

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden Mag. Erich Schwaiger, den Richter Mag. Patrick Brandstetter sowie die fachkundigen Laienrichter Katharina Walch und Mag Markus Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 12. Jänner 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 6. und 12. Dezember 2022 betreffend

- die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2018 gem. § 299 BAO sowie
- die Umsatzsteuer 2013 und 2016 bis 2018

in der **nachstehenden Reihenfolge** zu Recht:

I.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die
Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2018 gem. § 299 BAO
werden aufgehoben.

II.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die
Umsatzsteuer 2013 und 2016 bis 2018
werden aufgehoben.

III.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FU 5 und damit in die Zuteilungsgruppe 1102. Aufgrund des Antrages auf Senatsentscheidung wurde sie auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung der Gerichtsabteilung 7013-2 zur Entscheidung zugewiesen.

Die mündliche Verhandlung wurde am 2. Oktober 2025 über Antrag der Beschwerdeführerin (kurz Bf.) unter Ausschluss der Öffentlichkeit begonnen und sodann am 17. November 2025 vertagt. Mit Fax vom 10. November 2025 verzichtete die Bf. auf die Fortsetzung der mündlichen Verhandlung.

Soweit Unterlagen hier mit „ON“ und einer Zahl bezeichnet werden, handelt es sich um die fortlaufende Nummerierung des elektronischen Rechtsmittelaktes des Bundesfinanzgerichts.

I. Verfahrensgang

Die hier zu beurteilenden Verfahren wurden ursprünglich von der Bf. mit zwei am 10. November 2021 via FinanzOnline eingebrachten, mit 5. November 2021 datierten, im Kern gleichlautenden und als „Nacherklärung“ titulierten Anbringen angestoßen. Die Bf., eine nach österreichischem Recht gegründete Aktiengesellschaft (FN ****#####x***), reichte dazu berichtigte Umsatzsteuererklärungen für 2011 bis 2015 sowie erstmalig Umsatzsteuererklärungen für 2016 (dieses Jahr war ursprünglich vom Finanzamt Österreich – kurz FAÖ - auf Basis der Umsatzsteuervoranmeldungen veranlagt worden) bis 2018 ein.

Das FAÖ nahm daraufhin mit 15. Dezember 2021 die schon bescheidmäßig veranlagten Umsatzsteuerverfahren 2013 bis 2016 gem. § 303 BAO wieder auf und erließ neue Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre sowie Umsatzsteuererstbescheide für 2017 und 2018. Diese Bescheide, mit denen der Nacherklärung vollinhaltlich entsprochen wurde, erwuchsen in Rechtskraft.

Daraufhin führten Organe des Finanzamtes für Großbetriebe (kurz FAG) „im Namen und im Auftrag“ des FAÖ eine Außenprüfung durch (Außenprüferin Fr. ***Prüferin*** und Außenprüfer Hr. ***Prüfer***), die sie am 6. Dezember 2022 teilweise abschlossen. Im Anschluss daran hob das FAÖ mit 6. und 12. Dezember 2022 die Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2018 vom 15. Dezember 2021 gem. § 299 BAO auf und erließ neue Umsatzsteuerbescheide für all diese Jahre (siehe dazu auch Sachverhalt – Bescheide gem. § 299 BAO):

- Die hier bekämpften Bescheide vom 6. Dezember 2022 (**2013 bis 2015**) enthielten alle den Hinweis „Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu“. Die Begründungen ergingen für die verfahrensrechtlichen Bescheide nach Kalenderjahren getrennt und für die Sachbescheide in einem Schriftstück jeweils am 12. Dezember 2022 (Zustellung via FinanzOnline).
- Die verfahrensrechtlichen Bescheide vom 12. Dezember 2022 für **2016 bis 2018** enthielten nur den Hinweis „*Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*“, ohne einen Verweis auf eine gesonderte Begründung. In den materiellrechtlichen Bescheiden wurde jeweils auf die Feststellungen

der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 6. Dezember 2022 zu entnehmen seien, die im Rahmen der an diesem Tag stattgefundenen Schlussbesprechung dem steuerlichen Vertreter übergeben worden sei. Diese Niederschrift wurde am 13. Dezember 2024 auch via FinanzOnline an die Bf. zugestellt (ON 22).

Die Beschwerdefrist wurde aufgrund des Schriftsatzes vom 10. Jänner 2023 stillschweigend bis 31. März 2023 verlängert, **die hier zu beurteilende Beschwerde** langte aber schon am **12. Jänner 2023** via FinanzOnline (fristgerecht) beim FAÖ ein.

Nachdem das FAÖ die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11. Dezember 2023** als unbegründet abgewiesen hatte, beantragte die Bf. mit einem nicht weiter begründeten Schriftsatz (**Vorlageantrag vom 10. Jänner 2024**)

1. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht,
2. die Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO),
3. die Entscheidung durch den **gesamten Senat** (§ 272 Abs. 2 Z 1 lit. b BAO) und
4. den **Ausschluss der Öffentlichkeit** von der mündlichen Verhandlung (§ 275 Abs. 3 Z 1 BAO) und

kündigte ein weiteres detailliertes Vorbringen zur Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide an.

Das FAÖ legte die Beschwerde mit **Vorlagebericht vom 13. Februar 2024** an das Bundesfinanzgericht vor und beantragte ihre Abweisung.

Nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht vom August 2024 nahm das FAÖ mit Mail vom 16. September 2024 zur Verjährungsproblematik Stellung (siehe unten) und führte aus, die Berechnungsmethoden und Zuordnungen in den Nacherklärungen seien vom Finanzamt grundsätzlich akzeptiert worden. Nachdem das Bundesfinanzgericht diese Unterlagen am 6. November 2024 an die Bf. zur Information weitergeleitet hatte, erfolgte am **26. November 2024** eine erste grundsätzliche Besprechung mit den Verfahrensparteien via Skype unter Verwendung einer PowerPoint-Präsentation. Dabei schilderte der Berichterstatter den bis dahin aktenkundigen Sachverhalt, thematisierte die bislang unbehandelte Verjährungsproblematik (die in der Folge nicht von Bedeutung ist) und stellte die rechtlichen Zugänge der Verfahrensparteien vor sowie mögliche Lösungsansätze zur Diskussion.

Er setzte eine Nachfrist bis 31. Jänner 2025 für eine ergänzende Stellungnahme bzw. ein detailliertes Vorbringen und übermittelte per Mail vom 26. November 2024 die Handzettel zur bei der Besprechung verwendeten PowerPoint Präsentation.

Nachdem die vereinbarte Frist verstrich, urgierte das Bundesfinanzgericht mit **Beschluss vom 10. Februar 2025** und wies die Bf. darauf hin, dass es nach ständiger Rechtsprechung Sache des Steuerpflichtigen ist, der einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nachzuweisen, dass er die hierfür vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt (so etwa EuGH 12.12.2024, C-527/23, *Weatherford Atlas Gip*, Rn 36). Das Bundesfinanzgericht machte die Bf. zusätzlich auf ihre erhöhte Mitwirkungspflicht aufgrund des Vorliegens von Auslandssachverhalten (§ 115 Abs. 1 letzter Satz BAO) und der Tatsache, dass die Voraussetzungen hier nicht von Amtswegen ermittelbar sind, da nur die Bf. selbst über die entsprechenden Informationen verfügt, aufmerksam. Es wies die Bf. weiters auf die Verfahrensförderungspflicht (§ 183 Abs. 3 BAO und § 270 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 323 Abs. 73 BAO) und die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Beweiswürdigung im Zusammenhang mit Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen hin (z.B. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115; 26.4.2012, 2008/15/0315; 24.10.2013, 2012/15/0019; 3.1.2023, Ra 2021/15/0107) und forderte sie auf, nachzuweisen, dass die behaupteten Leistungsbeziehungen fremden Dritten bekannt und fremdüblich waren sowie entsprechend klar und deutlich vereinbart und dokumentiert wurden. Das gelte auch für die Frage, wo die an die Bf. erbrachten Leistungen schlussendlich genutzt wurden.

Die steuerliche Vertreterin der Bf. schilderte daraufhin am 14. Februar 2025 die Schwierigkeiten, tausende Belege vorzulegen, und ersuchte, damit vorerst noch zuzuwarten. Sie reagierte in der Folge mit **Schriftsatz vom 26. Februar 2025**, legte zwar weiterhin noch keine konkreten, mit Belegen untermauerten Beispiele für die zu beurteilenden Sachverhaltskonstellationen vor, **rügte aber nun erstmals, das FAÖ sei für die Erlassung der bekämpften Bescheide nicht zuständig gewesen**. Die Zuständigkeit sei schon Mitte 2022 an das Finanzamt für Großbetriebe (kurz FAG) übergegangen, da der länderbezogene Bericht (in der Folge als Country-by-Country-Report oder kurz CbCR) für 2020 Ende Juni 2022 an das Bundesministerium für Finanzen (kurz BMF) übermittelt worden und somit dort eingegangen sei. Bereits am 28. Juni 2022 seien sämtliche österreichischen Konzerngesellschaften vom Zuständigkeitsübergang informiert worden, nur die Bf. nicht. Daraus schloss die Bf., dass der länderbezogene Bericht spätestens zu diesem Zeitpunkt an das FAG weitergeleitet worden sei.

Das Bundesfinanzgericht leitete diesen Schriftsatz zur zuständigkeitsbezogenen Stellungnahme an das FAÖ und das FAG weiter (Beschluss vom 4. März 2025), worauf das FAÖ mit **Schriftsatz vom 18. März 2025** (Eingang elektronisch am 3. April 2025) und das FAG mit per Mail übermitteltem **Schriftsatz vom 20. März 2025** (sowie einer elektronischen Nachreichung am 19. Mai 2025 als Schriftsatz vom 19. März 2025) reagierten, worin beide weiterhin von der damaligen Zuständigkeit des FAÖ ausgingen.

Nach **Urgenz vom 24. März 2025** durch das Bundesfinanzgericht und einem Mailverkehr mit der Bf. vom 17. und 23. April 2025 legte die Bf. mit **Mail vom 8. Mai 2025** einige belegmäßig untermauerte Beispiele vor und wies – noch einmal – daraufhin, dass für die Zuständigkeit auf

die Tatsache der konzernweiten Bilanzierung nach abweichendem Wirtschaftsjahr Rücksicht zu nehmen ist. Auf diese Mail sowie weitere Ermittlungen zur Zuständigkeit replizierte das FAG mit einer **Stellungnahme vom 19. Mai 2025**.

Am **22. Mai 2025** übermittelte die Bf. zusätzlich den **CbCR 2020** im XML-Format bzw. als pdf-Datei mit **Einbringungsdatum 23. September 2021** (Einbringung durch die oberste Muttergesellschaft in *****Land S*****). Das Bundesfinanzgericht leitete diese zur Klärung der technischen Details der Übermittlung der CbCRs am selben Tag an das Finanzamt weiter und nahm Kontakt mit einem vom Finanzamt bekannt gegebenen, zuständigen Mitarbeiter des Bundesministeriums für Finanzen (Hr. *****MA_BMF*****) auf. Dieser reagierte mit **Mail vom 26. Mai 2025**, die an das Finanzamt weitergeleitet wurde und auf die dieses mit **Schriftsatz vom 26. Mai 2025** mit diversen Beilagen reagierte.

Am **3. Juni 2025** übermittelte das FAÖ eine weitere Stellungnahme mit Anmerkungen zur Hinterziehungsverjährung (Schwerpunkt *****Vorstand bzw GF*****) und dem Zeitpunkt der Vorsteueraufteilung sowie zu den von der Bf. übermittelten Belegen und gab am **20. Juni 2025** telefonisch bekannt, dass es über die Buchhaltungsdaten ab 1. Juli 2015 verfüge. An diesem Tag übermittelte es auch einen konsolidierten Jahresabschluss der *****Holding Ltd***** zum 30. September 2016 an das Bundesfinanzgericht.

Mit **Beschluss vom 25. Juni 2025** übermittelte das Bundesfinanzgericht die zwischenzeitig eingelangten Schriftsätze in Kopie an die Bf. und forderte bei ihr die Buchhaltungsdaten (auf Datenträgern) für die Wirtschaftsjahre bis 2014/15 an. Dem kam diese nach, woraufhin diese vom FA ausgewertet und mit einer Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht übermittelt wurden (Mail vom 21. und 28. August 2025).

