

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Lisa Fries in der Beschwerdesache ***Insolvenzverwalter***, ***Adr.Insolvenzverwalter***, als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren der ***X GmbH***, ***XGmbHAdr*** über die Beschwerde vom 18. Februar 2026 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2026 betreffend Widerruf einer Löschung, Steuernummer ***XGmbHStNr1***, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 15. Jänner 2026 wurde die mit Bescheid vom 15. Jänner 2019 in Höhe von € 584.898,25 erfolgte Löschung hinsichtlich der – laut Beilagen – angeführten Abgabenschuldigkeiten der ***X GmbH*** widerrufen. Begründend wurde ausgeführt, der Widerruf der Löschung erfolge laut Vereinbarung vom 18. April 2019. Dem Bescheid als Beilage angeschlossen war eine Auflistung der vom Widerruf betroffenen Abgaben.

In der dagegen vom Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren der ***X GmbH*** erhobenen Beschwerde wurde ausgeführt, dass im Jahr 2019 eine Vereinbarung zwischen der belangten Behörde und der ***X GmbH*** insoweit getroffen worden sei als bei Entrichtung eines Betrags von € 1.200.000,00 die ausstehenden Abgaben der ***X GmbH***, der ***AGmbH*** sowie des ***Name*** getilgt werden würden. Die Beträge seien auch tatsächlich durch Treuhanderlag bei der damaligen Rechtsvertretung sowie Bezahlung dieses Betrages zu

Handen der belangten Behörde getilgt worden. Richtig sei, dass diese Zahlungsvereinbarung an diverse Bedingungen geknüpft gewesen sei. Die hätten aber niemals derart verstanden werden können, dass eine Fälligestellung des darüberhinausgehenden Betrags auf ewige Zeiten durch die belangte Behörde möglich sein soll. Im Übrigen sei festgehalten worden, dass ausschließlich in dem Fall, als innerhalb der nächsten fünf Jahre (explizit festgehalten bis längstens Ende 2024) ein Insolvenzverfahren eröffnet werden sollte, diese Löschung widerrufen werden könne. Diese Frist sei längst abgelaufen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. April 2026 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde unter anderem ausgeführt, gegenständlich sei im Zusammenhang mit der Löschung der Abgabenschulden ein Widerrufsvorbehalt determiniert worden. Dem Vorbringen, dass der Widerruf der Löschung der Abgabenschuldigkeiten im Jänner 2026 aufgrund des Auslaufens der für den Widerrufsvorbehalt geltenden Frist mit Ende 2024 zu Unrecht erfolgt sei, sei entgegenzuhalten, dass mittels Schreiben vom 19. Dezember 2024 zugestimmt worden sei, dass die in der Vereinbarung vom 18. April 2019 genannte Frist betreffend Widerruf der Löschung von Abgabenschuldigkeiten von Ende 2024 auf Ende 2026 verlängert werde. Der Verweis auf den Zeitablauf dieser Frist gehe somit ins Leere. Aufgrund ausreichender Determination und sachlicher Rechtfertigung des Widerrufgrundes sei die Geltendmachung des vorbehaltenen Widerrufs rechtmäßig erfolgt. Der Widerruf der Löschung einer Abgabe liege als Maßnahme im Sinn des § 294 BAO im Ermessen der Behörde. Aus der Sicht der Abgabenbehörde sei dem Interesse des Finanzamtes an der möglichen Einbringung der Abgaben der Vorzug vor den Interessen des Beschwerdeführers zu geben, zumal eine weitere Möglichkeit der Einbringung der Abgabenverbindlichkeiten in nächster Zukunft äußerst unwahrscheinlich erscheine. Schließlich konnte der Beschwerdeführer infolge des Vorbehaltes eines Widerrufs nicht darauf vertrauen, dass der Abgabengläubiger bei Nichterfüllung der vereinbarten Bedingungen dauerhaft auf die Einbringung von Abgabenverbindlichkeiten in nicht unbeträchtlicher Höhe verzichten würde.

Es wurde ein Vorlageantrag eingebracht.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 8. Juli 2026 zur Entscheidung vorgelegt. Es wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Über das Vermögen der ***X GmbH*** wurde mit Wirkung zum 24. Dezember 2025 das Konkursverfahren eröffnet. ***Insolvenzverwalter*** wurde zum Insolvenzverwalter bestellt.

Mit Bescheid vom 15. Juli 2019 wurden gegenüber der ***X GmbH*** die Löschung von Abgabenschuldigkeiten ausgesprochen:

Der Spruch dieses Bescheides lautet: „Gemäß § 235 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung werden die in der Beilage angeführten Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 584.898,25 gegen jederzeitigen Widerruf durch Abschreibung gelöscht.“

Die Begründung lautet: „Die Löschung erfolgt aufgrund der Vereinbarung lt Schreiben vom 18.04.2019 unter Berücksichtigung der in diesem Schreiben angeführten Bedingungen.“

In einem Schreiben der belangten Behörde vom 18. April 2019, gerichtet an den damaligen Vertreter der ***X GmbH*** wurde unter anderem ausgeführt:

„Folgende verpflichtende Bedingungen werden an die Gewährung der Abschlagszahlung geknüpft (wurde im persönlichen Gespräch zwischen ... und ... bereits erörtert und stellt einen wesentlichen Bestandteil der Vereinbarung dar):

- *Die Löschung wird widerrufen, wenn Sie bei der Erfüllung laufender Zahlungspflichten gegenüber dem Finanzamt in Verzug geraten oder Ihren sonstigen abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten nicht nachkommen sollten.*
- *Ein Verzug tritt dann ein, wenn das Finanzamt über weitere rückständige Abgaben einen Rückstandsausweis ausstellt.*
- *Sollte - mangels Sanierungseffektes - innerhalb der nächsten 5 Jahre (bis längstens Ende 2024) ein Insolvenzverfahren eröffnet werden, wäre die Löschung ebenfalls zu widerrufen und die gesamten noch aushaftenden Abgaben würden als Forderung bei Gericht angemeldet werden.*
- *Künftig festzusetzende Abgaben (auch jene, die sich aus dieser Vereinbarung ergeben könnten) sind von dieser Vereinbarung nicht umfasst und sind bei Fälligkeit zur Gänze zu entrichten.*
- *Sonstige Gutschriften aus vor dem Ausgleichsstichtag entstandenen Abgaben sind mit vor diesem Stichtag entstandenen Abgaben zu verrechnen, und ist die allenfalls bereits erfolgte Löschung insoweit (quotenmäßig) zu widerrufen. ...“*

In einem Schreiben vom 26. April 2019 führte der damalige Vertreter der ***X GmbH*** unter anderem aus:

„... Meine Mandantschaft ist mit den sonstigen, in Ihrem Schreiben vom 18.04.2019 angeführten Bedingungen einverstanden mit der Maßgabe, dass ein Widerruf der Löschung in der Weise zu verstehen ist, dass das Finanzamt berechtigt ist, bei einem künftigen Verzug neuerlich eine grundbücherliche Sicherstellung im laufenden Rang vorzunehmen. ...“

Mit E-Mail vom 19. Dezember 2024 wurde folgendes Schreiben an die belangte Behörde gerichtet:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

wir erklären und einverstanden, die im Schreiben vom 18. April 2019 genannte Frist hinsichtlich der Löschung von Abgabenschuldigkeiten von Ende 2024 auf Ende 2026 zu verlängern.“

Das Schreiben weist in der Signatur unter anderem einen Stempel der ***X GmbH*** samt einer nicht leserlichen Unterschrift aus.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde gegenüber der ***X GmbH*** die Löschung von Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von € 584.898,25 widerrufen. Die Begründung lautet: *„Der Widerruf der Löschung erfolgte lt. Vereinbarung vom 18.04.2019.“*

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten, insbesondere den in den Feststellungen genannten Schristücken.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 235 BAO lautet:

„§ 235 (1) Fällige Abgabenschuldigkeiten können von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden kann, daß sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden.

(2) Durch die verfügte Abschreibung erlischt der Abgabenanspruch.

(3) Wird die Abschreibung einer Abgabe widerrufen (§ 294), so lebt der Abgabenanspruch wieder auf. Für die Zahlung, die auf Grund des Widerrufs zu leisten ist, ist eine Frist von einem Monat zu setzen.“

§ 294 BAO lautet (auszugsweise):

§ 294 (1) Eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde ist - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig,

a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder

b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

...

(3) Die Bestimmungen der Abgabenvorschriften über die Änderung und den Widerruf von Bescheiden der im Abs. 1 bezeichneten Art bleiben unberührt.

...“

Im Beschwerdefall wurde mit dem Bescheid vom 15. Juli 2019 die Löschung von Abgabenschuldigkeiten ausgesprochen. Im Spruch des Bescheides findet sich ein allgemeiner Widerrufsvorbehalt („gegen jederzeitigen Widerruf“). Erst in der Begründung wird ausgeführt, dass die Löschung aufgrund der Vereinbarung laut Schreiben vom 18. April 2019 unter Berücksichtigung der in diesem Schreiben angeführten Bedingungen erfolge.

Von einem vorbehaltenen Widerruf iSd § 294 Abs 1 BAO kann nur gesprochen werden, wenn dieser determiniert ist, das heißt, wenn der Bescheid erkennen lässt, unter welchen Umständen ein Widerruf in Betracht kommt (vgl VwGH 26. Februar 2003, 98/13/0068).

Widerrufsvorbehalte sind Teil des Bescheidspruches (vgl Ritz/Koran, BAO⁸ § 294 Rz 7, Tanzer/Unger in Rzeszut/Staringer/Tanzer/Unger BAO: Stoll Kommentar - Digital First, § 294 Rz 32, 34).

Ein Bescheid einer Verwaltungsbehörde ist als Ganzes zu beurteilen. Spruch und Begründung bilden eine Einheit (vgl VwGH 21. Oktober 2025, Ra 2024/15/0068, VwGH 23. April 1993, 91/17/0066). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist daher die Begründung zur Auslegung des Widerrufsvorbehaltes heranzuziehen.

