

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***R_1***, den beisitzenden Richter ***R_2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***R_3*** und ***R_4*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf_Adr***, über die Beschwerde vom 5. August 2026 gegen den Abrechnungsbescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. Juli 2026, Steuernummer ***Bf_StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. September 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***S*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Es wird festgestellt, dass die Gutschrift lt. Umsatzsteuerbescheid 2023 zur Gänze mit Umsatzsteuer 01/2023 zu verrechnen ist.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Eingabe vom 13.02.2025 beantragte der Beschwerdeführer (Bf) als Masseverwalter der ***M*** GmbH die Erlassung eines Abrechnungsbescheides gem. § 216 BAO betreffend die Verbuchung der Gutschrift lt. Umsatzsteuerbescheid 2023 vom 18.11.2024 iHv € ***Betrag_1***, und führte zur Begründung aus, diese Gutschrift sei zur Tilgung von Insolvenzforderungen der Abgabenbehörde herangezogen worden, obwohl keine Aufrechenbarkeit vorgelegen sei. Die Gutschrift resultiere aus Umsatzsteuerberichtigungen gem. § 16 UStG 1994, weil Forderungen der Gemeinschuldnerin nach Insolvenzeröffnung uneinbringlich geworden seien. Eine Aufrechnung sei daher gem. § 20 Abs. 1 IO nur mit Masseforderungen des Abgabengläubigers, nicht aber mit Insolvenzforderungen zulässig.
2. Mit als Abrechnungsbescheid intendierter Erledigung vom 31.03.2025 wurde entschieden, dass die Verrechnung rechtmäßig erfolgt sei, und zwar mit den offen aushaftenden Umsatzsteuern 04/2023 iHv € ***Betrag_2***, 05/2023 iHv € ***Betrag_3*** und 06/2023 iHv € ***Betrag_4***.

Zusammengefasst wurde die Erledigung damit begründet, dass die gegenständliche Umsatzsteuergutschrift zwar eine Massegutschrift darstelle, daher mit Masseforderungen der Abgabenbehörde aufrechenbar sei. Allerdings sei in den Fällen, in denen die Umsatzsteuer nicht abgeführt wurde, der Rückforderungsanspruch zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Bereicherung der Masse mit Insolvenzforderungen des Finanzamtes aufrechenbar. Eine solche Aufrechnung sei gegenständlich erfolgt.

3. Am 09.04.2025 wurde die Beschwerde eingebracht. Darin wurde ausgeführt, die von der Abgabenbehörde vertretene Rechtsauffassung sei gesetzlich nicht gedeckt, sondern stütze sich ausschließlich auf die Umsatzsteuerrichtlinien, denen aber kein normativer Charakter zukomme.

4. Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeverentscheidung am 21.07.2025 wurde am 04.08.2025 der Vorlageantrag gestellt.

5. Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 21.07.2026, RV/3100615/2025, wurde die Beschwerde vom 09.04.2025 als unzulässig zurückgewiesen, da die Erledigung vom 31.03.2025, die an die ***M*** GmbH, zu Händen des Masseverwalters ***Bf***, adressiert gewesen war, keine Rechtswirkungen entfalten konnte.

6. Am 30.07.2026 erließ die Abgabenbehörde den zur Erledigung vom 31.03.2025 inhaltlich gleichlautenden Abrechnungsbescheid gem. § 216 BAO. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde gem. § 262 Abs. 2 BAO antragsgemäß ohne Erlassung einer BVE am 17.08.2026 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

7. In der mündlichen Verhandlung am 10.09.2026 revidierte die Abgabenbehörde ihre Ansicht, es habe sich bei der Gutschrift aus dem Umsatzsteuerbescheid 2023 um eine Massegutschrift gehandelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Über das Vermögen der ***M*** GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom ***Datum_1***, Aktenzeichen ***GZ_1***, das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet; der Bf wurde zum Masseverwalter bestellt. Am 10.07.2023 erfolgte die Änderung der Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren.