Nach einem Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter übermittelte das Bundesfinanzgericht am **29. Juli 2025** per Mail einige Eckdaten zur Beurteilung der Zuständigkeit an die Bf. sowie (in CC) das FAÖ und avisierte den Verhandlungstermin. Mit Mail bzw. Schriftsatz vom **18. August 2025** nahm das FAÖ noch einmal zur Hinterziehungsproblematik Stellung und übermittelte aktenkundige Unterlagen zum Vorstand der Bf. im Streitzeitraum.

Am **3. September 2025** übermittelte das Bundesfinanzgericht diese Unterlagen an die Bf. und lud – nach rechtzeitigem Aviso - mit Beschluss vom 3. September 2025 zur mündlichen Verhandlung am 2. Oktober 2025.

Am 10. September 2025 erstattete die Bf. per Mail ein 13-seitiges ergänzendes Vorbringen, das das Bundesfinanzgericht umgehend an das FAÖ weiterleitete, woraufhin in den Tagen darauf weitere Informationen per Mail ausgetauscht wurden (siehe Sachverhalt). In der Zeit bis 30. September 2025 kam es in der Folge zu weiteren Stellungnahmen der Bf., des FAÖ und auch des Bundesministeriums für Finanzen.

Am 2. Oktober 2025 wurde in Wien die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung begonnen und in der Folge auf 17. November 2025 vertagt, um dem FAÖ eine weitere Gelegenheit zur Ermittlung des Sachverhaltes bzw. einer Stellungnahme zu geben. Nach deren Einlangen am 23. Oktober 2025 verzichtete die Bf. auf die Fortsetzung der mündlichen Verhandlung. Das FAÖ erstattete mit 11. November 2025 eine abschließende Stellungnahme.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und, soweit nicht gesondert angeführt, unbestritten ist. Die Darstellung lehnt sich dabei auch an die beiden mit Schriftsätzen vom 5. November 2021 von der Bf. erstellten Nacherklärungen an und sieht die darin enthaltenen Sachverhaltsdarstellungen – auch mangels Widerspruchs durch das FAÖ – als glaubwürdig und grundsätzlich als erwiesen an.

Die ***Konzernname*** ***Bf.*** AG (kurz ***Bf.***, Beschwerdeführerin oder Bf.) war eine im österreichischen Firmenbuch mit Sitz in ***Ort_Österreich*** eingetragene Aktiengesellschaft (FN ***1x***) und Teil eines Konzerns, an dessen Spitze eine weltweit agierende, in den ***Land A*** registrierte und einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Gesellschaft stand (Steuerjurisdiktion ***Land S***). Die Bf. hatte sowohl Sitz wie auch den Ort der Geschäftsleitung unzweifelhaft in Österreich, in ihrer „Nacherklärung“ vom November 2021 wies sie allerdings darauf hin, dass sie den „Ort ihrer Geschäftstätigkeit“ ab Mitte 2018 nach ***Land B*** verlegt hat. Im Firmenbuch fand das keinen Niederschlag.

Die Bf. wurde gem. § 239 ff AktG in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umgewandelt und besteht seit ***##.XXX.*** ***202#*** (Eintragung der Umwandlung ins Firmenbuch) als Gesellschaft mit beschränkter Haftung (***Bf1***) weiter (§ 241 AktG). Wenn in der Folge von der ***Konzernname*** ***Bf.*** AG oder der ***Bf1*** die Rede ist, handelt es sich um die Bf. und um ein und dieselbe juristische Person.

Ursprünglich bilanzierte die Bf. nach dem abweichenden Wirtschaftsjahr 1. Juli bis 30. Juni des Folgejahres. 2016 wurde der Bilanzstichtag von 30. Juni auf den 30. September geändert.

Die Erklärungszeiträume für die Umsatzsteuer 2011 bis 2015 umfassen damit jeweils die 12 Monate von Juli bis Juni des Folgejahres. 2016 umfasst den 1. Juli 2015 bis 30. September 2016 (15 Monate). Die Erklärungszeiträume für die Umsatzsteuer 2017 und 2018 entsprechen den abweichenden Wirtschaftsjahren 1. Oktober des Vorjahres bis 30. September 2017 bzw. 2018 (12 Monate). Die bekämpften Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2018 umfassen also die folgenden Zeiträume (Monate):

Bescheid	Zeitraum						
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
2013	1.7.	30.6.					
2014		1.7.	30.6.				
2015			1.7.	30.6.			
2016				1.7.	30.9.		
2017					1.10.	30.9.	
2018						1.10.	30.9.

Die hier zu beurteilenden Bescheide **2013 bis 2015** über die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide und die (Neu)Festsetzung der Umsatzsteuer sind mit **6. Dezember 2022** und die Bescheide **2016 bis 2018** sind mit **12. Dezember 2022** datiert.

Die elektronische Zustellung dieser Bescheide erfolgte durch Zustellung in die Databox, womit sie in den (elektronischen) Verfügungsbereich der Bf. gelangten. In diese wurden sie zu folgenden Zeitpunkten eingestellt, wobei dieser Zeitpunkt nach der Auskunft der Abgabenbehörde mit dem Zeitpunkt der Amtssignatur identisch ist.

Jahr	Bescheid-datum	Amtssignatur = Databox			
		Aufhebung gem. § 299 BAO		Umsatzsteuerbescheid	
		Datum	Uhrzeit	Datum	Uhrzeit
2013	06.12.2022	07.12.2022	01:29:34	06.12.2022	23:01:52
2014	06.12.2022	06.12.2022	23:01:56	07.12.2022	03:48:52
2015	06.12.2022	07.12.2022	01:35:28	07.12.2022	01:35:33
2016	12.12.2022	12.12.2022	21:52:45	12.12.2022	21:40:46
2017	12.12.2022	12.12.2022	23:16:02	12.12.2022	21:52:51
2018	12.12.2022	12.12.2022	21:52:56	12.12.2022	20:48:38

Zur Veranschaulichung: Der Bescheid über die Aufhebung des (alten) Umsatzsteuerbescheides 2013 vom 15. Dezember 2021 gem. § 299 BAO weist das Bescheiddatum 6. Dezember 2022 auf, wurde aber erst am 7. Dezember 2022 um 01:29:34 h (automatisiert) amtssigniert und in die Databox zugestellt (siehe nachstehende Grafik).

[...]

Auffällig daran ist, dass die Aufhebungsbescheide (§ 299 BAO) für die Jahre 2013 und 2016 bis 2018 erst nach den ersetzenden (neuen) Umsatzsteuerbescheiden in die Databox eingestellt wurden. Die zeitliche Differenz beträgt dabei zwischen etwa 11 und 152 Minuten, wobei für das Jahr 2013 sogar die Datumsgrenze zwischen 6. Dezember (Sachbescheid) und 7. Dezember 2022 (Aufhebungsbescheid) überschritten wurde.

Wie aus den Akten der Abgabenbehörde ersichtlich, handelt es sich bei den letzten Jahren, für die vor der hier relevanten Bescheiderlassung (6. und 12. Dezember 2022)

Umsatzsteuererklärungen abgegeben wurden, um die Jahre 2018 und 2019. Für beide Jahre legte die Bf. erstmals im Wege der „Nacherklärungen“ vom 10. November 2021 (2018) bzw. 23. Mai 2022 (2019) Umsatzsteuererklärungen vor. Diese beiden Erklärungen weisen unter der Kennzahl 000 (Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes für

Lieferungen und sonstige Leistungen - ohne Eigenverbrauch - einschließlich Anzahlungen) EUR 248.582 bzw. EUR 35.217 aus und bleiben damit deutlich unter der relevanten Grenze des § 61 Abs. 1 Z 1 BAO. Auf sie wird deshalb hier nicht weiter eingegangen. Die letzte Körperschaftsteuererklärung stammt vom 4. März 2019 und betrifft das Jahr 2016. Die Körperschaftsteuererklärungen für die Folgejahre wurden erst am 28. August 2024 (für 2021 und 2022) sowie 13. Februar 2025 (für 2017 und 2018) eingereicht und sind hier deshalb nicht relevant.

Die nun strittige Zuständigkeit des FAÖ bzw. des FAG fußte ohne Zweifel bis 3. Juni 2024 ausschließlich auf den Abgrenzungsbestimmungen des § 61 Abs. 1 Z 3 BAO. Mit 4. Juni 2024 wurde die Zuständigkeit vom FAÖ gem. § 57 BAO an das FAG bescheidmäßig delegiert.

In der Zeit bis zur Erlassung der hier bekämpften Bescheide vom 6. und 12. Dezember 2022 waren neben den Organen des FAÖ unter anderem auch zwei Außenprüfungsorgane des FAG (Fr. ***Prüferin*** und Hr. ***Prüfer***) mit der Prüfung der Bf. sowie mindestens ein weiterer Mitarbeiter des FAG (Hr. ***MA FAG*** – vgl. Mail Hr. ***Prüfer*** vom 14. Juni 2022) mit der Zuständigkeitsprüfung des FAG befasst. Die Außenprüfungsorgane waren dabei ohne Zweifel sowohl als Organ des FAÖ (Prüfungsauftrag des FAÖ) wie auch als Organ des FAG laufend in die Zuständigkeitsdiskussion eingebunden. Der Prüfungsauftrag des FAÖ vom 12. Juli 2022 bezog sich dabei u.a. auf die Prüfung der Umsatzsteuer 2016 bis 2019.

[...]

So bezieht sich auch die Niederschrift über die (teilweise) Schlussbesprechung vom 6. Dezember 2022 nur auf diese Jahre. Fest steht, dass zumindest Hr. ***Prüfer*** auch in die Bescheiderstellung für die Jahre 2013 bis 2015 eingebunden war, für die er die gesonderten, mit 6. Dezember 2012 datierten und am 12. Dezember 2012 in die Databox zugestellten Bescheidbegründungen konzipierte.

a) Länderbezogene Berichte (CbCRs)

Im **ergänzenden Vorbringen vom 26. Februar 2025** (ON 45) brachte die Bf. unter Punkt III. erstmals vor, das FAÖ sei nicht für die Erlassung der bekämpften Bescheide zuständig gewesen, was sowohl dieser Abgabenbehörde wie auch dem FAG offenkundig bekannt gewesen sei. Die Bf. sei in sämtlichen länderbezogenen Berichten der ***Konzernname***-Gruppe angeführt gewesen. Dessen sei sich die österreichische Finanzverwaltung bewusst gewesen, da von der Bf. jährlich eine Meldung nach § 4 VPDG eingereicht worden sei. Dazu legte sie die Einreichung dieser Meldungen für die Jahre 2018-2022 unter anderem mit jeweils folgendem Einreichungsdatum vor. Unstrittig ergibt sich aus den Akten bzw. dem EDV-System der Finanzverwaltung, dass diese Meldungen dem FAÖ wie auch dem FAG bekannt waren. Weder von den betroffenen Finanzämtern noch von den Außenprüfungsorganen wurde jemals bestritten, dass ihnen diese Meldungen bekannt waren. Das Bundesfinanzgericht sieht es

damit als erwiesen an, dass jedenfalls die Prüfungsorgane von diesen elektronisch eingelangten Meldungen Kenntnis hatten.

Meldung § 4 VPDG	2018	2019	2020	2021
Einreichdatum	30.09.2019	16.10.2020	28.09.2021	27.10.2022

Auffällig an diesen Meldungen (vgl. Beilage zur Vorlageergänzung vom 26. Februar 2025) ist, dass die Anschrift der Bf. in ihnen schon seit dem Wirtschaftsjahr 2017/18 mit „***Anschrift 1 Ausland***“ und ab dem Wirtschaftsjahr 2021/22 mit „***Anschrift 2 Ausland***“ aufschien, beides Adressen im ***Land B***.

