




ÖstZ

- » [Die Zeitschrift](#)
- » [Extras](#)

-  Login/Registrieren

- »  Suche

ÖSTERREICHISCHE STEUERZEITUNG

 LexisNexis®

[Cookie-Einstellungen](#)

[Datenschutz](#)

STEUERRECHT AKTUELL

**BAO: Aufhebungsbescheid
und neuer Sachbescheid
werden zu
unterschiedlichen
Zeitpunkten zugestellt - die
Rechtsprechung des BFG**

MMMag. Dr. Philipp Loser / Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz,
LL.M. LL.M. (U.S. Law)

×

Dieser Artikel wurde Ihnen von einem unserer Abonnenten zur Verfügung gestellt. Mit einem **Abonnement der ÖStZ** erhalten Sie die Zeitschrift in Print und vollen digitalen Zugriff im Web, am Smartphone und Tablet. **Mehr erfahren...**

Testen Sie ALLE 13 Zeitschriftenportale **30 Tage lang kostenlos**.

Der Zugriff endet nach 30 Tagen automatisch.

Das Problem, dass der neue Sachbescheid vor dem Aufhebungsbescheid (digital) zugestellt wird, hat sogar in den Medien für Aufregung gesorgt.¹ Die Autoren analysieren die Problematik sowie die aktuellen Entscheidungen des BFG (in denen im Regelfall der Aufhebungs- und Sachbescheid aufgehoben oder sogar der Aufhebungsbescheid für nichtig erklärt wurde) und stellen Überlegungen zu dieser BFG-Rechtsprechung an. Dabei stellen die Autoren auch eine alternative Lösung vor.

1. Allgemeine Problemstellung

Es gibt mindestens vier Entscheidungen des BFG, die alle mit Amtsrevision vor dem VwGH angefochten wurden.² In den vor dem VwGH angefochtenen Erkenntnissen kamen zum Teil beide Problemfälle vor (also Aufhebungsbescheid vor Sachbescheid und umgekehrt). Problematisiert wurde vom BFG aber **nur der Fall, in dem der Sachbescheid vor dem Aufhebungsbescheid zugestellt** wurde.³

In diesen Fällen geht es sowohl um eine **Aufhebung nach § 299 BAO** als auch um eine **Wiederaufnahme gem §§ 303 ff BAO**; die rechtliche Problematik stellt sich hier in gleicher Weise.⁴

2. Die sekundengenaue elektronische Zustellung als Problem

In allen Fällen erfolgte eine elektronische Zustellung: Die Bescheide wurden via FinanzOnline in die Databox ("Eingang") übermittelt. Elektronisch zugestellte Dokumente gelten als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind (siehe **§ 98 Abs 2 BAO**). Im Falle der Zustellung via FinanzOnline ist dies der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die "Databox".⁵

Die auftretenden Problemfälle sind darauf zurückzuführen, 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: *"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."*⁶ *"Auf den genauen Zustellzeitpunkt und die Reihenfolge der Zustellung haben die Organwalter der belangten Behörde beim für diese Erledigungen verwendeten EDV-Verfahren keinen Einfluss."*⁷ *"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."*⁸

Interessant ist, dass die Problematik - Sachbescheid wird vor Aufhebungsbescheid zugestellt oder umgekehrt - durch die elektronische Zustellung offenbar verschärft wurde. Wie das BFG andeutet,⁹ wird bei der (körperlichen) Zustellung per Post zwar

BAO: Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid werden zu unterschiedlichen Zeitpunkten zugestellt - die Rechtsprechung des BFG - Anfang Seite 149

manchmal die Datumsgrenze überschritten (es besteht also eine Zeitdifferenz von einem Tag); anders ist das aber bei elektronischen Zustellungen, bei denen - wie in den gegenständlichen Fällen - der exakte Zustellungszeitpunkt auf die Sekunde genau eruierbar ist.