Die ***M*** GmbH ist Alleingesellschafterin der ***T*** GmbH, über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes Innsbruck vom ***Datum_2***, Aktenzeichen ***GZ_2***, das Konkursverfahren eröffnet wurde. Zum Masseverwalter wurde auch hier der Bf bestellt. Die

Geschäftstätigkeit der ***M*** GmbH bestand ausschließlich in der Personalbereitstellung an ihre Tochtergesellschaft.

2. Seitens des Bf wurden (berichtigte) UVA für die Zeiträume 07/2023 und 09/2023 eingebracht, in denen Umsatzsteuerberichtigungen gem. § 16 Abs. 3 UStG 1994 aufgrund der Uneinbringlichkeit von Forderungen gegenüber der ***T*** GmbH geltend gemacht wurden. Mit Rückzahlungsanträgen vom 25.09.2024 (zur USt 07/2023) und vom 01.10.2024 (zur USt 09/2023) wurden die Auszahlungen von Gutschriften iHv € ***Betrag_5*** bzw. € ***Betrag_6*** beantragt.

Eine Berücksichtigung der Umsatzsteuerberichtigungen erfolgte in einem gem. § 299 Abs. 1 BAO ergangenen neuen Sachbescheid Umsatzsteuer 2023 vom 18.11.2024. Am 27.11.2024 wurde der Rückzahlungsantrag betreffend die sich aus diesem Bescheid ergebende Gutschrift iHv € ***Betrag_1***, abzüglich KVZ iHv € 1.376,00, sohin € ***Betrag_7*** gestellt.

Die Gutschrift aus dem Bescheid vom 18.11.2024 wurde mit Insolvenzforderungen der Abgabenbehörde verrechnet; die Rückzahlungsanträge wurden mit Bescheiden vom 27.01.2025 abgewiesen.

Im Zeitpunkt der Verbuchung der Gutschrift aus dem Umsatzsteuerbescheid 2023 haftete auf dem Abgabenkonto der ***M*** GmbH u.a. die Umsatzsteuer 01/2023 iHv € ***Betrag_8*** aus.

3. Die Zahlungsunfähigkeit der ***T*** GmbH ist nicht erst mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen dieser GmbH mit 26.07.2023 eingetreten, sondern bereits früher, nämlich schon vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der ***M*** GmbH mit 28.06.2023. Die Forderung der ***M*** GmbH gegenüber der ***T*** GmbH ist daher vor Insolvenzeröffnung über deren Vermögen uneinbringlich geworden, und somit als Insolvenzforderung mit anderen Insolvenzforderungen des Abgabengläubigers aufrechenbar iSd § 19 Abs. 1 IO.

2. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den vorgelegten Akteninhalten zum gegenständlichen Verfahren, dem Verfahren betreffend die Rückzahlungsanträge, RV/3100447/2026, sowie den jeweiligen vorangegangenen Verfahren RV/3100612/2025 und RV/3100615/2025, weiters aus der öffentlich einsehbaren Insolvenzdatei sowie den elektronischen Veranlagungsakten der ***M*** GmbH und der ***T*** GmbH. Unter Zugrundelegung v.a. der elektronischen Akten, sowie der dort hochgeladenen, im Weiteren benannten Unterlagen, ergänzt um die Berichte des Bf als Masseverwalter in den Insolvenzverfahren der ***M*** GmbH und der ***T*** GmbH, ergibt sich die Feststellung,

dass die Forderung der ***M*** GmbH gegenüber der ***T*** GmbH vor Insolvenzeröffnung uneinbringlich geworden ist, aus der folgenden Beweiswürdigung:

Den Berichten des Insolvenzverwalters vom 11.07.2023 und vom 04.09.2023, ist zu entnehmen, dass die ***M*** GmbH zum Zeitpunkt ihrer Insolvenzeröffnung Forderungen an die ***T*** GmbH iHv insgesamt rd. ***Betrag_9*** Euro hatte. Diese resultierten aus Personalgestellungsleistungen, welche die ***M*** GmbH ihrer Tochter zT erst erheblich verspätet in Rechnung gestellt hatte, und welche von der Tochtergesellschaft, abgesehen von den Nettolöhnen bzw. zT Sozialabgaben für die bereitgestellten Dienstnehmer, nicht bezahlt worden waren, sowie einem „Darlehen“ an die ***T*** GmbH iHv rd. ***Betrag_10*** Euro. Ganz konkret hielt der Insolvenzverwalter fest: *„Ganz generell scheint es so zu sein, dass die ***T*** GmbH die Personalbereitstellungskosten nicht bedienen konnte.“* Die Leistungsabrechnung zwischen den Gesellschaften stufte der Insolvenzverwalter, ebenso wie den Geldfluss, insgesamt als fremdunüblich ein. Die gesamte Liquidität der ***M*** GmbH sei dieser zugunsten der Tochtergesellschaft entzogen worden, um deren Liquidität und operativen Betrieb aufrecht zu erhalten. Die Verschiebung sämtlicher liquider Mittel von der ***M*** GmbH zur ***T*** GmbH führte nach Ansicht des Insolvenzverwalters zu ihrer Zahlungsunfähigkeit.

Im ersten Bericht des Insolvenzverwalters betreffend die ***T*** GmbH vom 09.08.2023 wird ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung keinerlei liquides Vermögen vorhanden war; es wurde die Anweisung des Kostenvorschusses beantragt. Aus diesem Bericht geht hervor, dass, nach Jahresüberschüssen noch 2020 und 2021, im Jahresabschluss 2022 ein Jahresfehlbetrag von 2,5 Mio. Euro ausgewiesen war. Der besondere Verwalter der ***T*** GmbH iSd § 86 Abs. 1 IO beurteilte in seinem Schreiben an den Insolvenzverwalter der ***T*** GmbH die genannte Gesellschaft bereits seit Sommer 2022 als „Unternehmen in der Krise iSd § 2 EKEG“. Der Senat hat keinen Grund, diese Einschätzung, die vom Bf selbst in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde, in Zweifel zu ziehen.

In einem weiteren Bericht vom 04.09.2023 zum Insolvenzverfahren der ***M*** GmbH schilderte der Masseverwalter die Vorgänge rund um einen Liegenschaftsverkauf durch die GmbH im Jahr 2021 um brutto € ***Betrag_11***. Der nach Bedienung von Pfandrechten verbleibende Überling von € ***Betrag_10*** wurde im Jänner 2023 der Tochtergesellschaft ***T*** GmbH zur Bedienung von Verbindlichkeiten zur Verfügung gestellt, und zwar ohne Sicherheiten und in Kenntnis der massiven finanziellen Schwierigkeiten der Tochtergesellschaft. Die Übertragung dieses wesentlichen Vermögenswertes, gemeinsam mit dem Unvermögen der Tochtergesellschaft, die Forderungen der ***M*** GmbH aus der Personalgestellung zu bedienen, habe zu deren Zahlungsunfähigkeit geführt. Der Insolvenzverwalter führt weiter wörtlich aus: *„Nachdem die ***T*** GmbH weiters nicht in der Lage war, die Personalbereitstellungskosten zu tragen, deren materielle Insolvenz offenkundig*

vorlag, musste das Unternehmen zur Vermeidung eines weiteren Ausfalls umgehend geschlossen werden.“

Der Insolvenzverwalter selbst ging daher selbst davon aus, dass die Zahlungsunfähigkeit der ***T*** GmbH schon vor der Insolvenz der ***M*** GmbH eingetreten war. In der mündlichen Verhandlung wurde diese Frage explizit erörtert, und vom Bf bestätigt.

Die Ausführungen des Bf als Insolvenzverwalter werden zusätzlich untermauert durch die von der Abgabenbehörde zur Ermittlung der Umsatzsteuerberichtigungen vorgelegten Aktenteile, v.a. die Saldenliste zum Konto „***Bez_Kto***“, aus welcher die von der ***M*** GmbH gestellten Ausgangsrechnungen, und die lediglich teilweisen Zahlungen der Tochtergesellschaft ersichtlich sind. Die Ausführungen sind daher nicht nur glaubhaft, sondern ergibt sich aus ihnen nach Ansicht des Senates zweifelsfrei, dass die ***T*** GmbH bereits vor der Insolvenzeröffnung der ***M*** GmbH nicht in der Lage war, die Forderungen ihrer Muttergesellschaft zu bedienen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1. Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen abzusprechen.