Die Bf. brachte vor, die Zuständigkeit sei bereits im Juni bzw. Juli 2022 auf das FAG übergegangen. Die umfangreichen Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts zu den hier relevanten **länderbezogenen Berichten** (in der Folge kurz CbCR bzw. plural CbCRs als Abkürzung für Country-by-Country-Reports) ergab das folgende Ergebnis, das nicht bestritten wurde und damit erwiesen ist. Die glaubwürdigen und unbestrittenen Auskünfte zur technischen Abwicklung erteilten das FAÖ sowie ein technischer Mitarbeiter des Bundesministeriums für Finanzen (Hr. ***MA_BMF***) und dessen Abteilung IV/8. Die zeitliche Abfolge des Einlangens der CbCRs ergibt sich aus dem EDV-System der Finanzverwaltung (VKSA und VKE – siehe unten). Die Frage der Kenntniserlangung durch Organe des FAÖ bzw. FAG erhellte sich durch die glaubwürdigen Auskünfte der Prüfungsorgane sowie die Angaben in der mündlichen Verhandlung.

aa) Technische Abwicklung

Die Übermittlung der CbCRs erfolgt in technischer Hinsicht in der Form, dass die oberste Muttergesellschaft diesen elektronisch beim für sie zuständigen Finanzamt in ihrem Ansässigkeitsstaat einreicht. Dieser Staat übermittelt ihn wiederum elektronisch an den österreichischen Bundesminister für Finanzen, der ihn an das zuständige Finanzamt und damit das FAG weiterzuleiten hat. Wie diese Weiterleitung erfolgt, ist weder im Gesetz noch intern in den VPR 2021 (etwa im Punkt 3.2.3.6.) geregelt.

Die Umsetzung in Österreich erfolgte im Streitzeitraum nur in der Form, dass der CbCR aus dem Ausland in die österreichische Datenbank „**Verbundkomponente Sonstiges Anbringen**“ (**kurz VKSA**) eingespielt wurde (DAC4). Dabei handelt es sich um eine bundesweite Datenbank, auf die grundsätzlich alle Finanzämter Zugriff haben, ohne dass eine Zuordnung zu einem dieser Ämter erfolgt. Die weitere technische Verarbeitung des einlangenden CbCR 2021 erfolgte in mehreren Stufen. Diese Tatsache ergibt sich aus dem umfangreichen Mailverkehr mit dem FAÖ und dem dafür technisch zuständigen Mitarbeiter des Bundesministeriums für Finanzen (***MA_BMF***) bzw. der dortigen Abteilung IV/8 (Mail vom 26. September 2025).

- Aus der VKSA wurde der CbCR automatisiert an die „**Verbundkomponente Eingang**“ (**kurz VKE**) übermittelt, eine weitere Datenbank, in der die meldende Organisation sowie die im CbCR unter der Steuerjurisdiktion Österreich enthaltenen Gesellschaften identifiziert werden („Erfolgreich an IT-Verfahren weitergeleitet“). Das erfolgte dort in einem ersten Schritt - wenn dies etwa aufgrund der angegebenen Steuernummer unmissverständlich möglich war - grundsätzlich automatisiert, ohne inhaltliche Prüfung und innerhalb kürzester Zeit, ohne dass natürliche Personen (Organwalter der Finanzämter) eingebunden worden wären. Nach dieser (zumindest teilweisen) Zuordnung wurde der CbCR wiederum in die Datenbank VKSA rückübermittelt, wo sie ab diesem Moment lesbar aufschien.
- Waren nicht alle unter der Steuerjurisdiktion Österreich angegebenen Gesellschaften automatisiert und eindeutig zuordenbar (etwa aufgrund zwischenzeitiger Umgründungen etc.), wurde der CbCR ein weiteres Mal an die VKE zur händischen Zuordnung übermittelt („Erfolgreich an IT-Verfahren weitergeleitet“), für die aufgrund interner Organisationsvorschriften (Hinweis auf BMF 15.1.2020, BMF-280000/0181-I/8/2019, Punkt 2.2.3.3. in der Mail ***MA_BMF*** vom 26. Mai 2025) ausschließlich Mitarbeiter des FAG zuständig waren. Der eingelangte CbCR blieb in dieser Zeit zusätzlich in der für alle Finanzämter einsehbaren VKSA sicht- und lesbar.
- Die händische Bearbeitung durch das FAG erfolgte nach dem System eines Arbeitsstapels. Die beim FAG für die Abarbeitung dieser Liste zuständigen Mitarbeiter „holten“ sich den jeweils nächsten von der IT vorgesehenen Fall durch die Betätigung eines Buttons („nächster Fall“) und erhielten dann nach dem Zufallsprinzip den nächsten – für sie bis dahin anonymen - CbCR zur händischen Zuordnung. War diese Zuordnung, für die keine weitere inhaltliche Prüfung vorgesehen war, zur Gänze abgeschlossen, wurde der CbCR – nun vollständig zugeordnet - wieder in die VKSA übermittelt.
- Die IT der Finanzverwaltung war so programmiert, dass erst diese vollständige Zuordnung eine weitere automatisierte Überprüfung auslöste, ob in der Jurisdiktion Österreich enthaltene Gesellschaften vom FAÖ geführt werden. In diesem Fall erfolgte eine vollautomatische Aktenabtretung an das FAG, die mit einer Verständigung der Abgabenbehörden und der betroffenen Gesellschaft einher ging.
- Diese automatische Aktenabtretung wurde dann nicht durchgeführt, wenn ein programmtechnisches Abtretungshindernis vorlag. Das war – wie hier - bei einem offenen Rechtsmittel der Fall. Das Bundesministerium für Finanzen begründete dies mit verwaltungsökonomischen Überlegungen, damit Amtshandlungen (hier Erlassung der Beschwerdeverentscheidung) noch vom bisher zuständigen Finanzamt abgeschlossen werden konnten. In diesem Fall wurden weder das bisher zuständige noch das neue Finanzamt von der Notwendigkeit der Abtretung bzw. dem Vorliegen eines Abtretungshindernisses verständigt. Erst nachdem das Hindernis wegfiel (z.B. Erlassung der Beschwerdeverentscheidung) erfolgte die dann automatisierte Abtretung.

Auf Basis dieser technischen Rahmenbedingungen ergibt sich aus dem IT-System der Finanzverwaltung und den angeführten Auskünften zu den CbCRs 2019 bis 2021 der folgende Sachverhalt.

ab) CbCR 2019

Der hier relevante CbCR 2019 stammt von der obersten Muttergesellschaft ***Konzernname*** ***NV*** und wurde vom für sie zuständigen ***Amt Ausland*** an das Bundesministerium für Finanzen (kurz BMF) übermittelt. Er langte erst am **5. Juli 2022** – und damit nach dem CbCR 2020 - in der VKSA ein.

Dieser Bericht existierte damit frühestens ab diesem Zeitpunkt, was eine nähere Erörterung erübrigt (siehe rechtliche Würdigung).

ac) CbCR 2020

Die Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts ergaben, dass der **CbCR 2020** grundsätzlich mit 20. April 2022 übermittelt wurde und spätestens **ab 4. Juni 2022** im VKSA einsehbar war.

[...]

Die meldende Organisation scheint wie folgt auf (oberste Muttergesellschaft):

[...]

Dieser CbCR enthält sehr viele Steuerjurisdiktionen, darunter Österreich und das ***Land B*** (siehe Ausschnitt in der nachstehenden Grafik).

[...]

Durch einen Klick auf die einzelne Steuerjurisdiktion (Symbol ) öffnet sich ein weiteres Fenster mit den jeweils darin enthaltenen Gesellschaften.

Fest steht, dass die Bf. nicht in der Steuerjurisdiktion Österreich, wohl aber in der für das ***Land B*** aufscheint und dass der zuständige Außenprüfer diesen Teil des CbCR 2020 nicht öffnete. Auf ihn wurden er und seine Kollegin vom FAG erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens aufmerksam. Das wurde von der Bf. nicht in Frage gestellt und ist für das Bundesfinanzgericht auch deshalb erwiesen, weil der Außenprüfer Hr. ***Prüfer*** noch in seiner Stellungnahme vom 18. März 2025 davon ausging, dass die Bf. im CbCR 2020 nicht genannt wurde (vgl. auch die Tabelle auf Seite 6). Das geht auch aus der Stellungnahme des FAG vom 20. März 2025 hervor, in der unter Punkt 4 auf die Mail des Hrn. ***Prüfer*** vom 14. Juni 2022 (Anlage VI Mail ***Konzernname*** CbCR 2019 und folgende.pdf) verwiesen wurde.

Erst nachdem die Bf. in ihrer Mail vom 8. Mai 2025 darauf hingewiesen hatte, dass die Bf. nach ihren Informationen auch im CbCR 2020 angeführt war, die Überprüfung dieser Frage durch das Bundesfinanzgericht beantragt und mit **Mail vom 22. Mai 2025** den damals eingereichten CbCR 2020 im txt- und pdf-Format übermittelt hatte (ON 88 und 89), entdeckten die Mitarbeiter von FAG und FAÖ den Fehler. Die Bf. schien dort mit folgender Textfolge auf:

[...]

Wie eine Überprüfung durch das Bundesfinanzgericht bestätigte, ist die Bf. tatsächlich im im EDV-System enthaltenen CbCR 2020 unter der Steuerjurisdiktion *****Land B***** enthalten.

[...]

Dort wird mit einem Klick auf das Plus auch deren richtige österreichische Firmenbuchnummer und ihre Anschrift in Österreich sichtbar. Für das Verwaltungsgericht nicht zuordenbar ist allerdings die dort angegebene Steuernummer, die vom typischen österreichischen Format **##-###/####** abweicht.

[...]

Fest steht damit, dass im den Mitarbeitern des FAG spätestens im Juni 2022 bekannten CbCR 2020 die Bf. zwar nicht unter der Steuerjurisdiktion Österreich, wohl aber unter **Steuerjurisdiktion ***Land B***** aufschien und dass dies die Organwalter beider Finanzämter übersehen haben.

Darauf machte auch die Bf. aufmerksam und wies darauf hin, dass bereits am 28. Juni 2022 Mitteilungen an sämtliche österreichische *****Konzernname*****-Gesellschaften ergangen seien, in welchen diese über den Wechsel der Zuständigkeit von der belangten Behörde auf das FAG informiert worden seien. Einzige Ausnahme sei die Bf. gewesen. Sie wies auch auf die kurze Zeit später (13. Juli 2022) begonnene Außenprüfung aller österreichischen *****Konzernname*****-Gesellschaften (inklusive der Bf.) und die damit einhergehende Zuständigkeitsdiskussion aufgrund der ursprünglich noch ausstehenden CbCRs 2019 und 2020 hin. Das wurde von der Bf. als Beweis angesehen, dass die Finanzverwaltung diese Länderberichte bei Prüfungsbeginn kannte.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Beurteilung, der vom FAÖ nicht widersprochen wurde, an. Beide Finanzämter kannten den CbCR 2020, klickten allerdings nie auf die Jurisdiktion *****Land B*****.

ad) **CbCR 2021**

Über die Frage, ob die Bf. in einem CbCR aufscheint, gab es zwar bis zum Beginn der Außenprüfung im Juli 2022 zwischen den Prüfern und der Bf. öfter Diskussionen, dieses

Problem wurde allerdings danach nicht mehr thematisiert. Wie sich aus dem VKSA des IT-Systems der Finanzverwaltung sowie den Erläuterungen eines Mitarbeiters des BMF (vgl. Mails ***MA_BMF*** in Anlage I und II zur Stellungnahme ***Prüfer*** vom 19. Mai 2025 und Mail ***MA_BMF*** an BFG vom 26. Mai 2025 - ON 79, 81 und ON 97) zweifelsfrei ergibt, langte der CbCR 2021 **am 7. Dezember 2022** um 02:05:59 h dort ein.

In einem ersten Schritt wurden dort das Produkt (AEOI-DAC4 = CbCR) und die meldende Organisation in Sekundenschnelle vollautomatisch und eindeutig zugeordnet.

[...]

Nach dieser Zuordnung war der CbCR 2021 **ab 7. Dezember 2022** um etwa 02:06 h grundsätzlich lesbar und befand sich für alle Mitarbeiter des FAÖ und FAG einsehbar in der VKSA.

In einem weiteren Schritt wurden durch die bzw. in der VKE alle enthaltenen österreichischen Gesellschaften (Steuernummer etc.) automatisch zugeordnet („Erfolgreich an IT-Verfahren weitergeleitet“). Für die Bf. erfolgte die Zuordnung, die keine weitere inhaltliche Prüfung vorsieht, aufgrund der Existenz aller notwendigen Informationen sofort, allerdings war die Zuordnung anderer österreichischer Gesellschaften manuell erforderlich.