Dies dürfte auch der Grund dafür sein, dass die Finanzverwaltung - bis zur Klärung durch den VwGH - auf eine "manuelle Übergangslösung" setzt: Aufhebungs- und neuer Sachbescheid werden derzeit per Post versendet.¹⁰

3. Die vom BFG aufgegriffenen Problemfälle - Sachbescheid wird vor Aufhebungsbescheid zugestellt

In den vor dem VwGH angefochtenen Fällen erging wie gesagt der Sachbescheid vor dem Aufhebungsbescheid: Im ersten entschiedenen Fall betrug die zeitliche Differenz zwischen etwa 11 und 152 Minuten, wobei auch die Datumsgrenze

überschritten wurde (Sachbescheid am 6. 12. und Aufhebungsbescheid gem [§ 299 BAO](#) am 7. 12. 2022).¹¹

Im zweiten Fall wurden beide Bescheide am selben Tag zugestellt, aber der Sachbescheid ca 7,5 Stunden früher als der Aufhebungsbescheid.¹²

Im dritten Fall wurde wiederum die Datumsgrenze überschritten: So wurde ein Sachbescheid wenige Minuten vor dem Aufhebungsbescheid zugestellt; beim anderen Sachbescheid betrug die Zeitdifferenz ca eine halbe Stunde, wobei aber die Datumsgrenze überschritten wurde.¹³

Im vierten Fall betrug die zeitliche Differenz zwischen fünf und sechs Stunden, wobei zum Teil ebenfalls die Datumsgrenze überschritten wurde (Sachbescheid am 24. 1. 2025 und Aufhebungsbescheid gem [§§ 303 ff BAO](#) am 25. 1. 2025).¹⁴

4. Die wesentlichen Begründungselemente des BFG

*"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."*¹⁵

*"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."*¹⁶

Das BFG hat nun beide Bescheide aufgehoben: Erstens den Sachbescheid, weil er in rechtswidriger Weise vor dem Aufhebungsbescheid erging und deswegen gegen den Prozessgrundsatz der "res iudicata" verstieß.¹⁷ Zweitens den Aufhebungsbescheid (gem [§ 299 BAO](#)); diesen hat das BFG deswegen ersatzlos aufgehoben, weil er mangels existenten aufzuhebenden Bescheides ins Leere ging bzw über nicht mehr existierende aufzuhebende Bescheide absprach.¹⁸

In einem anderen Fall ([BFG 16. 2. 2026, RV/3100028/2026](#)) hat das BFG allerdings den Aufhebungsbescheid (gem [§§ 303 ff BAO](#)) nicht aufgehoben, sondern als Nichtbescheid behandelt:¹⁹ *"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." Damit scheidet eine Sanierung der zuvor zugestellten neuen Sachbescheide, die an "res iudicata" leiden, von vornherein aus.²⁰ Letztlich betont das BFG in diesem Fall auch, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des [§ 307 Abs 1 BAO](#) - die eine "Verbindung" zwischen Aufhebungs- und Sachbescheid verlangen - bereits deswegen nicht gegeben sein können, da mit einem Nichtbescheid eben keine Verbindung bestehen könne.

Fraglich ist, ob das BFG in der erwähnten Entscheidung [RV/3100028/2026](#) möglicherweise davon ausgeht, dass der - vor dem Aufhebungsbescheid zugestellte - **neue Sachbescheid**

BAO: Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid werden zu unterschiedlichen Zeitpunkten zugestellt - die Rechtsprechung des BFG - Anfang Seite 150

dem früheren Sachbescheid vollständig - und damit auch endgültig - derogiert, so dass der frühere Sachbescheid endgültig aus dem Rechtsbestand ausscheidet:²¹ *"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)."* UE dürfte das BFG demgegenüber von einer Verdrängung ausgehen, sodass der frühere Sachbescheid - nachdem der spätere Sachbescheid aufgehoben wurde - wieder in Kraft treten kann: Dafür spricht, dass das BFG an anderer Stelle dieser Entscheidung von einer "Derogation bzw. Verdrängung" der jeweiligen Erstbescheide spricht, womit das BFG in seiner Entscheidung [RV/3100028/2026](#) im Ergebnis davon ausgehen dürfte, dass der neue (zweite) Sachbescheid den ersten Sachbescheid lediglich verdrängt (so lange, bis der zweite Sachbescheid wegen "res iudicata" aufgehoben wird; dann lebt der erste Sachbescheid wieder auf).²²

