB***, mit, dass keine aufrechte Vertretungsvollmacht und keine aufrechte Zustellvollmacht für die Bf. besteht.

Mit Eingabe 16.03.2026 vom teilte die belangte Behörde zufolge eines Vorhaltes vom 12.03.2026 mit, dass hinsichtlich der Einstellung des Verfahrens keine Bedenken bestehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war im Geschäftszweig „Handel mit Waren aller Art“, der „Tätigkeit als Handelsagentin, insbesondere auf dem Gebiet chemischer Produkte“ und der „Tätigkeit im Bereich eines Handelskommissionärs und der Übernahme von Serviceleistungen für Handels- und Speditionsunternehmen“ tätig. Sie war eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom ***Bf1-Errichtung-Datum*** gegründet und zu ***Bf1-FN*** ins Firmenbuch eingetragen. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Bf1-Loeschung-Datum***, zu ***Bf1-Loeschung-FB-Zahl***, wurde die Bf. gemäß § 40 Abs. 1 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht. Gesellschafterin war im gesamten Zeitraum die ***Bf1-Gesellschafter***, Zypern. Geschäftsführer war von 01.03.2009 bis zu seinem Rücktritt am ***Bf1-GF-Rücktritt*** Herr ***Bf1-GF***. Seit der Einreichung des Jahresabschlusses zum 31.12.2017 am 26.09.2018 hat die Bf. keine Jahresabschlüsse beim Firmenbuch mehr eingereicht. Am Abgabenkonto der Bf. besteht im Zeitpunkt der Entscheidung des Gerichts (20.03.2026) ein fälliger Abgabenrückstand in Höhe von EUR 670.837,08 zuzüglich eines Betrages von EUR 4.879.324,49, dessen Einbringung gemäß § 231 BAO ausgesetzt wurde.

Nach einer bei der Bf. durchgeführten Außenprüfung wurden in der Niederschrift vom 20.03.2017 zahlreiche, im Verfahrensgang dargestellte, Prüferfeststellungen und deren steuerliche Auswirkungen dargestellt. Insgesamt wurde eine Reihe von Sachverhalten als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert. Es ging – im Wesentlichen und zusammengefasst – darum, ob ein „Konstrukt zur Steuerersparnis“ vorlag, sodass bestimmte Zahlungen, vorwiegend im Rahmen von (Einkaufs-)Kommissionsgeschäften, verdeckte Ausschüttungen darstellten, wobei die Bf. ihre Geschäftstätigkeit in Österreich nur kostendeckend ausgestaltete, während die tatsächlichen Gewinne von einem einheitlichen wirtschaftlichen

Eigentümer in Belize durch eine andere Gesellschaft „abgeschöpft“ werden oder ob eine zulässige Gestaltungsmöglichkeit vorlag, um russischen Industrieunternehmen, insbesondere auf Grund dortiger devisenrechtlicher Bestimmungen, den Einkauf von westlichen Lieferanten zu ermöglichen.

Die belangte Behörde folgte der Ansicht des Prüforganes und erließ – wie im Verfahrensgang dargestellt – die Bescheide vom 19.06.2017 über Festsetzung Körperschaftsteuer 2010-2014, die Bescheide vom 19.06.2017 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010-2014, die Haftungsbescheide vom 21.06.2017 über Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2010-2014, sowie die Bescheide vom 21.06.2017 über die Festsetzung von Säumniszuschlägen für 2010-2014.

Wie im Verfahrensgang dargestellt, wurde die dagegen erhobene Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung als unbegründet abgewiesen und dagegen ein Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) gestellt.

Mit Eintragung vom ***Bf1-Loeschung-Datum*** zu ***Bf1-Loeschung-FB-Zahl*** wurde die Bf. vom Handelsgericht Wien als Registergericht gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht. Mit Eingabe vom 16.03.2023 teilte die ehemalige steuerliche Vertreterin, ***StB***, mit, dass keine aufrechte Vertretungsvollmacht und keine aufrechte Zustellvollmacht für die Bf. bestehen. Mit Eingabe 16.03.2026 vom teilte die belangte Behörde zufolge eines Vorhaltes vom 12.03.2026 mit, dass hinsichtlich der Einstellung des Verfahrens keine Bedenken bestehen.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem gesamten Inhalt des Verwaltungs- und Gerichtsaktes, insbesondere aus den darin erliegenden Auszügen aus dem Firmenbuch, sowie den amtswegigen Einsichtnahmen in das Firmenbuch durch das erkennende Gericht und dem Abgabekonto, in welches das erkennende Gericht ebenfalls von Amts wegen Einsicht nahm. Die zitierten Urkunden ließen – auch in Zusammenhang mit der Mitteilung des ehemaligen steuerlichen Vertreters und der belangten Behörde – ein widerspruchsfreies Gesamtbild ableiten, sodass das Gericht keine Ursache hatte, diese in Zweifel zu ziehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Einstellung)

3.1.1. Allgemeines

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozeßordnung ist sinngemäß anzuwenden.