[...]

Die letzte Zuordnung, die automatisch möglich war, war am 7. Dezember 2022 um 02:06:31 h abgeschlossen. Damit lagen ab diesem Moment jedenfalls alle automatisch zugeordneten Gesellschaften für beide betroffenen Finanzämter lesbar in der VKSA. Die händische Zuordnung erfolgte erst etwa zwei Monate später, als der CbCR 2021 einer Bearbeiterin des FAG aufgrund ihrer Anforderung („nächster Fall“) zugewiesen wurde.

[...]

Diese schloss die manuelle Zuordnung der noch offenen anderen Gesellschaften am selben Tag um 08:57 h ab. Ab diesem Moment waren alle Gesellschaften identifiziert und zuordenbar.

[...]

Für die Zuordnung, die innerorganisatorisch nur die Identifizierung der Gesellschaften ohne weitere inhaltliche Prüfung vorsieht, war grundsätzlich das FAG zuständig. Erst nachdem am **16. Februar 2023** alle Untergesellschaften durch die Mitarbeiterin des FAG manuell zugeordnet worden waren, erfolgte die Rückübermittlung des CbCR 2021 an die VKSA. Dabei ist es erwiesen, dass sich die Zuordnung von Gesellschaften auch für 2021 ausschließlich auf solche beschränkte, die im CbCR unter der Steuerjurisdiktion Österreich angeführt sind.

Erst an diesem 16. Februar 2023 erfolgte eine automatisierte Zuständigkeitsprüfung durch die EDV-Anlage, die grundsätzlich eine Aktenabtretung für die Bf. vom FAÖ an das FAG ohne Beteiligung physischer Personen ausgelöst hätte. Diese unterblieb allerdings aufgrund einer Sperre im IT-System, weil die hier zu beurteilende Beschwerde anhängig war und die diesbezügliche Beschwerdeentscheidung erst am 11. Dezember 2023 erlassen wurde. Erst danach, am 19. Dezember 2023, wurden die Akten automatisiert vom FAÖ an das FAG übertragen.

Es steht fest, dass nach dem 30. September 2022 weder ein für das FAÖ tätiges Außenprüfungsorgan noch irgendein anderer Organwalter des FAÖ überprüfte, ob der CbCR 2021 eingelangt war. Das erschließt sich aus der Angabe des Außenprüfers Hrn. ***Prüfer*** in der mündlichen Verhandlung vom 2. Oktober 2025, der über ausdrückliche und wiederholte Befragung angab, dass er davon ausgehe, dass er keine solche Überprüfung vorgenommen hat. Die Vertreter des FAÖ gaben nach einer Unterbrechung der Verhandlung an, sie hätten sich beim Fachbereichsleiter des FAÖ erkundigt und dieser könne sich auch nicht an solche Abfragen durch ihn oder andere Mitarbeiter erinnern. Wie das FAÖ mit 28. Oktober 2025 bekannt gab, scheiterte der Versuch eines Nachweises solcher bis dato unbekannter EDV-Abfragen von Organwaltern des FAÖ an einem IT-Systemwechsel.

Das Bundesfinanzgericht ist in freier Beweiswürdigung überzeugt davon, dass zumindest bis zum Ergehen der hier strittigen Bescheide (und damit bis 12. Dezember 2022) niemand und damit auch kein Organwalter des FAÖ die Existenz des CbCR 2021 überprüft hat. Aus diesem Grund hatten sie und das FAÖ keine Kenntnis davon, dass zumindest bis 7. Dezember 2022 kein CbCR 2021 im System des Bundesministers für Finanzen existierte. Das hängt auch damit zusammen, dass es keine Datenbank gab, die dem FAÖ direkt zuordenbar war und aus der diese Tatsache hervorgegangen wäre.

Erwiesen ist zudem, dass bis mindestens 12. Dezember 2022 auch jede andere Prüfung der Existenz des CbCR 2021 unterblieb. Deshalb stießen die Organwalter des FAÖ und des FAG auch nicht auf die Tatsache, dass dieser Bericht bereits am 7. Dezember 2022 in den sehr frühen Morgenstunden eingelangt und lesbar war und die Bf. in der Jurisdiktion Österreich enthielt. Der Außenprüfer ***Prüfer*** untermauerte dies mit glaubwürdigen aktenkundigen Aufzeichnungen. Da für die Bearbeitung der VKE, in der dieser CbCR spätestens am 7. Dezember 2022 aufschien, das FAG zuständig war, ist deren Inhalt dieser Abgabenbehörde kenntnisvermittelnd zuzurechnen.

b) Zustellzeitpunkt der bekämpften Bescheide

Wie schon erwähnt wurden die bekämpften Bescheide via FinanzOnline in die Databox („Eingang“) eingestellt. Die Zeitpunkte, zu denen sie dort jeweils lesbar zur Verfügung standen, sind aus der nachstehenden Tabelle ersichtlich. Sie sind – wie eine vom Bundesfinanzgericht

veranlasste Recherche des Finanzamtes ergab – deckungsgleich mit dem Zeitpunkt der Amtssignatur:

Jahr	Bescheid-datum	Amtssignatur = Databox				Zeit-differenz
		Aufhebung gem. § 299 BAO		Umsatzsteuerbescheid		
		Datum	Uhrzeit	Datum	Uhrzeit	
2013	06.12.2022	07.12.2022	01:29:34	06.12.2022	23:01:52	- 01:31:26
2014	06.12.2022	06.12.2022	23:01:56	07.12.2022	03:48:52	03:50:48
2015	06.12.2022	07.12.2022	01:35:28	07.12.2022	01:35:33	00:00:05
2016	12.12.2022	12.12.2022	21:52:45	12.12.2022	21:40:46	- 00:11:59
2017	12.12.2022	12.12.2022	23:16:02	12.12.2022	21:52:51	- 01:23:11
2018	12.12.2022	12.12.2022	21:52:56	12.12.2022	20:48:38	- 01:04:18

Daraus leuchtet hervor, dass die Umsatzsteuerbescheide 2013 sowie 2016 bis 2018 vor den diese Jahre betreffenden Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO zugestellt wurden. Der Unterschied zwischen diesen Zeitpunkten betrug zwischen etwa 12 Minuten und einer Stunde und 31 Minuten, wobei bei den Bescheiden für 2013 auch die Datumsgrenze überschritten wurde.

Nur bei den Bescheiden für 2014 und 2015 wurden die Aufhebungsbescheide, wie verfahrensrechtlich vorgesehen, jeweils vor den Umsatzsteuerbescheiden zugestellt.

Fest steht, dass die Zeitdifferenz auf rein programmtechnischen Problemen beruht. Die Organwalter genehmigen jeweils den Aufhebungsbescheid und den neuen Sachbescheid gemeinsam während des Arbeitstages mit einem einzigen Tastendruck. Die Bescheide wurden im Anschluss daran vollautomatisch und programmgesteuert elektronisch verarbeitet, mit der Amtssignatur versehen und in die Databox zugestellt, wo sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangten. Diese Feststellung beruht auf den unbedenklichen Angaben der beteiligten Finanzbeamten und auf dem eigenen Erfahrungsschatz der Berufsrichter. Sie wurde in der Stellungnahme des FAG vom 11. November 2025 für das FAÖ noch einmal bestätigt, in der glaubwürdig festgestellt wurde, dass die Approbation (Freigabe) des Aufhebungs- und Sachbescheides zeitgleich durch den jeweils gleichen Sachbearbeiter erfolgte und dass (einzig) der von EDV-Technikern bestätigte rein programmgesteuerte Ablauf, zu den – vom FAG als geringfügig bezeichneten - Differenzen des elektronischen Einlangens der Bescheide in die Databox führte, ohne dass dieser Vorgang durch das bescheidveranlassende Behördenorgan konkret beeinflussbar wäre. Das FAG brachte sinngemäß vor, ein solcher rein EDV-bedingter inhaltlicher Fehler wäre gem. § 293 BAO - auch im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens ohne vorherige Korrektur Berichtigung (Hinweis auf VwGH 19.4.2023, Ra 2021/13/0125) - berichtigbar.

c) Begründung der Bescheide gem. § 299 BAO

Sämtliche Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO ergingen innerhalb Jahresfrist.

ca) 2013 bis 2015

Die Bescheide vom **6. Dezember 2022**, mit denen die Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2015 aufgehoben wurden, enthielten alle einen Hinweis auf eine getrennte zusätzliche Begründung, die jeweils mit 12. Dezember 2022 elektronisch zugestellt wurde.

Diese zusätzlichen Begründungen (ON 13-15) enthielten eine kurze Darstellung des Sachverhaltes und der Rechtslage, verwiesen auf einige EuGH-Urteile (z.B. EuGH 8.9.2022, *Finanzamt R gegen W GmbH*, C-98/21, Rn 45 bis 47 und EuGH 12.11.2020, *Sonaecom*, C-42/1, Rn 41, sowie EuGH 3.7.2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, Rn 27 und die dort angeführte Rechtsprechung) und kamen zum Schluss, durch die Nichtweiterverrechnung von Leistungen, die für die Tochtergesellschaften bezogen worden sind, lägen weder steuerpflichtige Ausgangsumsätze vor, noch fänden diese Kosten Eingang in die Kostenelemente der von der Steuerpflichtigen an die Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen. Die Vorsteuer für Eingangsrechnungen, die für Leistungen der Tochtergesellschaften bezogen, diese aber nicht an die Tochtergesellschaften weiterverrechnet worden sind, stehe gem. § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 nicht zu, da sie nicht für das Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Versteuerung eines Eigenverbrauchs gem § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 erfolge nicht. Zusätzlich verwiesen diese Begründungen auf die Begründungen der Sachbescheide für diese Jahre, die in einem Schriftstück ebenfalls am 12. Dezember 2022 erging. Dort findet sich auch ein entsprechendes Zahlengerüst, aus dem die Abweichungen zu den aufgehobenen Bescheiden hervorgehen.

Die Begründungen der Aufhebungsbescheide enthalten auch Überlegungen zur Ermessensübung und führten aus, hier sei das berechtigte Interesse der Steuerpflichtigen im Vorsteuerabzug zu sehen. Dem stehe das Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber. Da die Nachforderung jeweils EUR 3.769.699,48 (2013), EUR 1.580.000,00 (2014) bzw. EUR 1.091.813,18 beträgt, könne nicht von einer Geringfügigkeit ausgegangen werden. Das gegen eine Aufhebung sprechende Argument der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung greife deshalb hier nicht.

cb) 2016 bis 2018

Die Bescheide über die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2016 bis 2018 vom **12. Dezember 2022** enthielten als Begründung nur den folgenden Satz:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

Die Umsatzsteuerbescheide, die die Bescheide ersetzten, die gem. § 299 BAO aufgehoben werden sollten, enthielten die folgende Begründung:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 6.12.2022 zu entnehmen sind. Die Niederschrift wurde am 6.12.2022 im Rahmen der Schlussbesprechung dem steuerlichen Vertreter übergeben.“

Diese Niederschrift vom 6. Dezember 2022, die der Bf. zusätzlich am 13. Dezember 2022 noch einmal via FinanzOnline zugestellt wurde (ON 22), zitiert die Offenlegung der Bf. vom 10. November 2021 vollständig, stellt den von ihr ermittelten Sachverhalt kurz dar und kommt auch hier unter Zitat der oben schon erwähnten europarechtlichen Rechtsprechung zum Schluss, durch die Nichtweiterverrechnungen von Leistungen, die für die Tochtergesellschaften bezogen worden sind, lägen weder steuerpflichtige Ausgangsumsätze vor, noch fänden diese Kosten Eingang in die Kostenelemente der von der Steuerpflichtigen an die Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen. Die Vorsteuer für Eingangsrechnungen, die für Leistungen der Tochtergesellschaften bezogen, diese aber nicht an die Tochtergesellschaften weiterverrechnet worden sind, stehe gem. § 12 UStG 1994 nicht zu, da sie nicht für das Unternehmen ausgeführt worden sind. Die Versteuerung eines Eigenverbrauchs gem. § 3a Abs 1a Z 2 UStG 1994 erfolge nicht.