Die anderen Entscheidungen des BFG dürften möglicherweise eher von einer endgültigen Derogation als von einer Verdrängung des früheren Sachbescheides durch den späteren Sachbescheid ausgehen; völlig eindeutig ist dies uE aber nicht.²³ Die zitierte Entscheidung [VwGH 22. 5. 2014, Ro 2014/15/0008](#) spricht von einer "Derogation" des ersten Sachbescheides durch den zweiten; ob diese endgültig ist oder nicht, geht aus dieser Entscheidung nicht hervor. Die zitierte Literaturstelle (*Grünwald*) geht hingegen von einer Verdrängung aus.²⁴ Auch gibt es Rechtsprechung des VwGH, die ausdrücklich nicht von einer endgültigen Derogation, sondern von einer Verdrängung ausgeht.²⁵

Die Frage der Derogationswirkung ist für die gegenständliche Problematik lediglich insoweit von Bedeutung, als eine Annahme einer vollständigen und endgültigen Derogation des ersten Sachbescheides durch den zweiten (späteren) Sachbescheid **das Argument des BFG in der Entscheidung [RV/3100028/2026](#) unterstützen würde:**²⁶ Der - nach dem zweiten Sachbescheid erlassene - Aufhebungsbescheid richtet sich an einen rechtlich nicht mehr existenten und somit nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Bescheid und geht daher ins Leere, was den Aufhebungsbescheid nach der Rechtsansicht des BFG in dieser Entscheidung zu einem "Nichtbescheid" macht. Dies spielt aber uE aus folgenden Gründen keine Rolle: Erstens ist uE auf dem Boden der erwähnten VwGH-Rechtsprechung davon auszugehen,²⁷ dass lediglich eine Verdrängung und keine endgültige Derogation vorliegt (wofür uE auch Praktikabilitätsüberlegungen sprechen, da sonst der frühere Erstbescheid neu erlassen werden müsste). Zweitens ist dem BFG in seiner Rechtsansicht nicht zu folgen, wonach die später erlassenen Aufhebungsbescheide "Nichtbescheide" seien; denn diese richten sich nicht an einen nicht mehr existierenden, sondern lediglich an einen verdrängten Bescheid. Daher ist eine derart gravierende Rechtsfolge wie Nichtigkeit nicht anzunehmen. Der Umstand, dass ein Bescheid (zeitweise) ins Leere läuft, ist nicht mit jenen Fällen zu vergleichen, die sonst zu "Nichtbescheiden" führen (wie beispielsweise eine Erledigung ohne Spruch und somit ohne normativen Inhalt²⁸ oder das Fehlen eines Bescheidadressaten²⁹).

5. Vorgeschlagene alternative Lösung

In den oben erwähnten Fällen hat das BFG sicherlich eine gut begründete und gut vertretbare Lösung gefunden (abgesehen davon, dass uE der Qualifikation der Aufhebungsbescheide als "Nichtbescheide" - wie in [BFG 16. 2.2026, RV/3100028/2026](#) - nicht zu folgen ist). Dennoch soll die Frage aufgeworfen werden, was gegen die bisher vom BFG gewählte Begründung spricht und ob vom VwGH nicht eine andere Lösung zu erwarten wäre.