3.1.2. Rechts- und Parteifähigkeit

Gemäß § 84 Abs. 1 Z 6 GmbHG wird die Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch Beschluß des Handelsgerichtes aufgelöst.

Gemäß § 40 Abs. 1 FBG kann eine Kapitalgesellschaft, die kein Vermögen besitzt, auf Antrag der nach dem Sitz der Gesellschaft zuständigen gesetzlichen Interessenvertretung oder der Steuerbehörde oder von Amts wegen gelöscht werden; mit der Löschung gilt die Gesellschaft als aufgelöst. Eine Abwicklung findet nicht statt.

Wegen des Unterbleibens der vorherigen Auflösung und Liquidation der Gesellschaft hat das Firmenbuchgericht vor der Löschung von Amts wegen mit besonderer Sorgfalt die Frage der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zu prüfen (OGH 29.08.2002, 6 Ob 168/02b).

§ 40 Abs. 4 FBG bestimmt, dass wenn sich nach der Löschung das Vorhandensein von Vermögen herausstellt, das der Verteilung unterliegt, die Abwicklung stattfindet. Die Abwickler sind auf Antrag eines Beteiligten vom Gericht zu ernennen.

Gemäß § 94 Abs. 1 GmbHG gelangen die Bestimmungen über die Liquidation auch dann zur Anwendung, wenn die Auflösung durch Verfügung der Verwaltungsbehörde oder Beschluß des Handelsgerichtes erfolgt.

Im Fall der Löschung der GmbH wegen Vermögenslosigkeit iSv § 40 FBG iVm § 84 Abs 1 Z 6 GmbHG ist Abs 1 dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass eine Liquidation zu unterbleiben hat, weil sie hier dem Zweck nach entbehrlich ist. Die GmbH ist daher mit der Löschung gem. § 40 FBG vollbeendet, es sei denn, es kommt noch Vermögen hervor, in

welchem Fall eine Nachtragsliquidation durchzuführen ist (H. Foglar-Deinhardstein/Trettnak in FAH, GmbHG2 § 94 Rz 1).

Mit der Löschung nach § 40 FBG gilt eine Kapitalgesellschaft als aufgelöst. Eine Abwicklung findet nicht statt (§ 40 Abs 1 FBG). Nach hA wirkt die amtswegige Löschung insofern nur deklarativ (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), als die Gesellschaft trotz Löschung fortbesteht, solange noch Aktivvermögen vorhanden ist (OGH 25.1.2023, 6 Ob 244/22h; OGH 20.05.1999, 6 Ob 330/98t) und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt sind (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187; VwGH 21.09.2005, 2001/13/0059). Die Vollbeendigung der Gesellschaft, also der Verlust der Rechtspersönlichkeit, tritt nur dann ein, wenn neben der Löschung im Firmenbuch auch die materielle Voraussetzung der Vermögenslosigkeit gegeben ist. Die Rechts- und Parteifähigkeit einer GmbH bleibt daher auch nach der Löschung im Firmenbuch solange bestehen, als noch Abwicklungsbedarf besteht (Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I3, § 79 Anm 4). Das ist dann der Fall, wenn eine Abgabenfestsetzung etwa durch Anrechnung von bereits entrichteten Steuervorauszahlungen, Abzugsteuern oder etwa Vorsteuern in einem Abgaben- oder Beschwerdeverfahren zu einem Aktivvermögen der gelöschten Gesellschaft führen könnte. Abwicklungsbedarf und somit Parteifähigkeit besteht mithin trotz bereits erfolgter Löschung im Firmenbuch ferner, wenn eine Abgabe bereits entrichtet wurde und in einem Abgaben- oder Beschwerdeverfahren ein möglicher Rückforderungsanspruch und somit eine etwaige Forderung geltend gemacht wird (VwGH 24.2.2011, 2007/15/0112; 1.3.2018, Ra 2015/16/0074). An eine im Firmenbuch bereits gelöschte GmbH ergehende Bescheide können mithin bei Vorliegen von Abwicklungsbedarfs grundsätzlich rechtswirksam ergehen (VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035). Fehlt es jedoch an einem Aktivvermögen, endet die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft mit der amtswegigen Löschung (OGH 24.07.1997, 6 Ob 201/97w).

