

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Februar 2025 gegen u.a. die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 24. Jänner 2025 betreffend Einkommensteuer 2020 und 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Bescheide vom 24. Jänner 2025 betreffend Einkommensteuer 2020 und 2021 werden (ersatzlos) **aufgehoben**.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang / Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde mit Bescheiden des Finanzamtes Österreich vom 14.10.2021 bzw. 02.06.2022 jeweils erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2020 bzw. 2021 veranlagt.

Nach Durchführung einer Außenprüfung bei der Bf. wurden am 24.01.2025 und 25.01.2025 folgende Erledigungen der belangten Behörde in die FinanzOnline-Databox der Bf. zugestellt:

1. **Am 24.01.2025 um 20:28:45 Uhr: neuer Einkommensteuerbescheid 2020**
2. Am 24.01.2025 um 21:09:00 Uhr: Wiederaufnahmebescheid betreffend USt 2021
3. Am 24.01.2025 um 21:09:13 Uhr: Einkommensteuerbescheid 2022 (Erstbescheid)
4. Am 25.01.2025 um 00:11:10 Uhr: Wiederaufnahmebescheid betreffend USt 2020
5. Am 25.01.2025 um 01:35:11 Uhr: Umsatzsteuerbescheid 2022 (Erstbescheid)

6. Am 25.01.2025 um 01:35:48 Uhr: Einkommensteuerbescheid 2023 (Erstbescheid)
7. **Am 25.01.2025 um 01:34:40 Uhr: Wiederaufnahmebescheid betreffend ESt 2020**
8. Am 25.01.2025 um 02:50:50 Uhr: neuer Umsatzsteuerbescheid 2020
9. **Am 25.01.2025 um 03:04:13 Uhr: neuer Einkommensteuerbescheid 2021**
10. Am 25.01.2025 um 03:05:18 Uhr: Umsatzsteuerbescheid 2023 (Erstbescheid)
11. Am 25.01.2025 um 09:01:02 Uhr: neuer Umsatzsteuerbescheid 2021
12. **Am 25.01.2025 um 09:01:12 Uhr: Wiederaufnahmebescheid betreffend ESt 2021**

Sämtliche dieser Erledigungen waren mit 24.01.2025 datiert. Ein Organwalter der belangten Behörde genehmigte die Wiederaufnahme und die dazugehörigen neuen Sachbescheide jeweils gemeinsam während des Arbeitstages mit einem einzigen Tastendruck. Die Erledigungen wurden im Anschluss daran vollautomatisch und programmgesteuert elektronisch verarbeitet, mit der Amtssignatur versehen und in die Databox der Bf. zugestellt, womit sie in ihren elektronischen Verfügungsbereich gelangten. Auf den genauen Zustellzeitpunkt und die Reihenfolge der Zustellung haben die Organwalter der belangten Behörde beim für diese Erledigungen verwendeten EDV-Verfahren keinen Einfluss.

Die als Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2020 und 2021 bezeichneten Erledigungen (Nr. 7 und 12 gemäß vorstehender Aufzählung) weisen folgende Überschrift bzw. folgenden Spruch auf:

**Bescheid über die W i e d e r a u f n a h m e des Verfahrens
betreffend Einkommensteuer 2020**

**Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2020
(Bescheid vom 14.10.2021) wird gem. § 303 (1) BAO wieder aufgenommen.**

**Bescheid über die W i e d e r a u f n a h m e des Verfahrens
betreffend Einkommensteuer 2021**

**Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2021
(Bescheid vom 02.06.2022) wird gem. § 303 (1) BAO wieder aufgenommen.**

Begründend wurde in allen Erledigungen auf „*die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht*“ verwiesen.

Am 19.02.2025 erhob die Bf. gegen alle angeführten Sachbescheide vom 24.02.2025 – aber nicht gegen die Wiederaufnahmebescheide – rechtzeitig **Beschwerden**. Darin bekämpft sie das Ergebnis der Außenprüfung mit näherer Begründung in materieller Hinsicht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 11.09.2025 wies die belangte Behörde die Beschwerden mit näherer Begründung als unbegründet ab. Dagegen stellte die Bf. am 13.10.2025 wiederum rechtzeitig einen **Vorlageantrag**.