Über eine alternative Lösung sollte nämlich bereits aus Praktikabilitätsüberlegungen nachgedacht werden: Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung des BFG wäre nämlich eine rechtskonforme Lösung nur dann denkbar, wenn erstens die Finanzverwaltung das bestehende EDV-Programm umprogrammiert oder aber (falls dies nicht möglich ist) ein neues EDV-Programm anschafft. Da die darstellten Programmprobleme (der Sachbescheid wird vor dem Aufhebungsbescheid elektronisch zugestellt) offenbar schon seit Langem bekannt sind und dennoch nicht geändert wurden (bzw nicht geändert werden konnten), ist uE davon auszugehen, dass eine programmtechnische Lösung in absehbarer Zukunft nicht in Betracht kommt. Als zweite Lösung käme lediglich die bereits erwähnte "manuelle Lösung" in Betracht, die auch derzeit eingesetzt wird:³⁰ Im-

mer dann, wenn ein Aufhebungs- und ein Sachbescheid "verbunden" werden sollen, hat ausschließlich eine postalische Zustellung zu erfolgen.³¹ UE wird dabei allerdings als zusätzliche Maßnahme zu beachten sein, dass beide Bescheide im selben Kuvert verpackt versendet werden. Denn bei Versendung in getrennten Kuverts könnte ja gerade nicht ausgeschlossen werden, dass die Datumsgrenze überschritten wird. Die Frage ist, ob diese aufwändige - ausschließlich postalische Zustellung und Verpackung beider Bescheide im gleichen Kuvert - und gleichzeitig kostenintensive Maßnahme (Portokosten!) wirklich nötig ist und ob stattdessen nicht auch eine andere rechtskonforme Lösung gefunden werden kann.

Denkt man über eine alternative Lösung nach, sollte uE dabei das **Verbindungsgebot gem § 299 Abs 2 und gem § 307 Abs 1 BAO** beachtet werden. Bisher hat das BFG in seiner Argumentation in der oben dargestellten Rechtsprechung auf das Verbindungsgebot nicht zurückgegriffen. Lediglich in [BFG 16. 2.2026, RV/3100028/2026](#) ist das BFG argumentativ auf das Verbindungsgebot (konkret: gem [§ 307 Abs 1 BAO](#)) eingegangen: Da mit einem Nichtbescheid eben keine Verbindung bestehen könne, seien die Tatbestandsvoraussetzungen des [§ 307 Abs 1 BAO](#) - die eine "Verbindung" zwischen Aufhebungs- und Sachbescheid verlangen - bereits deswegen nicht erfüllt.³² Obwohl wie gesagt uE der Qualifikation als "Nichtbescheide" nicht zu folgen ist, sollte doch hervorgehoben werden, dass die Argumentation des BFG in diesem Fall konsistent ist.

Aus der vom BFG oben zitierten Rechtsprechung des VwGH zur **Frage, dass zuerst über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid und dann erst gegen die Beschwerde über den Sachbescheid zu entscheiden** ist (wobei eine gleichzeitige Rechtsmittelentscheidung zulässig ist),³³ kann uE noch nicht zwingend geschlossen werden, dass Aufhebungs- und Sachbescheid "gleichzeitig" zu erlassen sind. Daher steht diese VwGH-Rsp auch einer "großzügigeren" Auslegung des Verbindungsgebots nicht im Wege.

[§ 307 Abs 1 BAO](#) enthält das folgende **Verbindungsgebot**: "*Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.*" Ein nahezu gleichlautendes **Verbindungsgebot** findet sich in [§ 299 Abs 2 BAO](#): "*Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.*" [§ 307 Abs 1 BAO](#) war - abgesehen vom zweiten Satz betreffend die Zuständigkeit - bereits in der Stammfassung der BAO

enthalten.³⁴ Die Gesetzesmaterialien geben zur Reichweite und zur Bedeutung des Verbindungsgebots allerdings keinen näheren Aufschluss.³⁵ Bedeutsam ist allerdings, dass laut den Gesetzesmaterialien³⁶ zur Einführung des [§ 299 Abs 2 BAO](#)³⁷ die Bestimmung des [§ 307 Abs 1 BAO](#) Vorbild war für [§ 299 Abs 2 BAO](#). Aus dieser Entstehungsgeschichte kann daher der Schluss gezogen werden, dass das Verbindungsgebot in beiden Bestimmungen - [§ 299 Abs 2](#) und [§ 307 Abs 1 BAO](#) - in gleicher Weise zu interpretieren ist.

