

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr.Dr.Hawel Wirtschaftstreuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Michael-Walz-Gasse 37, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 25. Februar 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 10. Dezember 2024 betreffend die

- **Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2022 vom 9. Jänner 2024** gem. § 299 BAO
- und die **Körperschaftsteuer 2022**

in der nachstehenden Reihenfolge zu Recht erkannt:

I.

Der Bescheid vom 10. Dezember 2024 über die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2022 gem. § 299 BAO wird aufgehoben.

II.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2022 vom 10. Dezember 2024 wird aufgehoben.

III.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in das Fachgebiet FK 7 und damit in die Zuteilungsgruppe 7001. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Erledigung zugewiesen.

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Die hier bekämpften und mit 10. Dezember 2024 datierten Bescheide wurden via FinanzOnline an die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) zugestellt. Die Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts

ergaben, dass dabei die Zustellung in den elektronischen Verfügungsbereich der Bf. jeweils in denselben Zeitpunkten erfolgte, in denen sie amtssigniert wurden.

Am **11. Dezember 2024 um 00.59 Uhr** wurde der (neue) **Körperschaftsteuerbescheid 2022** zugestellt:

[...]

Noch am selben Tag, aber erst etwa 7 ½ Stunden später, am **11. Dezember 2024 um 08.28 Uhr** wurde auch der Bescheid über die mit 9. Jänner 2024 datierte **Aufhebung** des (alten) Körperschaftsteuerbescheides 2022 gem. § 299 BAO zugestellt.

[...]

Es steht fest, dass die Approbation (EDV-mäßige Freigabe) des Aufhebungs- und Körperschaftsteuerbescheides zeitgleich „mit einem einzigen Tastendruck“ durch den gleichen Sachbearbeiter erfolgte. Die zeitliche Differenz beim Einlangen der Bescheide in die Databox der Bf. beruht ausschließlich auf der elektronischen (Stapel-)Verarbeitung der Erteilung der Amtssignatur und der Zustellung. Dieser Vorgang läuft programmtechnisch vollautomatisch ab und ist durch das (EDV-technisch approbierende) Behördenorgan nicht beeinflussbar. Die falsche Zustellreihenfolge basiert auf einem falschen programmtechnischen Ablauf.

Beide Bescheide bekämpfte die steuerlich vertretene Bf. nach einem Fristverlängerungsantrag rechtzeitig mit Beschwerde vom 25. Februar 2025.

Über diese Beschwerde sprach das Finanzamt Österreich (kurz FAÖ) mit Beschwerdevereinsentscheidungen ab. Zuerst erließ es eine mit 3. April 2025 datierte Beschwerdevereinsentscheidung bezüglich des Körperschaftsteuerbescheides 2022 (Zustellung via FinanzOnline am 4. April 2025 um 09.24 Uhr), sodann am 10. April 2025 eine gesonderte Begründung dazu und endlich am 20. Mai 2025 eine Beschwerdevereinsentscheidung bezüglich des Aufhebungsbescheides (Zustellung via FinanzOnline am 20. Mai 2025 um 09.23 Uhr).

Nachdem die Bf. nun mit Schriftsätzen vom 5. Mai und 2. Juni 2025 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt hatte, kam das FAÖ dem mit Vorlageantrag vom 14. Juli 2025 nach.

Das Verwaltungsgericht konfrontierte in der Folge die beiden Verfahrensparteien mit den Zustellzeitpunkten der bekämpften Bescheide, woraufhin das FAÖ mit Schriftsatz vom 16. Jänner 2026 reagierte und – ohne die Zustellzeitpunkte in Frage zu stellen – rechtliche Argumente für die Unbedeutsamkeit der Zustellreihenfolge vorbrachte. Die Bf. bestätigte die Zeitpunkte der Amtssignatur telefonisch.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus den vorgelegten Akten, denen der Zeitpunkt der Amtssignatur zu entnehmen ist. Keine Zweifel gibt es auch darüber, dass die Zustellung in den elektronischen Verfügungsbereich der Bf. jeweils zu exakt diesen Zeitpunkten erfolgte.

Die Beurteilung des programmtechnischen Ablaufes der Approbation sowie der elektronischen Zustellung basiert auf dem Erfahrungsschatz des erkennenden Richters (vgl. auch BFG 1.12.2025, RV/7100567/2024) und wurde durch das FAÖ in seiner Stellungnahme bestätigt. So besteht insbesondere die falsche Zustellreihenfolge auf einem fehlerhaften programmtechnischen Ablauf.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zur Aufhebung der beiden bekämpften Bescheide

Als erlassen gelten Bescheide dann, 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).

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).

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, 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 (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 EDV-mäßig genehmigt („approbiert“) wurde.

Wie sich mittlerweile herausgestellt hat (vgl. auch BFG 1.12.2025, RV/7100567/2024), kommt es immer wieder vor, 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 und in der Folge elektronisch zugestellt werden. Wie vom FAÖ richtig angemerkt, kann bei körperlichen Zustellungen durch die Post 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 – entgegen der Ansicht des FAÖ - bei elektronischen Zustellungen, bei denen wie hier der exakte Zustellungs**zeitpunkt** (vgl. VwGH 26.1.2023, Ra 2022/16/0112 Rn 12) auf die Sekunde genau feststellbar ist. Erfolgt die Zustellung des ersetzenden Sachbescheides 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 auch dann, wenn die Zustellzeitpunkte nicht auf zwei verschiedene Kalendertage fallen.

Da beide Bescheide rechtswidrig erlassen wurden, sind beide ersatzlos aufzuheben.

Der später erlassene Aufhebungsbescheid richtet sich gegen einen Bescheid, der durch die Erlassung des davor ergangenen neuen Sachbescheides nicht mehr rechtlich existierte. Der

neue Sachbescheid ist rechtswidrig, weil er über eine entschiedene Sache (res iudicata; VwGH 5.9.2024, Ra 2023/16/0121 etc.) absprach.

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 Zustell**zeitpunkt** bezogen, erscheint dem entscheidenden Senat seine Auslegung alternativlos.

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 bietet deshalb keine Handhabe für eine – vom FAÖ angeregte – diesbezügliche Korrektur der zeitlichen Abfolge der Zustellungen, weshalb dieser Fehler auch nicht durch das Bundesfinanzgericht korrigierbar ist.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zur 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).

Es ist höchstgerichtlich ungeklärt, welche rechtlichen Wirkungen es hat, wenn ein (neuer) Sachbescheid erst etwa 7 ½ Stunden nach dem als seine Grundlage gedachten Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO zugestellt wird, auch wenn dabei die Datumsgrenze nicht überschritten wird. Wie sich auch aus BFG 1.12.2025, RV/7100567/2024 ergibt, handelt es sich dabei um ein jetzt erst zutage getretenes allgemeines Problem in der österreichischen Finanzverwaltung und um eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung.

Salzburg, am 19. Jänner 2026