Es wird durch das Abrechnungsbescheidverfahren die Möglichkeit der Anfechtung von Buchungsvorgängen eröffnet, folglich kann in einem solchen Verfahren schlechthin ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Konto des Abgabepflichtigen ausgetragen werden, u. a. über die Verrechnung von Gutschriften (*Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.06} (2023) § 216 BAO Rz 3, mwN).

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Gutschrift aus dem Umsatzsteuerbescheid 2023 zur Tilgung von Insolvenzforderungen des Abgabengläubigers verwendet werden durfte. Den Aufrechnungsvorschriften der IO (§§ 19f) kommt dabei Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO (§ 214) zu. Nach § 19 Abs. 1 IO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits aufrechenbar waren, im Insolvenzverfahren nicht geltend gemacht zu werden. Gemäß Abs. 2 leg. cit. wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Insolvenzeröffnung noch bedingt oder betagt war. Gemäß § 20 Abs. 1 IO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Insolvenzeröffnung Schuldner der Insolvenzmasse geworden ist.

Ist das Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden, so hat gemäß § 16 Abs. 3 Z. 1 UStG 1994 iVm Abs. 1 Z. 1 leg. cit. der Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigung ist in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist (VwGH 20.05.2010, 2005/15/0163).

Die Gutschrift aus dem Umsatzsteuerbescheid 2023 resultiert aus Umsatzsteuerberichtigungen gem. § 16 Abs. 3 UStG 1994, da Forderungen der ***M*** GmbH gegenüber der Tochtergesellschaft ***T*** GmbH uneinbringlich geworden sind. Der konkrete Zeitpunkt, zu dem diese Uneinbringlichkeit eingetreten ist, also vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der ***M*** GmbH, ist maßgeblich für die Beurteilung Umsatzsteuergutschrift als Insolvenz- oder Massegutschrift. Es handelt sich nämlich beim Eintritt der Uneinbringlichkeit um den den (negativen) Abgabensanspruch unmittelbar auslösenden Sachverhalt (VwGH 20.05.2010, 2005/15/0163; 19.11.1998, 97/15/0095).

Da die Forderungen der ***M*** GmbH gegenüber ihrer Tochtergesellschaft bereits vor der Insolvenzeröffnung uneinbringlich geworden sind (vgl. oben Pt. II.2. dieses Erkenntnisses), der den negativen Abgabensanspruch auslösende Sachverhalt somit vor Insolvenzeröffnung eingetreten ist, war die Gutschrift aus der Umsatzsteuerberichtigung mit Insolvenzforderungen des Abgabengläubigers aufrechenbar.

Gemäß § 214 Abs. 8 BAO ist eine sich aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; ein sodann noch verbleibender Teil der sonstigen Gutschrift ist für den Fall, dass der Abgabenbescheid die Festsetzung von Vorauszahlungen für einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr zum Gegenstand hat, auf gleichartige, dasselbe Kalenderjahr betreffende ältere verbuchte Vorauszahlungsschuldigkeiten zu verrechnen. Die Abgabenbehörde hat die Gutschrift entgegen der genannten Bestimmung nicht mit der ältesten verbuchten Vorauszahlungsschuldigkeit (USt 01/2023), sondern mit den Umsatzsteuern 04-06/2023 verrechnet, weshalb der angefochtene Bescheid abzuändern war.

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. Gegenständlich war vorrangig die Tatfrage zu beurteilen, wann die Uneinbringlichkeit der Forderung gegenüber der Tochtergesellschaft eingetreten ist. Bei der rechtlichen Beurteilung stützte sich das

gegenständliche Erkenntnis auf die zitierte hgr. Rechtsprechung; mit welchen aushaftenden Abgaben die Gutschrift zu verrechnen war, ergibt sich schon aus § 214 Abs. 8 BAO. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 10. September 2026