Der **Wortlaut** der beiden - in gleicher Weise zu interpretierenden - Bestimmungen des [§ 299 Abs 2](#) und des [§ 307 Abs 1 BAO](#) verlangt jeweils eine "Verbindung". Nach anerkannten Auslegungsgrundsätzen geht die Wortlautinterpretation grundsätzlich vor;³⁸ nach dem Wortlaut ist somit gerade keine "Gleichzeitigkeit" erforderlich.³⁹

Die Wortfolge "unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides" in [§ 307 Abs 1 BAO](#) ist übrigens nicht im Sinne einer erforderlichen "gleichzeitigen" Erlassung von Wiederaufnahme- und neuem Sachbescheid zu verstehen; sie verdeutlicht lediglich, dass die Verfügung der Wiederaufnahme (im Wiederaufnahmebescheid) untrennbar mit der Aufhebung des früheren Sachbescheides verbunden ist.⁴⁰

Aus der sprachlichen Gegenüberstellung von "Verbindung" und "Gleichzeitigkeit" ergibt sich uE, dass von einer "**Verbindung**" zwischen Aufhebungs- und Sachbescheid dann gesprochen werden kann, solange ein **hinreichender zeitlicher Zusammenhang** gegeben ist. Dabei ist uE zu verlangen, dass der jeweilige Organwalter jeweils den Aufhebungsbescheid und den neuen Sachbescheid gemeinsam genehmigt; in der Praxis geschieht dies, wie auch die oben dargestellten BFG-Entscheidungen zeigen, während des Arbeitstages mit einem einzigen Tastendruck. Anders formuliert: Die Approbation der beiden Bescheide muss uE demnach gemeinsam bzw sogar gleichzei-

BAO: Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid werden zu unterschiedlichen Zeitpunkten zugestellt - die Rechtsprechung des BFG - Anfang Seite 152

tig erfolgen (wie es in der Praxis ja auch geschieht). Bei der Zustellung ist uE demgegenüber ein großzügigerer Maßstab anzulegen: Hier ist der hinreichende zeitliche Zusammenhang selbst dann gegeben, wenn Aufhebungs- und neuer Sachbescheid zu unterschiedlichen Zeitpunkten elektronisch zugestellt werden, selbst wenn die Datumsgrenze überschritten wird.

Für eine solche Lösung sprechen uE auch **teleologische Argumente**, nämlich **Rechtsschutzüberlegungen**: Wie sich aus der Rechtsprechung des VfGH

ergibt, ist einerseits eine Interessenabwägung zwischen den Interessen der Gebietskörperschaften an regelmäßig fließenden Einnahmen und andererseits zwischen den Interessen der Abgabepflichtigen vorzunehmen. Zentral sind dabei Rechtsschutzüberlegungen: So darf ein Abgabepflichtiger nicht vorbehaltlos mit einem Rechtsschutzrisiko belastet werden.⁴¹ Angesichts einer einmonatigen Beschwerdefrist ([§ 245 Abs 1 BAO](#)) sind uE die Rechtsschutzmöglichkeiten aber nicht unverhältnismäßig beeinträchtigt, wenn der Sachbescheid einige Minuten, Stunden oder sogar einen Tag früher als der Aufhebungsbescheid zugestellt wird (wie die vom BFG entschiedenen Fälle zeigen, beträgt die Zeitdifferenz höchstens einen Tag). Das Überschreiten der Datumsgrenze (also eine Zeitdifferenz von höchstens einem Tag) ist somit uE nicht rechtswidrig. UE könnte sogar eine Zustellung wenige Tage später möglicherweise noch im Sinne des Verbindungsgebotes als hinreichend zeitlich zusammenhängend angesehen werden (was bei postalischer Zustellung passieren könnte, wenn Aufhebungs- und Sachbescheid nicht im selben Kuvert versendet werden); dies wäre vor dem Hintergrund argumentierbar, dass die Beschwerdefrist gemäß [§ 245 Abs 3 BAO](#) ja verlängerbar ist (ein zeitliches Auseinanderfallen von mehr als einem Tag müsste dann jedenfalls als "berücksichtigungswürdiger Grund" gewertet werden, der zu einer entsprechenden Verlängerung der Beschwerdefrist berechtigt). Ob ein einen Tag übersteigender Zeitraum noch akzeptabel ist und wo die Grenze zu ziehen ist, wird allenfalls der VwGH zu entscheiden haben.