Am 16.01.2026 legte die belangte Behörde die Beschwerden samt Akt und **Vorlagebericht** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 20.01.2026 forderte das Gericht die belangte Behörde unter Verweis auf u.a. das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 01.12.2025, RV/7100567/2024 auf, zu seiner Rechtsansicht Stellung zu nehmen, wonach einerseits die neuen Sachbescheide (Nr. 1 und 9 gemäß obenstehender Aufzählung) wegen bereits entschiedener Sache (*res iudicata*) rechtswidrig seien, weil zum Zeitpunkt der Zustellung der neuen Sachbescheide noch die Erstbescheide in Kraft waren; und andererseits die später zugestellten „*Wiederaufnahmebescheide*“ (Nr. 7 und 12) ins Leere gegangen und somit gänzlich unwirksam seien.

In ihrer Stellungnahme vom 16.2.2026 führte die belangte Behörde zusammengefasst aus, es sei richtig, dass die Rechtswirkungen eines Bescheides im Zeitpunkt seiner Zustellung eintreten. Daraus könne jedoch nicht abgeleitet werden, dass dem gesetzlichen Verbindungsgebot nur deshalb nicht entsprochen worden sei, weil die Zustellung von miteinander zu verbindenden und durch die gemeinsame Freigabe auch tatsächlich miteinander verbundenen Bescheide aus technischen Gründen nicht zeitgleich bewirkt werden konnte bzw. die verfahrensrechtlichen Bescheide um kurze Zeitspannen später als die neuen Einkommensteuerbescheide elektronisch zugestellt wurden. Vielmehr komme es beim Verbindungsgebot primär auf den Zeitpunkt der Bescheiderstellung und -abfertigung durch die Behörde an und weniger auf den in weiterer Folge in der Regel nicht mehr im unmittelbaren Einflussbereich der bescheiderlassenden Behörde liegenden Vorgang der Zustellung. Die Freigabe (Genehmigung) der Bescheide sei jedoch zeitgleich erfolgt. Vergleichsweise könne es etwa auch bei der postalischen Zustellung nicht darauf ankommen, in welcher Reihenfolge der Zusteller die Bescheide, die sich in unterschiedlichen Kuverts befinden, in den Briefkasten einlegt. Würden die im Zuge der Aufhebung bzw. Wiederaufnahme neu erlassenen Sachbescheide an einem in seiner Entstehung vergleichbaren (ausschließlich durch die elektronische Datenverarbeitung verursachten) inhaltlichen Fehler leiden, dann sei dieser Fehler gemäß § 293 BAO berichtigbar. Die Konsequenzen der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes seien unverhältnismäßig.

In der Stellungnahme vom 16.2.2026 regte die belangte Behörde aus Gründen der Prozessökonomie und zur Vermeidung eines Entscheidungswiderspruchs an, die Entscheidung gemäß § 271 BAO auszusetzen, da gegenwärtig Amtsrevisionen zur gleichen Rechtsfrage gegen die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes zu den Gz. RV/7100567/2024 und RV/6100317/2025 eingebracht worden bzw. beim Verwaltungsgerichtshof anhängig seien.

2. Beweiswürdigung

Der vorstehende Verfahrensgang bzw. Sachverhalt ergibt sich unzweifelhaft aus den dem Gericht von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteilen zuzüglich der Teile des Veranlagungsaktes, in welche das Gericht von Amts wegen Einsicht genommen hatte (Erstbescheide und Wiederaufnahmebescheide).