Die Vermögenslosigkeit einer im Firmenbuch bereits amtswegig gelöschten GmbH wird bis zum Beweis des Gegenteils vermutet (OGH 28.04.2005, 8 ObA 47/04a; OGH 22.05.2002, 9 ObA 95/02i; OGH 19.06.2006, 8 ObA 46/06g).

3.1.3. Vertretung der Gesellschaft

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen.

3.1.3.1. Allgemeines

Gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG wird die Gesellschaft durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten.

Die Löschung der Gesellschaft führt mit konstitutiver Wirkung auch zum Wegfall der organschaftlichen Vertretung der bisherigen Geschäftsführer oder Liquidatoren, selbst wenn die Gesellschaft trotz Löschung noch fortbesteht, weil etwa noch Aktivvermögen vorhanden ist (OGH 6 Ob 330/98t; OGH 6 Ob 149/10w)

3.1.3.2. Liquidator

Gemäß § 80 Abs. 3 BAO ist Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Flexiblen Kapitalgesellschaft nach Beendigung der Liquidation, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

Bis zur Vollbeendigung der Gesellschaft benötigt diese einen gesetzlichen oder einen gewillkürten Vertreter. Grundsätzlich fungiert der ehemalige Geschäftsführer als „geborener Liquidator“ (VwGH 23.06.1993, 91/15/0157; VwGH 17.12.1993, 92/15/0121). An die Auflösung schließt in der Regel die Liquidation bzw. die Abwicklung (§ 89 GmbHG). Während dieser Zeit wird eine Kapitalgesellschaft durch die im Firmenbuch eingetragenen Liquidatoren oder Abwickler (§ 93 GmbHG) vertreten. Nach Beendigung der Liquidation und Entlastung der Liquidatoren erfolgt die Löschung im Firmenbuch (§ 93 GmbHG). Mit dieser endet auch das Liquidatorenamt. Sollten in weiterer Folge noch Bescheide an die im Firmenbuch gelöschte Gesellschaft erlassen werden, regelt § 80 Abs. 3 BAO, dass Zustellungsvertreter einer gelöschten GmbH nach Beendigung der Liquidation ist, wer gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG auf die Dauer von sieben Jahren zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war. Bei diesem „Verwahrer“, der in Ermangelung einer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages oder eines Gesellschafterbeschlusses durch das Gericht bestimmt wird, kann es sich um einen Gesellschafter oder um eine dritte Person handeln. Im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Gesellschaft und im Falle der Löschung einer Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 Abs. 1 FBG findet hingegen keine Liquidation statt (Haberer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, WK GmbHG § 89 Rz 11 f).

Die Vertretungsregelung des § 80 Abs. 3 BAO erfasst mithin nur jene Fälle, in denen eine Liquidation (§ 89 GmbHG) stattgefunden hat. Nicht erfasst sind jedoch Fälle, in denen eine Kapitalgesellschaft gemäß § 40 Abs. 1 FBG wegen Vermögenslosigkeit durch das Gericht gelöscht wurde oder eine Gesellschaft gemäß § 39 Abs. 1 FBG bei Konkursabweisung mangels kostendeckenden Vermögens iSd § 71b IO als aufgelöst gilt und daher mangels Vermögens von Amts wegen zu löschen ist (BFG 29.01.2019, RV/7102903/2013).

Die Löschung gemäß § 40 Abs. 1 FBG sowie die im Firmenbuch gemäß § 39 Abs. 2 FBG einzutragende Auflösung gelten zwar nur deklarativ und führen grundsätzlich nicht zur Vollbeendigung der Gesellschaft (OGH 12.07.2005, 5 Ob 58/05y).

Allerdings ist mit der deklarativ wirkenden Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung konstitutiv auch der Wegfall der organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft durch die bisherigen Geschäftsführer oder Liquidatoren verbunden. Dies selbst wenn die Gesellschaft noch fortbestünde, weil etwa noch Aktivvermögen vorhanden oder hervorgekommen ist (OGH 25.01.2023, 6 Ob 244/22h). Demnach können in diesem Falle an eine im Firmenbuch gelöschte juristische Person mangels Handlungsfähigkeit keine Bescheide mehr wirksam bekanntgegeben werden. Eine Zustellung etwa an den früheren Geschäftsführer wäre unwirksam (OGH 28.06.2007, 3 Ob 113/07z; BFG 24.09.2018, RV/5100245/2013).

3.1.3.3. Gewillkürter Vertreter

Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, vertreten lassen.