UE kann somit das **Verbindungsgebot gem § 299 Abs 2 und § 307 Abs 1 BAO die Rechtsgrundlage dafür** bieten, dass die **Zustellung von Aufhebungs- und neuem Sachbescheid auseinanderfallen** kann (wobei es wie gesagt unproblematisch ist, wenn die Datumsgrenze überschritten wird, dh der neue Sachbescheid um bis zu einen Tag vor dem Aufhebungsbescheid zugestellt wird). Dies bedeutet letztlich, dass dem **Verbindungsgebot konstitutive Wirkung zukommt**.⁴²

Dies müsste dann aber konsequenterweise auch für den - in den gegenständlichen BFG-Entscheidungen nicht problematisierten - Fall gelten, dass der **Sachbescheid nach dem Aufhebungsbescheid zugestellt** wird. Denn auch dann stellen sich Rechtsschutzüberlegungen; es könnten ja auch Gründe für eine Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid bestehen, wobei aber die Rechtsmittelfrist in unangemessener Weise verkürzt wird, wenn der neue Sachbescheid nicht in hinreichendem zeitlichen Zusammenhang zum Aufhebungsbescheid zugestellt wird.⁴³

1

Der Standard, IT-Panne in der Finanz sorgt für Aufregung und könnte den Staat viel Geld kosten, (6. 2. 2026; <https://www.derstandard.at/story/3000000311342/it-panne-in-der-finanz-sorgt-fuer-aufregung-und-koennte-den-staat-viel-geld-kosten> [abgefragt 20. 3. 2026]).

2

[BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#) betreffend [§ 299 BAO](#) (Amtsrevision anhängig zu [Ro 2026/15/0015](#)); [BFG 19. 1. 2026, RV/6100317/2025](#) betreffend [§ 299 BAO](#) (Amtsrevision anhängig zu [Ro 2026/15/0008](#)); [BFG 6. 2. 2026, RV/6100162/2025](#) betreffend [§ 299](#) und betreffend [§§ 303 ff BAO](#) (Amtsrevision anhängig); [BFG 16. 2.2026, RV/3100028/2026](#) betreffend [§ 303 ff BAO](#) (Amtsrevision anhängig).

3

Vgl dazu [BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#) "Nur bei den Bescheiden für 2014 und 2015 wurden die Aufhebungsbescheide, wie verfahrensrechtlich vorgesehen, jeweils vor den Umsatzsteuerbescheiden zugestellt.". Dazu auch ausdrücklich [BFG 16. 2.2026, RV/3100028/2026](#): "Kein verfahrensrechtliches Problem stellt sich nach Ansicht des erkennenden Gerichtes in jenen Fällen, in welchen die neuen Sachbescheide nach dem jeweils dazugehörigen Wiederaufnahmebescheid ergingen [...]".

4

Siehe insb [BFG 6. 2. 2026, RV/6100162/2025](#), in dem beide Aufhebungstatbestände vorkamen; idS auch [BFG 16. 2.2026, RV/3100028/2026](#).

5

[BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#); gleichlautend [BFG 19. 1. 2026, RV/6100317/2025](#) und [BFG 6. 2. 2026, RV/6100162/2025](#); vgl auch [BFG 16. 2. 2026, RV/3100028/2026](#). Dies entspricht der stRsp: [VwGH 26. 1. 2023, Ra 2022/16/0112](#) mHa [ErläutRV 270 BlgNR 23. GP 13](#) und [VwGH 31. 7. 2013, 2009/13/0105](#).

6

[BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#); ebenso [BFG 16. 2. 2026, RV/3100028/2026](#); vgl auch [BFG 6. 2. 2026, RV/6100162/2025](#).

7

[BFG 16. 2. 2026, RV/3100028/2026](#).