In diesem Schreiben vom 18. April 2019, auf das in der Begründung verwiesen wird, ist unter anderem festgehalten, dass ein Widerruf der Löschung dann erfolgen soll, wenn ein Verzug bei der Erfüllung laufender Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Finanzamt eintritt oder den sonstigen abgabenrechtliche Erklärungs- und Zahlungspflichten nicht nachgekommen wird sowie, wenn mangels Sanierungseffekte innerhalb der nächsten fünf Jahre (bis längstens Ende 2024) ein Insolvenzverfahren eröffnet wird. Weiters seien sonstige Gutschriften aus vor dem Ausgleichsstichtag entstandenen Abgaben mit vor diesem Stichtag entstandenen Abgaben zu verrechnen und sei die allenfalls bereits erfolgte Löschung insoweit (quotenmäßig) zu widerrufen.

Eine Zusammenschau aus dem Schreiben vom 18. April 2019 enthaltenen Ausführungen zum Widerruf der Löschung und dem in der Begründung enthaltenen Verweis auf das Schreiben vom 18. April 2019 ergibt somit, dass ein Widerruf nur unter den in dem Schreiben genannten Voraussetzungen möglich sein sollte.

Bei dem Widerrufsvorbehalt in dem Bescheid vom 15. Juli 2019 handelt es sich somit, wie auch von der belangten Behörde angenommen, um einen ausreichend determinierten vorbehaltenen Widerruf iSd § 294 BAO.

Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, aufgrund des am 19. Dezember 2024 per Mail übermittelten Schreibens sei der Widerrufsvorbehalt insofern modifiziert worden, als ein Widerruf auch dann noch möglich sein sollte, wenn bis Ablauf des Jahres 2026 ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der ***X GmbH*** eröffnet wird.

Das Insolvenzverfahren über die ***X GmbH*** wurde mit Wirkung zum 24. Dezember 2025 eröffnet.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes konnte durch das am 19. Dezember 2024 übermittelte Schreiben der Widerrufsvorbehalt aus nachstehenden Gründen nicht modifiziert werden:

Aufgrund des in der Begründung im Bescheid vom 15. Juli 2019 enthaltenen Verweises auf die Vereinbarung laut Schreiben vom 18. April 2019 wurden die Bestimmungen zur Widerrufsmöglichkeit, wie sie in dieser Vereinbarung enthalten waren, Bestandteil des Bescheides. Der Verweis auf die Vereinbarung vom 18. April 2019 kann allerdings nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nur als statische und nicht als dynamische Verweisung (in dem Sinne, dass auch allfällige spätere Modifizierungen der Vereinbarung Bescheidbestandteil werden) verstanden werden.

Diese Auffassung beruht zum einen auf der Notwendigkeit der ausreichenden Bestimmtheit von gemäß § 294 Abs 1 BAO vorbehaltenen Widerrufsmöglichkeiten. Weiters würden durch die von der belangten Behörde gewählten Vorgehensweise (nachträgliche Änderung der Voraussetzungen für den Widerruf durch nachträgliche Änderungen einer Vereinbarung) die in der BAO vorgesehen Möglichkeiten der Abänderung von Bescheiden (§ 293 ff BAO) umgangen werden. Diese Bestimmungen sind auch auf Begünstigungsbescheide anwendbar (vgl VwGH 16. April 2024, Ro 2022/13/0017).

Hätte die belangte Behörde die konkreten Bestimmungen des Widerrufsvorbehaltes tatsächlich in den Spruch des Lösungsbescheides aufgenommen und sich nicht eines Verweises bedient, dann wäre eine nachträgliche Änderung dieser Bestimmungen offenkundig nur unter den in der BAO vorgesehenen Möglichkeiten zur Abänderung von Bescheiden möglich. Eine Änderung des Bescheides durch eine nachträgliche Vereinbarung wäre jedenfalls ausgeschlossen.

Daher kann nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes der in einem Lösungsbescheid zur Determinierung der Widerrufsmöglichkeiten enthaltene Verweis auf eine Vereinbarung nur als statischer Verweis verstanden werden. Eine nachträgliche Änderung der Vereinbarung mit der

Wirkung, dass sich dadurch auch die Widerrufsmöglichkeiten ändern, ist nicht möglich. Dies würde den in der BAO vorgesehen Bestimmungen zu nachträglichen Bescheidabänderungen (§ 293 ff BAO) zuwiderlaufen.

Ein Widerruf war daher nur unter den in den in dem Schreiben vom 18. April 2019 festgelegten Voraussetzungen, somit unter anderem dann, wenn bis Ende 2024 ein Insolvenzverfahren eröffnet wird, möglich.

Das Insolvenzverfahren wurde mit Wirkung zum 24. Dezember 2025 eröffnet. Ein Widerruf der Löschung war somit aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht (mehr) möglich.

Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshofes, ob ein in einem Lösungsbescheid zur Determination der Widerrufsmöglichkeit enthaltener Verweis nur als statischer Verweis verstanden werden kann, weil ansonsten die Bescheidänderungsmöglichkeiten der BAO umgangen werden könnten, liegt nicht vor. Die Revision war daher zuzulassen.

Wien, am 20. Juli 2026