Nach der ziffernmäßigen Darstellung der entsprechenden Abweichungen findet sich in dieser Niederschrift auch die Begründung des Ermessens mit dem Überwiegen des Prinzips der Rechtsrichtigkeit über das berechnete Interesse der Steuerpflichtigen am Vorsteuerabzug. Auch hier stünde der Aufhebung aufgrund der Höhe der Nachforderung mit EUR 2.679.161,89 (2016), EUR 15.162.431,81 (2017) und EUR 927.339,13 (2018) das Prinzip der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung nicht entgegen.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

a) Zuständigkeit

Wie von der Bf. im Februar 2025 aufgezeigt, ist vorab zu klären, ob das FAÖ tatsächlich für die Erlassung der hier bekämpften Bescheide zuständig war.

Als erlassen gelten Bescheide erst, wenn sie wirksam wurden (vgl. etwa VwGH 20.1.2022, Ra 2021/13/0114 mit weiteren Nachweisen). Das ist dann der Fall, wenn diese Erledigungen demjenigen bekanntgegeben wurden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (§ 97 Abs. 1 BAO; VwGH 23.11.2022, Ro 2022/15/0026 mit weiteren Nachweisen; siehe dazu auch unten). Elektronisch zugestellte Dokumente gelten als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind (§ 98 Abs. 2 BAO). Im Falle der Zustellung via FinanzOnline ist dies der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die „Databox“

(VwGH 26.1.2023, Ra 2022/16/0112 unter Hinweis auf ErläutRV 270 BlgNR 23. GP 13 und VwGH 31.7.2013, 2009/13/0105).

Daraus folgt, dass die Zuständigkeit des FAÖ nicht für den Zeitpunkt der Genehmigung einer Erledigung durch das FAÖ zu prüfen ist, sondern für den Zeitpunkt ihrer Zustellung und damit für den Zeitpunkt, in dem die Erledigung wirksam und damit rechtlich existent wird. Das ergibt sich auch aus § 323b Abs. 3 BAO, mit dem der Gesetzgeber den Zuständigkeitsübergang zum 1. Jänner 2021 regelte. Dort stellte er klar, dass eine vor dem 1. Jänner 2021 von der zuständigen Abgabenbehörde des Bundes genehmigte Erledigung, die erst nach dem 31. Dezember 2020 wirksam wird, als Erledigung der im Zeitpunkt des Wirksamwerdens für die jeweilige Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde gilt. Diese Norm wäre entbehrlich, wenn die Zuständigkeit sich auf den Zeitpunkt der Genehmigung bezöge (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 323b Rz 1 unter Hinweis auf ErläutRV 110 BlgNR 27. GP, 4).

Gem. § 323b Abs. 1 BAO traten das FAÖ und das FAG **für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich** am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

aa) Zuständigkeit allgemein

Das **FAÖ** ist gem. § 60 Abs. 1 BAO seit 1. Jänner 2021 zuständig für

- 1. die Wahrnehmung einer Aufgabe, die einer Abgabenbehörde übertragen ist, wenn weder die Voraussetzungen für die Zuständigkeit des Bundesministers für Finanzen, noch für die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe noch jene für die Zuständigkeit des Zollamtes Österreich vorliegen, und*
- 2. die Wahrnehmung einer Aufgabe, die einem Finanzamt übertragen ist, wenn die Voraussetzungen für die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe nicht vorliegen.*

Das **FAG** ist gem. § 61 Abs. 1 Z 1 BAO zuständig für Abgabepflichtige, die einen Gewerbebetrieb, eine Betriebsstätte oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, wenn entweder die beiden zuletzt gemäß Abs. 5 bekannt gegebenen Umsatzerlöse (§ 189a Z 5 UGB) oder die in den beiden zuletzt abgegebenen Steuererklärungen gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 erklärten Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 jeweils mehr als EUR 10 Millionen überschritten haben. Da dies hier eindeutig nicht der Fall ist (siehe Sachverhalt), wird auf nähere Einlassungen verzichtet.

ab) Zuständigkeit des FAG aufgrund der Anführung im CbCR

Gem. § 61 Abs. 1 Z 3 BAO in der Ende 2022 gültigen Fassung war das FAG auch zuständig für „Abgabepflichtige, die in einem **länderbezogenen Bericht gem. § 2 Z 6 VPDG, BGBl. I Nr. 77/2016**, angeführt wurden, der für das **zweitvorangegangene Wirtschaftsjahr** übermittelt worden (§ 8 VPDG) oder **eingegangen ist** (§ 12 VPDG)“.

Diese Bestimmung bezieht sich ausdrücklich auf **§ 2 Z 6 VPDG**. Diese Norm definiert den „**Länderbezogenen Bericht**“ (Country-by-Country Report oder kurz CbCR) als Bericht, der Informationen zur weltweiten Verteilung der Erträge, der Steuern und der Geschäftstätigkeit einer multinationalen Unternehmensgruppe, **aufgeteilt auf die einzelnen Staaten oder Gebiete**, enthält.

Daraus leuchtet hervor, dass in einen CbCR nicht nur Österreich zuzuordnende Gesellschaften aufzunehmen sind, sondern solche „aller Staaten oder Gebiete“. Eine Einschränkung auf einzelne Länder oder auch Steuerjurisdiktionen kennt diese Norm nicht, auch wenn § 4 VPDG (siehe unten) eine Untergliederung dieses Berichtes entsprechend der Anlage 1, Anlage 2 und Anlage 3 vorsieht. Auch dabei hat die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Staaten oder Gebieten zu erfolgen. Auch wenn Anlage 2 eine Angabe vorsieht, falls der Gründungsstaat oder Staat der Handelsregistereintragung vom Ansässigkeitsstaat abweicht, ist dies dennoch ein Teil des Länderberichtes.

Gem. **§ 4 VPDG** hat jede in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe, die weder oberste Muttergesellschaft noch vertretende Muttergesellschaft oder eine eingetretene Geschäftseinheit ist, dem zuständigen Finanzamt spätestens bis zum letzten Tag des Wirtschaftsjahres, für das berichtet werden soll, die **Identität und die Ansässigkeit der berichtenden Geschäftseinheit** mitzuteilen.

Gem. **§ 8 VPDG** ist der länderbezogene Bericht spätestens **zwölf Monate nach dem letzten Tag des betreffenden Wirtschaftsjahres** an das zuständige Finanzamt der obersten Muttergesellschaft oder der eingetretenen Geschäftseinheit zu übermitteln. Die Übermittlung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird (für Österreich) ermächtigt, das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. Das Master- und das Local-File sind ab dem Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung zur Körperschaftsteuer bzw. der Steuererklärung bei Feststellung von Einkünften dem zuständigen Finanzamt auf dessen Ersuchen innerhalb von 30 Tagen zu übermitteln. Die dazu ergangene FinanzOnline-Erklärungsverordnung (FOnErkIV; BGBl. II Nr. 512/2006 in der 2022 gültigen Fassung) sieht in § 1 Abs. 11 FOnErkIV nur vor, dass die elektronische Übermittlung des länderbezogenen Berichts im Verfahren FinanzOnline (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) im Weg der Datenstromübermittlung und im Weg eines Webservices zu erfolgen hat. Da die Bf. keine oberste Muttergesellschaft etc. ist, ist dieser Fall hier nicht einschlägig.

Gem. **§ 12 VPDG** werden von ausländischen Behörden **eingehende** länderbezogene Berichte **vom Bundesminister für Finanzen an die zuständigen Abgabenbehörden weitergeleitet**. Wie diese Weiterleitung erfolgt, ist im Gesetz nicht geregelt. Auch in den VPR 2021 (etwa im Punkt 3.2.3.6.) findet sich dazu nichts. Aus den Materialien ergibt sich, dass diese Bestimmung ursprünglich als § 14 VPDG geplant war (vgl. ErläutRV 1190 BlgNR 25. GP 8) und erst mit einem Abänderungsantrag (AA 164 BeilNR 25. GP) in § 12 verschoben wurde. Die ErläutRV 1190

BeilNR 25. GP 8 führen dabei nur aus, dass länderbezogene Berichte, die von ausländischen Behörden eingehen, an die zuständigen Abgabenbehörden weitergeleitet werden. Im Falle von ausländischen obersten Muttergesellschaften ist für die Zuständigkeitsbegründung ihrer inländischen Untergesellschaften dieser Fall relevant. Da § 61 Abs. 1 Z 3 BAO in der für 2022 relevanten Fassung im Falle des § 12 VPDG den **Eingang** als ausschlaggebend normiert, kommt es jedenfalls bis 18. Juli 2024 auf den Eingang des ausländischen CbCR beim Bundesminister für Finanzen an (zur Kenntniserlangung siehe unten).

Hier sei in diesem Zusammenhang erwähnt, dass die Textierung des § 61 Abs. 1 Z 3 BAO mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024, BGBl. I Nr. 113/2024, geändert wurde. Sie lautet seit 19. Juli 2024:

„Das Finanzamt für Großbetriebe ist in Bezug auf die in Abs. 2 und 3 genannten Angelegenheiten zuständig für ... Geschäftseinheiten einer berichtspflichtigen multinationalen Unternehmensgruppe gemäß § 3 Abs. 1 VPDG, BGBl. I Nr. 77/2016.“

In den ErläutRV 2610 BeilNR 27. GP 21 zum Abgabenänderungsgesetz 2024 wurde dies wie folgt begründet:

„Derzeit ist die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe für einen bestimmten Abgabepflichtigen im Zusammenhang mit dem Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG, BGBl. I Nr. 77/2016, davon abhängig, dass ein länderbezogener Bericht gemäß § 2 Z 6 VPDG übermittelt worden oder eingegangen ist, in dem dieser Abgabepflichtige angeführt ist. Diese Bestimmung verursachte in der Praxis in jenen Fällen Probleme, in denen die Berichte nicht rechtzeitig, nicht vollständig oder qualitativ mangelhaft eingetroffen sind. Um die sich daraus ergebenden Probleme (z.B. häufige Zuständigkeitswechsel) zu vermeiden, soll die zuständigkeitsbegründende Bestimmung allgemeiner gefasst werden.“

Daraus leuchtet hervor, dass der Gesetzgeber erkannte, dass die bis zur Novellierung anzuwendende Zuständigkeitsregel regelmäßig – wie etwa auch im hier zu beurteilenden Fall - Probleme aufwarf.

Zu beachten ist, dass Behörden nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen haben. Dabei sind Änderungen der Zuständigkeitsvorschriften nur **bis zur Erlassung des entsprechenden Bescheides** zu beachten. Bei der Prüfung der Zuständigkeit der Behörde zur Erlassung des **Erstbescheides** im Rechtsmittelverfahren sind erst danach wirksam gewordene Änderungen der Sach- und Rechtslage, die eine Änderung der Zuständigkeit bewirken, außer Acht zu lassen (vgl. VwGH 23.6.2021, Ra 2019/13/0111 mit vielen weiteren Nachweisen). Die weiteren Ausführungen beziehen sich deshalb auf die 2022 anzuwendende Rechtslage.

ac) Kenntniserlangung

Die Zuständigkeit des einen Finanzamtes endet **gem. § 58 BAO** in der Fassung ab BGBl. I Nr. 104/2019 in dem **Zeitpunkt**, in dem das andere Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen **Kenntnis erlangt**. Vom Übergang der Zuständigkeit ist der Abgabepflichtige zu verständigen. Solange er nicht verständigt worden ist, kann er Anbringen an jedes Finanzamt richten.

Dazu findet sich in den Materialien nur die folgende Anmerkung (ErläutIA 985 BlgNR 26. GP 77f):

„§ 58 entspricht dem bisherigen § 6 AVOG 2010. Er betrifft den Übergang der Zuständigkeit von Gesetzes wegen, während § 57 die Übertragung der Zuständigkeit aufgrund einer Ermessensentscheidung des eigentlich zuständigen Finanzamtes betrifft.