Die festgestellten genauen Zustellzeitpunkte der gegenständlichen Erledigungen ergeben sich aus den Zeitstempeln, mit welchen die Amtssignaturen der jeweiligen Erledigung versehen sind. Dass diese aufgrund des Programmablaufs im Wesentlichen mit dem Zeitpunkt der Zustellung in die FinanzOnline-Databox übereinstimmen, wurde schon im Verfahren RV/7100567/2024 festgestellt und deckt sich auch mit der Erfahrung des nunmehr erkennenden Richters, welcher zuvor selbst Betriebsprüfer gewesen war und dasselbe EDV-Verfahren häufig benutzt hatte. Dennoch hat das Gericht auch auf den konkreten Fall bezogen die für technische Programmabläufe zuständige Abteilung I/10 des BMF um Auskunft über die genauen Zustellzeitpunkte der streitgegenständlichen Bescheide ersucht. Diese Abteilung erteilte dem Gericht die Auskunft, dass die Bescheide zu den oben genannten Zeitpunkten in die Databox zugestellt wurden, die jeweils innerhalb von wenigen Sekunden nach dem Signaturzeitpunkt liegen. Die weiteren Feststellungen zum Ablauf der Genehmigung und zum Programmablauf gründen gleichfalls auf diesen Erfahrungen des erkennenden Richters. Die belangte Behörde hat in ihrer Stellungnahme vom 16.2.2026 auch nichts Gegenteiliges zum Sachverhalt vorgebracht.

Insgesamt konnte das Gericht den vorstehenden Verfahrensgang bzw. Sachverhalt daher ohne Bedenken feststellen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Schriftliche Erledigungen der Abgabenbehörden werden gemäß § 97 Abs. 1 lit. a BAO grundsätzlich durch ihre Zustellung an den nach den jeweiligen Abgabenvorschriften richtigen Bescheidadressaten wirksam. Elektronisch zugestellte Dokumente gelten gemäß § 98 Abs. 2 BAO als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Diese Bestimmung stellt in deren zweiten Satz ausdrücklich auf den „Zeitpunkt“ der Zustellung und nicht beispielsweise lediglich auf den Tag der Zustellung ab (vgl. auch VwGH 26.1.2023, Ra 2022/16/0112).

Im vorliegenden Fall wurden über einen Zeitraum von rund 12½ Stunden insgesamt zwölf Erledigungen in die FinanzOnline-Databox der Bf. und damit ihren elektronischen Verfügungsbereich im Sinne des § 98 Abs. 2 BAO zugestellt. Dabei ist nicht nur das Datum, sondern der genaue Zeitpunkt der Zustellung (auf die Mikro- bzw. millionstel-Sekunde genau) aktenkundig.

Kein verfahrensrechtliches Problem stellt sich nach Ansicht des erkennenden Gerichtes in jenen Fällen, in welchen die neuen Sachbescheide nach dem jeweils dazugehörigen Wiederaufnahmebescheid ergingen (Nr. 2 und 11 bzw. 4 und 8) oder in welchen es keine Wiederaufnahmebescheide gab, weil mit den erlassenen Bescheiden erstmals eine Veranlagung durchgeführt wurde (Nr. 3, 5, 6 und 10).

Allerdings wurde am 24.01.2025 um 20:28:45 Uhr ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2020 wirksam zugestellt, als der alte Einkommensteuerbescheid für 2020 vom 14.10.2021 noch in Kraft war. Die dazugehörige als Wiederaufnahmebescheid bezeichnete Erledigung wurde erst rund 5 Stunden später, nämlich am 25.01.2025 um 01:34:40 Uhr zugestellt.

Dasselbe geschah mit dem neuen Einkommensteuerbescheid für 2021, welcher am 25.01.2025 um 03:04:13 Uhr zugestellt wurde, als der alte Einkommensteuerbescheid für 2021 vom 02.06.2022 noch in Kraft war. Die dazugehörige als Wiederaufnahmebescheid bezeichnete Erledigung wurde erst rund 6 Stunden später, nämlich am 25.01.2025 um 09:01:12 Uhr zugestellt.

Da die Zustellzeitpunkte exakt bekannt sind und es nach § 98 Abs. 2 zweiter Satz BAO auf den genauen „Zeitpunkt“ ankommt, macht es nach Ansicht des erkennenden Gerichts keinen Unterschied, ob die beiden Erledigungen am selben Kalendertag zugestellt wurden (wie hinsichtlich des Jahres 2021) oder an verschiedenen Kalendertagen (wie hinsichtlich des Jahres 2020).