8

[BFG 19. 1. 2026, RV/6100317/2025](#).

9

Vgl idS [BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#); 19. 1. 2026, [RV/6100317/2025](#).

10

Der Standard, IT-Panne in der Finanz sorgt für Aufregung und könnte den Staat viel Geld kosten (6. 2. 2026; <https://www.derstandard.at/story/3000000311342/it-panne-in-der-finanz-sorgt-fuer-aufregung-und-koennte-den-staat-viel-geld-kosten> [abgefragt 20. 3. 2026]).

11

[BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024.](#)

[12](#)

[BFG 19. 1. 2026, RV/6100317/2025.](#)

[13](#)

[BFG 6. 2. 2026, RV/6100162/2025.](#)

[14](#)

[BFG 16. 2. 2026, RV/3100028/2026.](#)

[15](#)

[BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#) (betreffend [§ 299 BAO](#)).

[16](#)

[BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#); 19. 1. 2026, [RV/6100317/2025](#) (beide betreffend [§ 299 BAO](#)). In [BFG 6. 2. 2026, RV/6100162/2025](#) (betreffend [§ 299](#) und [§§ 303 ff BAO](#)) hat das BFG auf die Entscheidung des [VwGH 11. 12. 2019, Ra 2019/13/0091](#) verwiesen, wonach auch bei zwei Beschwerdevorentscheidungen diese in der gebotenen, gedanklich logischen Reihenfolge zu ergehen haben, nämlich Aufhebungsbescheid vor Sachbescheid.

[17](#)

[BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#); 19. 1. 2026, [RV/6100317/2025](#) jeweils mHa [VwGH 5. 9. 2024, Ra 2023/16/0121](#). So ebenfalls [BFG 16. 2. 2026, RV/3100028/2026](#). Der mit "res iudicata" belastete spätere Sachbescheid war daher ersatzlos aufzuheben: [BFG 19. 1. 2026, RV/6100317/2025](#).

[18](#)

[BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#); 19. 1. 2026, [RV/6100317/2025](#). In [BFG 6. 2. 2026, RV/6100162/2025](#) wurden die Aufhebungsbescheide hingegen nicht bekämpft.

[19](#)

[BFG 16. 2. 2026, RV/3100028/2026.](#)

[20](#)

[BFG 16. 2. 2026, RV/3100028/2026.](#)

[21](#)

[BFG 16. 2. 2026, RV/3100028/2026.](#)

[22](#)

[BFG 16. 2. 2026, RV/3100028/2026](#): "[...] treten diese Erstbescheide wieder in Kraft."

23

[BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#) und 19. 1. 2026, [RV/6100317/2025](#) dürften eher von einer endgültigen Derogation ausgehen: *"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. [...] Existiert der zu ersetzende (,alte') Bescheid nun nicht mehr, so geht ein erst danach erlassener Aufhebungsbescheid, der diesen ,alten' Bescheid aufheben will, ins Leere"*; im Übrigen wird auf [VwGH 22. 5. 2014, Ro 2014/15/0008](#) und auf *Grünwald*, aaO verwiesen. [BFG 6. 2. 2026, RV/6100162/2025](#) verweist auf [VwGH 22. 5. 2014, Ro 2014/15/0008](#) und auf *Grünwald*, aaO, enthält aber sonst keine näheren Ausführungen.

24

Grünwald, Der doppelt erlassene Bescheid im Abgabenverfahren, SWK 2025, 848 (849): *"Aufgrund eines Verstoßes gegen den Grundsatz ,ne bis in idem' ist der zweite Bescheid aufzuheben, wodurch der erste wieder dem Rechtsbestand angehört."* *Grünwald*, Der doppelt erlassene Bescheid im Abgabenverfahren, SWK 2025, 803 (807 f): *"Da nicht von einer endgültigen Derogation des früheren Bescheides durch den späteren auszugehen ist, lebt der erste Bescheid durch die Aufhebung des rechtswidrigen zweiten Bescheides wieder auf und gehört somit ab diesem Zeitpunkt wieder dem Rechtsbestand an."*

25

[VwGH 21. 5. 2001, 2001/17/0043](#); weiters [BFG 22. 8. 2024, RV/7102943/2024](#); *Ritz/Koran*, BAO⁸ (2025) § 92 Rz 4.