Ein Großteil der Fälle von Zuständigkeitsübertragungen wird Fälle des Über- oder Unterschreitens der Umsatzerlösschwelle gemäß § 61 Abs. 1 Z 1 betreffen. In diesen Fällen geht die Zuständigkeit nicht bereits mit der Bekanntgabe der ausschlaggebenden Umsatzgröße an das bisher zuständige Finanzamt auf das andere Finanzamt über, sondern erst in dem Zeitpunkt, in dem das andere Finanzamt von der Überschreitung der Erlösschwelle gemäß § 61 Abs. 1 Z 1 Kenntnis erlangt.“

Das Bundesfinanzgericht hegt aufgrund der identen Textierung der Norm sowie dem Hinweis in den gesetzlichen Materialien keine Zweifel daran, dass die unten zitierte Rechtsprechung zu § 73 BAO in der damaligen Fassung (so etwa VwGH 29.4.1992, 92/13/0094) sowie zu § 6 AVOG 2010 (z.B. VwGH 4.6.2020, Ra 2019/15/0062 mit weiteren Nachweisen) auch auf § 58 BAO in der hier relevanten Fassung anwendbar ist.

Für den Übergang der Zuständigkeit ist es damit nicht ausreichend, dass die zuständigkeitsbegründenden Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, zusätzlich müssen diese auch **dem neuen (und nicht dem alten) Finanzamt zur Kenntnis gelangt sein** (z.B. VwGH 17.12.2003, 99/13/0032 mit weiteren Nachweisen). Die Zuständigkeit des FAG gründet hier auf der Tatsache, dass beim Bundesminister für Finanzen ein CbCR für das zweitvorangegangene Wirtschaftsjahr eingegangen ist, in dem die Bf. angeführt ist, und dass das FAG davon Kenntnis hat. Die Zuständigkeit des FAÖ wird im Umkehrschluss dann begründet, wenn dieses Finanzamt davon Kenntnis hat, dass dies nicht der Fall ist.

Erwähnt sei hier, dass sowohl das Gesetz als auch die Materialien den Zuständigkeitsübergang nicht mit dem Ablauf eines Tages vorsehen, sondern mit dem ZEITPUNKT der Kenntniserlangung. Der Übergang der Zuständigkeit erfolgt – auch wenn dies Vollziehungsprobleme nach sich ziehen kann - nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes mit der Kenntniserlangung. Das wird regelmäßig irgendwann im Ablauf eines Tages sein. Die Verwaltungsübung ignoriert dies, wenn sie im Beispiel in ZustRL Rz 59 davon ausgeht, dass bei Abgabe einer Umsatzsteuererklärung am 20. Juni 2025 (gemeint wohl die persönliche Abgabe

in der Poststelle) die Zuständigkeit erst am 21. Juni 2025 wechselt. Festgehalten werden kann aber, dass die Verwaltungsübung damit auf das **Einlangen der Erklärung** abstellt und nicht darauf, wann diese Umsatzsteuererklärung von welcher Stelle im Finanzamt geprüft wird und damit von einem konkreten Organwalter eingesehen wird.

Höchstgerichtlich ungeklärt ist für die hier relevante Norm, ob es eine Rolle spielt, welche Stelle eines Finanzamtes in welcher Form von der (Nicht)Existenz des maßgeblichen CbCR (keine) Kenntnis hatte. Da sich die Zuständigkeitsregel des § 61 Abs. 1 Z 3 BAO gem. Abs. 2 erster Satz leg.cit. auf die Erhebung sämtlicher bundesgesetzlich geregelter Abgaben bezieht und da die Zuständigkeitsregel bei der Durchführung aller Amtshandlungen zu beachten ist, kommt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass dies auf alle Stellen zutreffen muss, die grundsätzlich mit deren Erhebung betraut sind. Das trifft für die Umsatzsteuer jedenfalls auf die betriebliche Veranlagung zu, für die die mit der Betreuung dieses Falles betrauten Außenprüfungsorgane tätig waren.

Die Tatsache, dass für einen Abgabepflichtigen immer die Möglichkeit besteht, durch eine entsprechende Mitteilung an das seiner Meinung nach zuständige Finanzamt einen Zuständigkeitsübergang zu bewirken (vgl. VwGH 8.6.1994, 94/13/0033 zum damaligen § 73 Satz 1 BAO), ändern nichts daran, dass jedes Finanzamt seine (Un)Zuständigkeit auch von Amtswegen laufend zu prüfen und wahrzunehmen hat.

§ 12 VPDG sieht ausdrücklich vor, dass von ausländischen Behörden eingehende länderbezogene Berichte vom Bundesminister für Finanzen an die zuständigen Abgabenbehörden weiterzuleiten sind. Diese Bestimmung wurde vom Bundesminister für Finanzen so umgesetzt, dass es keine förmliche Weiterleitung gibt, sondern dass der elektronisch eingelangte CbCR wiederum elektronisch in die VKSA bzw. in die VKE eingestellt wird. Unterstellt man das gesetzeskonforme Verhalten des Bundesministers für Finanzen, so stellt dieses Einstellen die verpflichtend normierte Weiterleitung dar, mit der der entsprechende CbCR in den Verfügungs- und Kenntnisbereich des FAG kommt, das zudem allein für die Bearbeitung der CbCR-Daten im VKE Zugriff hatte.

Auch wenn dies nicht abschließend höchstgerichtlich geklärt ist, kommt das Bundesfinanzgericht zum Schluss, dass ein CbCR damit dem FAG in seinem vollen, lesbaren Umfang zur Kenntnis gelangt. So wie die Verwaltungsübung das bloße Einlangen einer Umsatzsteuererklärung (mit entsprechenden Umsatzdaten) für zuständigkeitsbegründend hält (ZustRL Rz 59), so ist auch das Einstellen des CbCR in die VKSA bzw. VKE zuständigkeitsbegründend, wenn eine betroffene Gesellschaft irgendwo, in irgendeiner Steuerjurisdiktion in diesem aufscheint. Das gilt umso mehr, wenn das FAG schon zuvor über die Meldung iSd § 4 VPDG auf diese Tatsache aufmerksam gemacht wurde und es ihm damit grundsätzlich bekannt ist, dass eine bestimmte Gesellschaft Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe ist. Wenn eine betroffene Gesellschaft dazu auch noch

in einem eigenen Schriftsatz (wie hier der „Nacherklärung“ vom November 2021) darauf hinweist, dass „die Bf. den „Ort ihrer Geschäftstätigkeit“ ab Mitte 2018 nach ***Land B*** verlegt hat“ und damit einen Bezug zur Steuerjurisdiktion des ***Land B*** herstellt, geht der entscheidende Senat von einer Kenntniserlangung des FAG aus.

Daran vermag nichts zu ändern, dass die Finanzverwaltung Zuständigkeitsänderungen grundsätzlich automationsunterstützt vollzieht und sich die Organwalter der Finanzämter auf diese Automatik verlassen. Weder, dass die Programmsteuerung dabei nur auf die Gesellschaften Rücksicht nimmt, die in einem CbCR in der Steuerjurisdiktion Österreich aufscheinen, noch, dass es dabei auch eine automatische Abtretungssperre gibt, wenn etwa ein Rechtsmittel offen ist, kann einen Zuständigkeitswechsel verhindern, wenn eine Gesellschaft 2022 als Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe im relevanten CbCR aufschien.

ad) Maßgeblicher CbCR

Da hier eine Konstellation mit abweichendem Wirtschaftsjahr zu beurteilen ist, ergibt sich aufgrund der Relevanz des jeweils zweitvorangegangenen Wirtschaftsjahres die Ableitung der Zuständigkeit von den folgenden CbCRs.

	<i>von</i>	<i>bis</i>	<i>von</i>	<i>bis</i>	von	bis
für die Zuständigkeit relevanter CbCR	<i>01.10.2020</i>	<i>30.09.2021</i>	<i>01.10.2021</i>	<i>30.09.2022</i>	01.10.2022	30.09.2023
	2019		2020		2021	

Damit ist für die Zuständigkeit zur Erlassung von Bescheiden von 1. Jänner bis 30. September 2021 das Vorliegen bzw. der Inhalt des CbCR 2019 relevant. Von 1. Oktober 2021 bis 30. September 2022 ist der CbCR 2020 zu beachten und ab 1. Oktober 2022 der CbCR 2021.

ae) Zuständigkeit im Zeitraum 1. Jänner bis 30. September 2021

Der Zuständigkeitsübergang von der alten Finanzamtsstruktur auf das FAG bzw. FAÖ wurde mit 1. Jänner 2021 normiert. Aus dem oben Gesagten leuchtet hervor, dass das FAG nur dann ab **1. Jänner 2021** für die Bf. zuständig wurde, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits der **CbCR 2019** vorlag, er beim Bundesminister für Finanzen eingegangen und die Bf. darin enthalten war.

Da der CbCR 2019 ohne Zweifel erst am 5. Juli 2022 beim Bundesminister für Finanzen einlangte, scheidet er als zuständigkeitsbegründend von vornherein aus. **Die Zuständigkeit ging deshalb mit 1. Jänner 2021 ex lege auf das FAÖ über**, die dies auch entsprechend wahrnahm. Diese Zuständigkeit blieb jedenfalls bis 30. September 2021 bestehen.

af) Zuständigkeit im Zeitraum 1. Oktober 2021 bis 30. September 2022

Für die **Zeit von 1. Oktober 2021 bis 30. September 2022** war der **CbCR 2020** relevant.

Es steht fest, dass der CbCR 2020 mit 20. April 2022 an den Bundesminister für Finanzen übermittelt wurde und **spätestens ab 4. Juni 2022 im VKSA einsehbar war**. Der als Organ des FAG in Nachbarschaftshilfe für das FAÖ (Jahre 2013 bis 2015) bzw. im Namen des FAÖ (Prüfungsauftrag für die Jahre 2016 bis 2018) tätige Außenprüfer des FAG kannte diesen CbCR 2020, öffnete aber nur das Verzeichnis für die „Steuerjurisdiktion Österreich“, obwohl für ihn grundsätzlich auch das Verzeichnis für die „Steuerjurisdiktion ***Land B***“ einsehbar gewesen wäre. In dieser war die Bf. eindeutig zuordenbar (österreichische Firmenbuchnummer, Anschrift) enthalten. Erwiesen ist auch, dass das FAG darauf schon durch die Meldung iSd § 4 VPDG aufmerksam gemacht worden war und dass zumindest einem Außenprüfungsorgan nicht nur diese Tatsache bekannt war, sondern auch die „Nacherklärung“ vom November 2021, in der die Bf. darauf hinwies, dass sie „den „Ort ihrer Geschäftstätigkeit“ ab Mitte 2018 nach ***Land B*** verlegt“ habe.

Damit steht fest, dass der CbCR 2020 beim Bundesminister für Finanzen spätestens am 4. Juni 2022 eingelangt war, dass das FAG von dieser Tatsache Kenntnis hatte und dass die Bf. in diesem CbCR 2020 enthalten war. Aus den oben genannten Gründen bezog sich die Kenntnis der Abgabenbehörde nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts auch auf den mit „Steuerjurisdiktion ***Land B***“ überschriebenen Teil. Die Zuständigkeit ging damit ex lege spätestens am 4. Juni 2022 auf das FAG (unabhängig von einer formellen Aktenabtretung oder Mitteilung) über und blieb bis mindestens 30. September 2022 bestehen.

Daran kann nichts ändern, dass die durch die Finanzverwaltung automatisierte Aktenabtretung offenbar nur auf Gesellschaften Rücksicht nahm, die unter der Steuerjurisdiktion Österreich im CbCR erfasst werden. Eine solche Einschränkung ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

ag) Zuständigkeit im Zeitraum 1. Oktober 2021 bis 7. Dezember 2022 (02:05 h)

Für die Zuständigkeitsprüfung im **Dezember 2022 ist der CbCR 2021** relevant. Die Zuständigkeit fiel ab 1. Oktober 2022 nur dann wieder vom FAG auf das FAÖ zurück, wenn das FAÖ davon Kenntnis hatte, dass

- entweder kein CbCR 2021 beim Bundesminister eingelangt war oder aber,
- dass ein solcher zwar eingelangt war, die Bf. aber nicht darin enthalten war.