In beiden Fällen stehen somit seit der Zustellung der neuen Einkommensteuerbescheide zwei rechtswirksame Bescheide miteinander im Widerspruch (nämlich die Erstbescheide vom 14.10.2021 bzw. 02.06.2022 mit den neuen Einkommensteuerbescheiden vom 24.01.2025). Wenn zwei grundsätzlich rechtswirksame Bescheide miteinander im Widerspruch stehen, derogiert der später erlassene Bescheid dem früher erlassenen und tritt zur Gänze an dessen Stelle (VwGH 22.05.2014, Ro 2014/15/0008 mit vielen weiteren Nachweisen; vgl. auch *Grünwald*, SWK 2025, 803 und SWK 2025, 848). Der später erlassene Bescheid ist in solchen Fällen jedoch regelmäßig rechtswidrig, weil in diesem über eine bereits entschiedene Sache (*res iudicata*) abgesprochen wird.

In dieser Hinsicht steht die vorliegende Entscheidung mit dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 01.12.2025, RV/7100567/2024, im Einklang. Jene Entscheidung hatte zwar keine Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 BAO, sondern Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO zum Inhalt, doch kann das erkennende Gericht in Bezug auf das hier gegenständliche

verfahrensrechtliche Problem keinen maßgeblichen Unterschied zwischen diesen Bestimmungen erkennen.

In jener Entscheidung wurde jedoch weiters ausgeführt, die nach den neuen Sachbescheiden ergangenen Aufhebungsbescheide seien rechtswidrig, weil sie sich auf die verdrängten und somit nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Erstbescheide bezögen. Diese Ansicht wird vom erkennenden Gericht nicht geteilt: Vielmehr ist in einem solchen Fall davon auszugehen, dass die nach den neuen Sachbescheiden ergangenen Aufhebungs- bzw. Wiederaufnahmebescheide mangels eines tauglichen Aufhebungs- bzw. Wiederaufnahmeobjektes überhaupt nicht wirksam werden konnten und daher Nichtbescheide darstellen. Wenn ein Aufhebungsantrag unzulässig ist, der sich auf einen nicht rechtswirksam ergangenen Bescheid bezieht (vgl. VwGH 29.09.2022, Ra 2021/15/0052; 24.05.2023, Ra 2023/15/0021), kommt ein solcher „Bescheid“ auch nicht als Objekt eines Aufhebungs- oder Wiederaufnahmebescheides in Betracht. Dasselbe muss gelten, wenn ein Bescheid aus anderen Gründen nicht (mehr) im Rechtsbestand ist, wie im gegenständlichen Fall aufgrund der – nach der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung vollständigen – Derogation durch die rechtswidrigen neuen Einkommensteuerbescheide.

Der normative Charakter des Bescheidspruches – das heißt, seine Wirkung, im Sinne des § 92 Abs. 1 BAO Rechte oder Pflichten zu begründen, abzuändern oder aufzuheben, abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen festzustellen oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abzusprechen – ist ein unverzichtbares Wesensmerkmal eines Bescheides (vgl. *Stoll*, BAO, 959). Entfaltet der Spruch einer Erledigung wie im vorliegenden Fall in Bezug auf die als Wiederaufnahmebescheide bezeichneten Erledigungen keine solche normative Wirkung, weil er ins Leere geht, kann es sich bei einer solchen Erledigung folglich nicht um einen Bescheid im Sinne des § 92 Abs. 1 BAO handeln.

Da es sich bei den als Wiederaufnahmebescheiden bezeichneten Erledigungen somit um Nichtbescheide handelte, die keine normative Wirkungen entfalteten, kann auch nicht angenommen werden, dass mit deren Zustellung auf irgendeine Art und Weise die ursprünglichen Erstbescheide vom 14.10.2021 bzw. 02.06.2022 aufgehoben worden wären und dadurch allenfalls auch die Rechtswidrigkeit der schon zuvor zugestellten neuen Sachbescheide aufgrund von *res iudicata* saniert werden könnte (davon abgesehen, dass es unklar erscheint, ob eine Rechtswidrigkeit aufgrund von *res iudicata* überhaupt so saniert werden könnte).