26

Bemerkenswert ist allerdings, dass das BFG diese Konsequenz selbst nicht zieht, da es in seiner Entscheidung [RV/3100028/2026](#) - wie oben erwähnt - gerade nicht von einer endgültigen Derogation ausgeht.

27

Siehe auch nochmals [VwGH 21. 5. 2001, 2001/17/0043](#) sowie die weiteren Nachweise in FN 25.

28

[VwGH 26. 2. 2013, 2010/15/0064](#); *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 93 Rz 8.

29

Ritz/Koran, BAO⁸ § 93 Rz 24 mwN der Rsp.

30

Siehe oben Kapitel 2.

31

Inwieweit diese Vorgehensweise gegen [§ 98 Abs 1a BAO](#) verstößt, soll hier dahingestellt bleiben.

[32](#)

Siehe oben Kapitel 4.

[33](#)

Siehe nochmals die zitierte Rsp in [BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#) (betr [§ 299 BAO](#)) sowie in *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 299 Rz 45 und § 307 Rz 7.

[34](#)

[BGBl 1961/194](#).

[35](#)

[ErläutRV 228 BlgNR 9. GP 74](#): "Durch die Fassung des § 307 Abs. 1 soll ferner bewirkt werden, daß der bisherige Bescheid erst mit der das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung aufgehoben, und zwar zur Gänze aufgehoben wird [...]".

[36](#)

[AB 1128 BlgNR 21. GP 16](#): "Die Pflicht zur Verbindung des aufhebenden Bescheides mit dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid folgt dem für Wiederaufnahmen geltenden [§ 307 Abs. 1 BAO](#)."

[37](#)

[BGBl I 2002/97](#). Die damalige Fassung entspricht - abgesehen vom zweiten Satz über die Zuständigkeit - der heutigen Fassung.

[38](#)

Vgl zB [VwGH 11. 12. 2025, Ra 2024/01/0068](#): "Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung".

[39](#)

In diese Richtung weist auch die Revisionsbegründung in [BFG 1. 12. 2025, RV/7100567/2024](#) und 19. 1. 2026, [RV/6100317/2025](#): "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". AA offenbar Stoll, BAO-Kommentar III (1994) 2960 zu [§ 307 Abs 1 BAO](#): "Aus dem Verbindungsgebot ergibt sich weiters, daß der Wiederaufnahmsbescheid und der Erneuerungsbescheid gleichzeitig (wenn auch in der gebotenen gedanklich logischen Reihenfolge) zu ergehen haben. Keineswegs darf vor der Entscheidung über die Wiederaufnahme (vor der Erlassung des Wiederaufnahmsbescheides) der neue (geänderte) Sachbescheid ergehen." Ein solcher Sachbescheid wäre inhaltlich rechtswidrig (Stoll, aaO, mHa VwGH 9. 11. 1983, 82/13/38 und 21. 9. 1988, [87/13/222](#)).

[40](#)

IdS *Grünwald*, Das Bescheidverbindungsgebot, AVR 2026, 18 (18).

[41](#)

Siehe [VfGH 11. 12. 1986, G 119/86](#).

[42](#)

IdS auch *Stoll*, BAO 2961 zu [§ 307 Abs 1 BAO](#): "*Die Verbindung von Wiederaufnahms- und Erneuerungsbescheid ist eine rechtliche Bedingung der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme und der neuen Sacherledigung*". Aufgrund der historischen Auslegung muss diese Aussage uE auch für [§ 299 Abs 2 BAO](#) gelten.

[43](#)

Wann hier eine Rechtswidrigkeit vorliegt und welche Bescheide diesfalls (wenn überhaupt) aufzuheben sind, wird in der Literatur kontrovers diskutiert (zB *Grünwald*, AVR 2026, 18 ff) und soll hier offen bleiben.