Fest steht hier, dass zumindest bis 6. Dezember 2022 überhaupt kein CbCR 2021 vorlag. Davon hatte das FAÖ allerdings keine Kenntnis, weil es erwiesen ist, dass weder ein Organ des FAÖ noch die vom FAÖ mit der Prüfung der Jahre 2016 bis 2018 beauftragten Prüforgane auf diese Frage achteten und diese Tatsache überprüften. Das FAÖ hatte damit keine Kenntnis vom Nichtvorliegen des CbCR 2021 und kann deshalb am 1. Oktober 2022 nicht zuständig geworden sein. Dass dem FAÖ keine entsprechende Datenbank und damit auch keine Kenntnis zurechenbar war, basiert auf folgenden Überlegungen:

- In den Datenbestand der VKSA haben zwar sowohl FAÖ wie auch FAG Einschaurechte, er ist aber mangels rechtlicher Grundlage dem FAÖ nicht direkt zuordenbar.
- Für die Bearbeitung des hier einschlägigen Datenbestandes in der VKE war aufgrund interner Vorschriften sowie technischer Vorgaben nicht das FAÖ, sondern nur das FAG zuständig.
- Da auch keine speziellen Mitteilungen über den Nichteingang eines CbCR an die Finanzämter ergehen, konnte das FAÖ aufgrund des ihm direkt zurechenbaren Datenbestandes nicht von der Nichtexistenz des CbCR 2021 wissen. Eine solche Kenntnis hätte es nur aufgrund von Recherchen seiner Organwalter haben können, die es erwiesenermaßen nicht gab. Damit blieb das FAG weiterhin jedenfalls bis 6. Dezember 2022 zuständig.

Das FAÖ war damit jedenfalls nicht für die Erlassung all der Bescheide zuständig, die bis 7. Dezember 2022 um 02:05 h (Einlangen des CbCR 2021 - siehe unten) zugestellt wurden. In einem ersten Schritt sind deshalb die mit 6. Dezember 2022 datierten **Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO für die Jahre 2013 bis 2015**, die allesamt vor diesem Zeitpunkt in die Databox eingestellt wurden, mangels Zuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde aufzuheben.

Auch wenn über die Beschwerde betreffend die mit 6. Dezember 2022 datierten **Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015** in einer getrennten Entscheidung abgesprochen werden wird (vgl. GZ RV/7100587/2024), sei hier erwähnt, dass das Verfahren durch die Aufhebung der Aufhebungsbescheide 2014 und 2015 in die Lage zurücktritt, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO), was eine auf § 261 Abs. 2 BAO gestützte Gegenstandsloserklärung zur Folge hat. Wäre dies nicht der Fall, wären allerdings auch diese Bescheide wegen Unzuständigkeit des Finanzamtes aufzuheben gewesen.

In diesem Zusammenhang ist zum mit 6. Dezember 2012 datierten, aber erst am 7. Dezember 2022 um 01:29 h in die Databox zugestellten **Aufhebungsbescheid 2013**, mit dem der mit 15. Dezember 2021 datierte „alte“ Umsatzsteuerbescheid 2013 gem. § 299 BAO aufgehoben werden sollte, zu beachten, dass er nicht schon vor, sondern erst nach dem ebenfalls mit 6. Dezember 2022 datierten und schon an diesem Tag um 23:01 h zugestellten „neuen“ Umsatzsteuerbescheid 2013 wirksam wurde. Da der „alte“ Umsatzsteuerbescheid 2013 damit bereits durch den „neuen“ Umsatzsteuersachbescheid (wenngleich rechtswidrig) aus dem Rechtsbestand entfernt worden war, ging dieser Aufhebungsbescheid für 2013 ins Leere. Er war folglich – neben der Unzuständigkeit des FAÖ - auch aus diesem Grund aufzuheben (vgl. unten im Detail zum Zustellzeitpunkt für Aufhebungs- und Sachbescheide).

Die falsche Reihenfolge der Wirksamkeit von Aufhebungs- und Sachbescheid hat auch zur Folge, dass keine Verbindung zwischen diesen beiden Bescheiden existiert. Die Existenz des schon am Vortag wirksamen Umsatzsteuerbescheides 2013 hängt nicht von der Existenz des am nächsten Tag zugestellten Aufhebungsbescheides ab. Das verhindert die Rechtsfolge des

§ 299 Abs. 3 BAO. Aus diesem Grunde befindet sich der mit **6. Dezember 2022 datierte Umsatzsteuerbescheid 2013** weiterhin im Rechtsbestand und über die gegen ihn gerichtete Beschwerde ist inhaltlich zu befinden. Da auch dieser Bescheid durch das unzuständige Finanzamt erlassen wurde, war er in einer weiteren meritorischen Entscheidung aufzuheben, was zudem darauf fußt, dass dieser Bescheid den Grundsatz von res iudicata verletzte (siehe auch dazu unten).

ah) Zuständigkeit von 7. bis 12. Dezember 2022

Ohne Auswirkung bleibt hier, dass der ersetzende, mit 6. Dezember 2022 datierte **Umsatzsteuerbescheid 2014** erst am 7. Dezember 2022 um 03:48 h in die Databox zugestellt und damit wirksam wurde. Schon davor war zwar am **7. Dezember 2022** um exakt 02:06 h der CbCR 2021 (mit Nennung der Bf. in der Jurisdiktion Österreich) beim Bundesminister für Finanzen eingegangen, das blieb aber ohne Auswirkung, da das Bundesfinanzgericht schon zum Schluss gekommen ist, dass die Zuständigkeit seit zumindest 4. Juni 2022 beim FAG lag. Auch dieser Bescheid wurde also von der falschen Behörde erlassen, das wirkt sich allerdings aufgrund der Anordnung des § 278 Abs. 1 lit. b BAO und des dort normierten Vorranges der Formalentscheidung gem. § 261 Abs. 2 BAO vor einer meritorischen Entscheidung nicht aus.

Unzuständig war das FAÖ jedenfalls auch für alle weiteren mit 12. Dezember 2022 datierten Bescheide, die noch am selben Tag in die Databox zugestellt und damit wirksam wurden. In einem weiteren Schritt waren deshalb auch die mit diesem Datum versehenen **Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO für die Jahre 2016 bis 2018** mangels Zuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde aufzuheben.

Da auch in diesen drei Fällen die „neuen“ Umsatzbescheide, die die „alten“ Umsatzsteuersachbescheide ersetzen sollten, vor den Aufhebungsbescheiden zugestellt und deshalb wirksam wurden, gilt das für das Jahr 2013 Gesagte auch hier. Auch die **Umsatzsteuerbescheide 2016 bis 2018 vom 12. Dezember 2022** existieren nach der Aufhebung der Aufhebungsbescheide weiter und auch über sie ist deshalb meritorisch zu entscheiden. Sie sind zum einen wegen Unzuständigkeit des FAÖ und zum anderen wegen Verletzung von res iudicata (siehe unten) aufzuheben.

b) Zustellzeitpunkte der Aufhebungen gem. § 299 BAO und der Sachbescheide

Zum soeben beurteilten Zuständigkeitsproblem kommt wie schon erwähnt, dass für vier Jahre die neuen Umsatzsteuersachbescheide erst nach den Aufhebungsbescheiden zugestellt wurden. Klar ersichtlich ist dies aus der unter Sachverhalt dargestellten Tabelle. Wie oben festgestellt, erfolgte die Zustellung via FinanzOnline durch das Einstellen in die Databox. Der Zeitpunkt dieser Zustellung deckt sich mit dem Zeitpunkt, der in der Amtssignatur angeführt ist.

Die Abgabenbehörde kann gem. § 299 Abs. 1 BAO von Amts wegen einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides **sich als nicht richtig erweist**. Mit dem aufhebenden Bescheid ist gem. Abs. 2 leg.cit. der den aufgehobenen Bescheid **ersetzende Bescheid zu verbinden** (wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist).

Werden sowohl die Aufhebungsbescheide als auch die Sachbescheide angefochten, so ist grundsätzlich zunächst über die Bescheidbeschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden (vgl. zu § 307 VwGH 22.5.1990, 87/14/0038). Auch wenn eine gleichzeitige Entscheidung zulässig ist (VwGH 24.6.1986, 86/14/0014), so muss auch dabei beachtet werden, dass die Entscheidung über den Formalbescheid der Entscheidung über den Sachbescheid zumindest gedanklich vorangeht.

Daraus ergibt sich, dass der Aufhebungsbescheid und der neue Sachbescheid grundsätzlich **zumindest gleichzeitig** (wenn auch in der gebotenen gedanklich logischen Reihenfolge) zu ergehen haben. Wie auch bei der Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. § 307 Abs. 1 BAO) darf der neue (geänderte) **Sachbescheid keineswegs vor der Entscheidung über die Aufhebung** ergehen. Solange die zuständige Behörde nicht wirksam über die Aufhebung entschieden hat (Hinweis auf § 97 BAO), ist die Erlassung eines in der Sache selbst ergehenden neuen Bescheides unzulässig. Dieser Bescheid ist inhaltlich rechtswidrig (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2960 zur Wiederaufnahme unter Hinweis auf VwGH 9.11.1983, 82/13/0038; 21.9.1988, 87/13/0222) und damit – nötigenfalls im Beschwerdeverfahren - aufzuheben. Eine Heilung dieses Mangels kommt nicht in Frage.

Wirksam wird ein Aufhebungsbescheid gem. § 97 BAO (wie schon dargestellt) nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH mit seiner Bekanntgabe an den Bescheidadressaten (VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0115). Nicht relevant ist dabei entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde, wann diese Erledigung vom dafür zuständigen Organwalter unterschrieben oder genehmigt („approbiert“) wurde.

In der Praxis ist es nicht unüblich, dass der Aufhebungsbescheid und der neue Sachbescheid zwar von der Abgabenbehörde zugleich elektronisch genehmigt werden, diese aber im Zuge der (meist über Nacht erfolgenden) Verarbeitung durch die Datenverarbeitung zu unterschiedlichen Zeitpunkten amtssigniert werden. Bei körperlichen Zustellungen durch die Post kann der Zeitpunkt der Zustellung – vor allem bei Vorgängen ohne Zustellnachweis – in aller Regel nur tageweise bestimmt werden. Er wirft also nur dann Probleme auf, wenn die Datumsgrenze überschritten ist. Die meisten verfahrensrechtlichen Vorschriften und Fristen orientieren sich wohl auch deshalb und historisch bedingt an dieser Datumsgrenze.

Anders ist das bei elektronischen Zustellungen, bei denen - wie hier - der exakte Zustellungszeitpunkt auf die Sekunde genau eruierbar ist. Erfolgt die Zustellung des ersetzenden Sachbescheides – wie hier für die Jahre 2013 sowie 2016 bis 2018 – in einem Zeitpunkt vor der Zustellung des Aufhebungsbescheides, so erging der ersetzende

Sachbescheid rechtswidrig. Das gründet darauf, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein späterer, unbekämpft gebliebener Sachbescheid einem früheren Sachbescheid derogiert, womit dieser ersetzte Bescheid aus seinem Rechtsbestand ausscheidet. Wenn zwei grundsätzlich rechtswirksame Bescheide im Widerspruch stehen, derogiert der später erlassene Bescheid dem früher erlassenen und tritt zur Gänze an dessen Stelle (VwGH 22.5.2014, Ro 2014/15/0008 mit vielen weiteren Nachweisen; vgl. auch *Grünwald*, SWK 17/2025, 803 und 848). Existiert der zu ersetzende („alte“) Bescheid nun nicht mehr, so geht ein erst danach erlassener Aufhebungsbescheid, der diesen „alten“ Bescheid aufheben will, ins Leere.

Das führt dazu, dass beide Bescheide in einem solchen Fall rechtswirksam, aber rechtswidrig sind. Das gilt umso mehr, wenn die Zustellzeitpunkte – wie hier für 2013 – durch die Verarbeitung in der Nacht auf zwei verschiedene Kalendertage fallen (ersetzender Sachbescheid 2013 am 6. Dezember 2022 um 23:01 h und Aufhebungsbescheid am 7. Dezember 2022 um 01:29 h) und damit auch getrennte Fristläufe auslösen.

Wären diese Bescheide also nicht wegen Unzuständigkeit der Behörde aufzuheben (siehe oben), wären sie das aus diesem Grund. Die **Aufhebungsbescheide** wären ersatzlos aufzuheben, weil sie mangels existentem aufzuhebenden Bescheid (vom 15. Dezember 2021) ins Leere gingen.