Die in § 307 Abs. 1 BAO vorgeschriebene Verbindung des Wiederaufnahmebescheides mit dem neuen Sachbescheid scheitert nach Ansicht des erkennenden Gerichtes daran, dass von vornherein nie ein wirksamer Wiederaufnahmebescheid erlassen wurde und es daher keine zwei Bescheide gibt, die miteinander verbunden sein könnten. Das Vorbringen der belangten Behörde, welches hauptsächlich auf die (beabsichtigte) Verbindung abzielt, geht daher schon aus diesem Grund ins Leere.

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass die Rechtsansicht des erkennenden Gerichtes weitreichende Konsequenzen nach sich zieht. Da es sich allerdings nicht um eine Ermessensfrage im Sinne des § 20 BAO handelt, musste das Gericht solche Erwägungen bei seiner Entscheidung außen vor lassen.

Insgesamt sind die Bescheide vom 24.01.2025 betreffend Einkommensteuer 2020 und 2021 daher rechtswidrig, weil sie in einer bereits entschiedenen Sache ergangen sind, und waren daher ersatzlos aufzuheben (vgl. VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0114). Dadurch endet die vom Verwaltungsgerichtshof angenommene Derogation bzw. Verdrängung der jeweiligen Erstbescheide und treten diese Erstbescheide wieder in Kraft. Es ist der belangten Behörde nach Ansicht des erkennenden Gerichtes nicht verwehrt, nach einer (ordnungsgemäßen) Wiederaufnahme der Verfahren erneut neue Sachbescheide zu erlassen, selbst wenn diese mit den hiermit aufgehobenen Bescheiden inhaltlich identisch wären.

Eine Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO wurde vom erkennenden Gericht nicht als sinnvoll erachtet, da die Amtsrevision gegen die Entscheidung RV/7100567/2024 nicht primär dieselbe Rechtsfrage betrifft. Würde der Verwaltungsgerichtshof in jenem Revisionsverfahren nämlich zum Ergebnis gelangen, dass das Bundesfinanzgericht die Zuständigkeit der bescheid-erlassenden Behörde zu Recht verneint hatte, ist nicht zu erwarten, dass der Verwaltungsgerichtshof überhaupt auf die hier gegenständliche Rechtsfrage der Zustellreihenfolge eingeht. Eine Aussetzung zur Amtsrevision gegen die Entscheidung RV/6100317/2025 erschien ebenfalls nicht zweckmäßig, zumal das Gericht in der nunmehrigen Entscheidung im Unterschied zur zuvor genannten Entscheidung davon ausgeht, dass die Wiederaufnahmebescheide gänzlich unwirksam sind und die gesetzlich vorgeschriebene Verbindung schon an diesem Umstand scheitert, und somit nicht dieselbe Rechtsfrage zu beantworten ist.

Die Entscheidung zu den übrigen, nicht von der gegenständlichen verfahrensrechtlichen Problematik betroffenen angefochtenen Bescheiden ergeht zu einem späteren Zeitpunkt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Revision war zuzulassen, da höchstgerichtlich ungeklärt ist, welche rechtlichen Folgen es hat, wenn ein neuer Sachbescheid erst nach dem als seine Grundlage gedachten Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 BAO zugestellt wird; insbesondere auch, ob die später zugestellten Wiederaufnahmebescheide mangels normativen Charakters als unwirksam zu betrachten sind. Es ist derzeit damit zu rechnen, dass vergleichbare Sachverhalte in einer

Vielzahl von Verfahren vorliegen (vgl. BFG 01.12.2025, RV/7100567/2024; 19.01.2026, RV/6100317/2025).

Innsbruck, am 16. Februar 2026