Gemäß § 77 Abs. 4 2. Satz WTBG wird abweichend von § 1022 des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) die erteilte Vollmacht durch den Tod des Gewalthabers nicht aufgehoben, es sei denn dies wird ausdrücklich vereinbart.

Die seinerzeitige steuerlichen Vertreterin, die *****StB*****, teilte mit Schreiben vom 04.03.2026 mit, dass sie aktuell keine aufrechte Vertretungsvollmacht und keine aufrechte Zustellvollmacht für die im Betreff genannte, mittlerweile gelöschte Bf. hat.

3.1.3.4. Kuratorenbestellung

§ 82 Abs. 1 BAO bestimmt, dass wenn gegen eine nicht voll handlungsfähige Person, die eines gesetzlichen Vertreters entbehrt, oder gegen eine Person, deren Aufenthalt unbekannt ist, eine Amtshandlung vorgenommen werden soll, die Abgabenbehörde, wenn die Wichtigkeit der Sache es erfordert, auf Kosten des zu Vertretenden die Betrauung eines gesetzlichen Vertreters (§ 1034 ABGB) beim zuständigen Gericht (§ 109 Jurisdiktionsnorm) beantragen kann.

§ 82 Abs. 2 BAO bestimmt, dass wenn zweifelhaft ist, wer zur Vertretung einer Verlassenschaft befugt ist, oder wer beim Wegfall einer juristischen Person oder eines dieser ähnlichen Gebildes oder eines sonst verbleibenden Vermögens vertretungsbefugt ist, Abs. 1 sinngemäß gilt.

Eine Kuratorenbestellung setzt ein zwar handlungsunfähiges, jedoch existentes Steuersubjekt voraus. Sofern kein Abwicklungsbedarf besteht, liegt aber gar kein Rechtssubjekt mehr vor. Mangels Abwicklungsbedarfes besteht dann auch keine Parteifähigkeit mehr. Zur Bestellung eines Kurators gemäß § 82 Abs. 2 BAO besteht in einem solchen Fall kein Anlass (VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035).

Die amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG hat das Vorliegen von Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zur Voraussetzung. Die gegenständliche Abgabe samt Nebenansprüchen ist daher uneinbringlich (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134).

Wurde eine Abgabe bereits entrichtet, stellt ein möglicher Rückforderungsanspruch ein Aktivvermögen der gelöschten GmbH dar, weswegen diesfalls Parteifähigkeit weiterbestünde. Die Parteifähigkeit setzt jedoch ein Aktivvermögen voraus (VwGH 01.03.2018, Ra 2015/16/0074).

Da die streitgegenständlichen Abgabennachforderungen jedoch bislang nicht entrichtet wurden, würde selbst eine vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde zu keinem Aktivvermögen der gelöschten GmbH führen. Weder diese noch in weiterer Folge deren Gläubiger könnten ein Abgabenguthaben lukrieren. Somit liegt im gegenständlichen Fall eine Vollbeendigung der gelöschten GmbH vor (VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035). Es besteht daher keine Veranlassung zur Bestellung eines Kurators gemäß § 82 Abs. 1 BAO (VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035; BFG 29.01.2019, RV/7102903/2013).

3.1.3.5. Zusammenfassung

Da mithin weder eine gesetzliche, noch eine aufrechte gewillkürte Vertretung der Gesellschaft vorliegt, und eine andere Person vorliegt, der für die Bf. zugestellt werden könnten, müsste ein Kurator bestellt werden, was jedoch am Vorliegen von Aktivvermögen scheitert. Zusammengefasst kann mithin festgehalten werden, dass Zustellungen an die gelöschte GmbH nicht mehr vorgenommen werden, selbst wenn diese als Steuersubjekt noch existierte (BFG 05.01.2023, RV/7102872/2022 mwN).

3.1.4. Einstellung

Das Beschwerdeverfahren ist somit durch das Verwaltungsgericht mittels Beschlusses einzustellen (VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035). Auch wenn in den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung die Einstellung des Beschwerdeverfahrens mit Beschluss nicht ausdrücklich vorgesehen ist, entspricht dies jenen Fällen des § 33 Abs. 1 VwGG, in denen es zum Wegfall der Rechtspersönlichkeit der beschwerdeführenden Partei kommt (BFG 13.10.2022, RV/7103174/2017; BFG 20.09.2022, RV/5100334/2016 mwN).

3.2. Zu Spruchpunkt II (Unzulässigkeit einer Revision)

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Die vorliegende Entscheidung folgt der zitierten Judikatur des VwGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Feldkirch, am 20. März 2026