Das hat auch zur Folge, dass in diesem Fall die Existenz der bekämpften Umsatzsteuerbescheide 2013 (6. Dezember 2022) und 2016 bis 2018 (12. Dezember 2022) nicht auf die erst nach ihnen erlassenen Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO basiert. Dadurch, dass sie in rechtswidriger Weise schon vor ihnen ergingen, fehlt ihnen jede Verknüpfung. Somit ändert die Aufhebung des aufhebenden Bescheides weder etwas an der rechtlichen Existenz des früheren Umsatzsteuerbescheides (§ 299 Abs. 2 BAO) noch ist § 299 Abs. 3 BAO anwendbar.

Dazu kommt, dass die jeweils vor dem entsprechenden Aufhebungsbescheid ergangenen Umsatzsteuersachbescheide rechtswidrig ergingen, weil sie über eine entschiedene Sache (*res iudicata*; VwGH 5.9.2024, Ra 2023/16/0121 etc.) absprachen. Sie wären auch aus diesem Grund ersatzlos aufzuheben.

Zum konkreten Thema der exakten, auf die Sekunde genauen Betrachtung des Zustellzeitpunktes und zur Frage, ob dies möglicherweise noch als „gleichzeitige Entscheidung“ zu werten sein kann (vgl. etwa VwGH 9.11.1983, 82/13/0038), existiert soweit ersichtlich noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Da sich der Verwaltungsgerichtshof wie auch der Gesetzgeber allerdings für die elektronische Zustellung wiederholt auf den Zustellzeitpunkt bezogen, erscheint dem entscheidenden Senat seine Auslegung alternativlos, dies umso mehr, als hier sogar die Datumsgrenze überschritten wurde.

Erwähnt sei der Vollständigkeit halber, dass § 293 BAO die Möglichkeit schaffen soll, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller

Erklärung des Bescheidwillens bestehen, nicht aber von Zustellfehlern (so wohl auch *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 293 Rz 1 ff). Diese Norm würde keine Handhabe für eine solche Korrektur der zeitlichen Abfolge der Zustellungen erlauben.

c) Begründung der Aufhebungsbescheide

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Das ist dann der Fall, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (vgl. VwGH 7.4.2020, Ra 2017/13/0009). Die Rechtswidrigkeit muss – entgegen der Ansicht der Bf. - nicht offensichtlich sein (vgl. *Ritz*, ÖStZ 2003, 145; *Langheinrich/Ryda*, FJ 2009, 389; *Watzinger in Schuh/Macho/Kerstinger*, Betriebsprüfung, § 299 BAO Abschn 3.4.), die Aufhebung setzt allerdings die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus. Eine bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059 etc.), was grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraussetzt (vgl. VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123; 20.1.2016, 2012/13/0059).

Aus diesem Grund hat die **Begründung des Aufhebungsbescheides das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO unmissverständlich darzulegen** (vgl. z.B. VwGH 2.7.1998, 98/16/0105; 4.11.2021, Ra 2021/13/0100) und die Gründe für die Ermessensübung darzustellen.

Bei der amtswegigen Aufhebung wird die **Sache**, über die im Verfahren über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden ist, durch die Abgabenbehörde im Aufhebungsbescheid festgelegt (vgl. VwGH 4.11.2021, Ra 2021/13/0100 mit weiteren Nachweisen). Im Rechtsmittelverfahren darf deshalb vom Bundesfinanzgericht kein anderer Aufhebungsgrund herangezogen werden (VwGH 26.6.2024, Ra 2024/15/0023). Bei amtswegiger Aufhebung ist daher die Bezeichnung der für die Aufhebung maßgebenden **Rechtswidrigkeit in der Begründung unverzichtbar** (für die Beurteilung, ob die Aufhebung rechtmäßig ist). Fehlt eine Begründung, aus welchen Gründen sich der Spruch des ursprünglichen Bescheides als nicht richtig erweist, so ist der Aufhebungsbescheid im Rechtsmittelverfahren aufzuheben; ein derartiger Begründungsmangel ist auch im Beschwerdeverfahren nicht sanierbar (BFG 21.7.2023, RV/3101190/2016).

Sind Bescheide aus mehreren Gründen rechtswidrig, ist es für deren Aufhebung ausreichend, wenn eine dieser Rechtswidrigkeiten im Aufhebungsbescheid genannt ist. Das Bundesfinanzgericht ist in der Folge allerdings nur berechtigt, diese Sache und damit diesen einen Grund für eine Rechtswidrigkeit zu prüfen. Erweist er sich als nicht stichhaltig, hat das Verwaltungsgericht den Aufhebungsbescheid aufzuheben, auch wenn möglicherweise weitere, im Bescheid nicht erwähnte Gründe für eine Rechtswidrigkeit vorliegen.

Zu beachten ist dabei, dass es vom Höchstgericht akzeptiert wird, wenn in der Begründung des Aufhebungsbescheides allgemein die Voraussetzung für die Aufhebung angeführt werden, im

gem. § 299 Abs. 2 BAO mit ihm verbundenen, den bisherigen Sachbescheid ersetzenden neuen Sachbescheid aber umfassend dargelegt wird, weshalb der ursprüngliche Sachbescheid rechtswidrig war. Wenn also aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid) ausreichend klar zu erkennen ist, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119 mit weiteren Nachweisen), so gilt der Aufhebungsbescheid als ausreichend begründet. Das gilt im Übrigen auch zum Verhältnis der Sachbescheide, die nicht selbst entsprechende Ausführungen enthalten, sondern wiederum auf die Niederschrift vom 6. Dezember 2022 verweisen, die ordnungsgemäß zugestellt wurde. Diese Beurteilung basiert darauf, dass der Aufhebungsbescheid und der ersetzende Sachbescheid systematisch verknüpft sind, was auch in den Bestimmungen der § 299 Abs. 2 und 3 BAO zum Ausdruck kommt.

Anders ist das allerdings, wenn diese Verknüpfung nicht zustande kam, weil der Sachbescheid vor dem Aufhebungsbescheid erging und der Aufhebungsbescheid nicht dezidiert, eindeutig und klar auf die Rechtswidrigkeitsgründe verweist, die im vorher erlassenen Sachbescheid angeführt sind. Auch dazu existiert allerdings keine höchstgerichtliche Rechtsprechung.

- Die **Aufhebungsbescheide 2013 bis 2015** verweisen alle auf die (zusätzliche) Begründung, die auch tatsächlich zugestellt wurde. Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, enthalten diese Begründungen nicht nur die vom FAÖ unterstellten Rechtswidrigkeiten (unzulässiger Vorsteuerabzug bzw. Rückgängigmachung eines Eigenverbrauchs), sondern auch deren Folgen. Da in diesen drei Jahren nicht auf die Sachbescheide verwiesen wurde, sondern eine eigenständige zusätzliche Begründung erstellt wurde, auf die im Aufhebungsbescheid verwiesen und die getrennt zugestellt wurde, ergeben sich hier keine Probleme.
- Anders ist das bei den **Aufhebungsbescheiden der Prüfungsjahre 2016 bis 2018**. Diese enthalten nur den Text der Rechtsvorschrift des § 299 BAO, nicht aber Gründe für die Rechtswidrigkeit der aufzuhebenden Bescheide oder einen Hinweis auf eine zusätzliche Begründung oder auf die Sachbescheide. Da diese Sachbescheide zudem schon vor den Aufhebungsbescheiden wirksam wurden, fehlt jede Verknüpfung, aus der Rechtswidrigkeitsgründe unmissverständlich und klar ableitbar wären. **Damit wären diese Bescheide auch aus diesem Grund aufzuheben.**

d) Zusammenfassung

Damit lässt sich zusammenfassend feststellen:

Die Bescheide vom 6. und 12. Dezember 2022 betreffend die **Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2018 gem. § 299 BAO und betreffend die Umsatzsteuer 2013 sowie 2016 bis 2018** sind damit - teilweise gleich aus mehreren Gründen – aufzuheben.

- All diese Bescheide wurden vom FAÖ erlassen, obwohl das FAG dafür zuständig gewesen wäre. Die **im Spruch genannten Bescheide** waren schon allein aus diesem Grund aufzuheben (vgl. Pkt. II/2/a).
- Die Bescheide betreffend die **Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2013 sowie 2016 bis 2018** gem. § 299 BAO waren zudem aufzuheben, weil sie erst nach den neuen Umsatzsteuersachbescheiden wirksam wurden und deshalb über die Aufhebung von Umsatzbescheiden vom 15. Dezember 2021 absprachen, die rechtlich nicht mehr existierten (vgl. Pkt. II/2/b).
- Die **neuen Umsatzsteuerbescheide 2013 sowie 2015 bis 2018** waren auch aufzuheben, weil sie dem Grundsatz „res iudicata“ widersprechen (vgl. Pkt. II/2/b).
- Die Bescheide betreffend die **Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2016 bis 2018** waren zudem aufzuheben, weil sie keine Begründung der Rechtswidrigkeit enthalten (vgl. Pkt. II/2/c).

Wie aus der nachstehenden Tabelle ersichtlich, erfolgte die meritorische Aufhebung der Bescheide damit teilweise aus zwei oder drei Gründen:

Aufhebungsgründe		Unzuständigkeit FAÖ	Aufhebung nach Sachbescheid	fehlende Begründung	res iudicata
2013	§ 299 BAO	X	X		
	Umsatzsteuer	X			X
2014	§ 299 BAO	X			
2015	§ 299 BAO	X			
2016	§ 299 BAO	X	X	X	
	Umsatzsteuer	X			X
2017	§ 299 BAO	X	X	X	
	Umsatzsteuer	X			X
2018	§ 299 BAO	X	X	X	
	Umsatzsteuer	X			X

Die rein formalrechtliche Entscheidung über die Beschwerde gegen die Bescheide vom 6. Dezember 2022 betreffend die Umsatzsteuer 2014 und 2015 (die im Übrigen auch vom unzuständigen Finanzamt erlassen wurden) erfolgt in einem eigenen Beschluss.

e) Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG). Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Revision wird hier zur Beschwerde gegen **alle im Spruch genannten Bescheide zugelassen**, weil es nicht höchstgerichtlich geklärt ist, wie das neu zuständige Finanzamt von seiner Zuständigkeit im Falle des § 61 Abs. 1 Z 3 BAO in der 2022 gültigen Fassung Kenntnis erlangen muss (§ 58 BAO). Offen ist, ob es ausreicht, wenn die Abgabenbehörde über den notwendigen Datenbestand (den CbCR) verfügt oder ob dazu das Einschreiten von Organwaltern und die konkrete Kenntnisnahme durch einen solchen notwendig ist (hier die Einsichtnahme in das Verzeichnis des CbCR 2020 zur Steuerjurisdiktion *****Land B*****), selbst wenn schon vorher mit einer Meldung gem. § 4 VPDG auf die Zugehörigkeit einer Gesellschaft zur Unternehmensgruppe hingewiesen wurde und diese Meldung den Organwaltern bekannt war.

Sollte der Verwaltungsgerichtshof eine solche Revision für zulässig halten und zur Anschauung gelangen, dass auch nach Einsichtnahme in den Teil „Steuerjurisdiktion Österreich“ des CbCR 2020 weiterhin das FAÖ zuständig blieb, werden weitere Rechtsfragen höchstgerichtlich präjudiziell.

Für die Aufhebungs- und Sachbescheide **betreffend 2013 sowie 2016 bis 2016** ist höchstgerichtlich ungeklärt, welche rechtlichen Wirkungen es hat, wenn ein (neuer) Sachbescheid erst nach dem als seine Grundlage gedachten Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO zugestellt wird, wenn dabei in einzelnen Fällen sogar die Datumsgrenze überschritten wird. Da die Reihenfolge der Bescheidzustellungen hier in sechs Jahren viermal der formell richtigen Reihenfolge widerspricht, kann nicht ausgeschlossen werden, dass es sich dabei um ein allgemeines Vollziehungsproblem handelt.

Weiters ist es mit Relevanz für die **Aufhebungsbescheide 2016 bis 2018** ungeklärt, ob es auch in einem solchen Fall für die Begründung der Rechtswidrigkeit ausreicht, wenn im Aufhebungsbescheid nur der Wortlaut des § 299 BAO zitiert wird, ohne auf eine zusätzliche Begründung oder einen konkreten anderen Bescheid zu verweisen.

Damit war die Revision für sämtliche Teilentscheidungen dieses Erkenntnisses zuzulassen.

Salzburg, am 1. Dezember 2025