

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Berufungssache des Berufungswerbers B vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, diese vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH, diese vertreten durch den Geschäftsführer Mag Dr Robert Schloß, dieser vertreten durch Mag Markus Ulmer, über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung vom 26.10.2008 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 22.10.2008, betreffend Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuer für das Jahr 1989 vom 13. August 2008, zu Recht erkannt:

I Die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte die Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuer 1989 infolge Hervorkommens eines neuen Beweismittels in einem näher bezeichneten Gewinnfeststellungsverfahren. Der Antrag stützte die Rechtsansicht, dass das Hervorkommen der Nichtigkeit des Bescheides im Gewinnfeststellungsverfahren ein novum repertum im nachfolgenden Einkommensteuerverfahren darstelle, auf den Individual-Erlass des BMF 28.10.2005, GZ BMF-010103/0042-VI/2005, von dem eine Ablichtung dem Antrag beigelegt war. Im Wiederaufnahmsantrag wurde darüber hinaus vorgetragen, dass Bescheidadressaten bereits vor Erlassung des ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheides vom 24.05.1991 verstorben seien, sodass im Grundlagenverfahren niemals tatsächlich ein Bescheid vorgelegen habe. Beispielahaft wurden vier Adressaten mit Name, Adresse und Todestag angeführt.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 22. Oktober 2008 wies die belangte Behörde (belBeh) den Antrag des Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO bezüglich des "gem § 295 BAO abgeänderte[n] Einkommensteuerbescheid[es] 1989 ausgestellt am 18.04.1997 Bescheidausstellung durch Abgabenbehörde 1. Instanz" wegen

Verspätung zurück. Nach Wiedergabe des Wortlauts der §§ 303 Abs 1, 304 BAO stellte die belBeh fest, dass gem § 209 Abs 3 BAO absolute Verjährung eingetreten sei und der das Einkommensteuerverfahren 1989 abschließende Bescheid am 18.04.1997, und somit außerhalb von 5 Jahren, ergangen sei.

In der form- und fristgerecht erhobenen Berufung vom 26. November 2008 wies der Bw darauf hin, dass im Grundlagenverfahren ein Nichtbescheid vorliege und das Wohnsitzfinanzamt zu Unrecht den in Rede stehenden Einkommensteuerbescheid des Bw zu dessen Nachteil abgeändert habe. Rechtlich wurden zwei Gründe ins Treffen geführt, die bei verständiger Würdigung alternativ aufzufassen sind.

#### **Primärer Berufungsgrund:**

Bereits der ursprüngliche Feststellungsbescheid der A Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der G GmbH und ehemalige atypisch stille Gesellschafter, in der Folge kurz: Mitunternehmerschaft) vom 24. Mai 1991 habe verstorbene Personen als Adressaten ausgewiesen, weshalb im Grundlagenverfahren niemals ein rechtswirksamer Feststellungsbescheid ergangen sei, sondern vielmehr die Feststellungserklärung für das Jahr 1989 nach wie vor unerledigt sei. Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung des Bw mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhänge (Ellinger-Kramer-Sutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu § 209a BAO Anm 11; Ritz Bundesabgabenordnung § 209a Rz 7).

#### **Alternativer Berufungsgrund:**

Aber selbst dann, wenn man den Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 nicht als Nichtbescheid qualifizieren würde, wäre hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 in der im Spruch bezeichneten Fassung keine Verjährung eingetreten, weil die Behörde diesfalls aufgrund der Zurückweisungsbescheide [im Feststellungsverfahren] gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müsste, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides im Grundlagenverfahren neu erlassen habe.

Daher könne gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Verwaltung zu vertreten hat (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Pflichtigen eintrete. Aus diesem Grund beantrage der Bw ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden hat.

Die Berufung wurde mit Bericht vom 27. November 2013 unmittelbar zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

In die elektronischen Abgabenakten der beispielhaft im Wiederaufnahmsantrag angeführten Personen wurde Einsicht genommen, um die Richtigkeit der Angaben bezüglich deren Ablebens bereits vor Erlassung des ursprünglichen Feststellungsbescheides zu überprüfen.

### **Über die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung wurde erwogen**

#### **Rechtslage ab 2014:**

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die Ausfertigung von noch vor dem 1. Jänner 2014 verkündeten Rechtsmittelentscheidungen hat jedoch noch im Namen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz nach den zum 31. Dezember 2013 geltenden Verfahrensbestimmungen zu erfolgen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

Gegenständlicher Berufungsschriftsatz fällt unter leg. cit. und ist daher als Bescheidbeschwerde zu erledigen.

#### **Rechtzeitigkeit und Begründetheit der Berufung**

Der Berufungsschriftsatz vom 26. Oktober 2008 ist am 26. November 2008 bei der belBeh eingelangt, sodass an diesem Tag die Berufung rechtswirksam geworden ist. Das Kuvert wurde nicht vorgelegt. Demgegenüber ist die Zustellung des angefochtenen Bescheides mangels Zustellnachweises unbekannt.

Der 22. Oktober 2008 war ein Mittwoch; ein angenommener Postlauf von drei Tagen ergibt eine zu vermutende Zustellung am Montag, den 27. Oktober 2008.

Die als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung ist form- und fristgerecht, aber unbegründet.

## Rechtsgrundlagen

Nach § 209 Abs 3 BAO idF BGBI I 180/2004 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches ( § 4 BAO ). Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabenpflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabenpflicht.

§ 295 BAO in der im konkreten Fall anzuwendenden Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2001 (BGBI I Nr 76/2011) lautete:

*„(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.*

*(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.*

*(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.“*

§ 303 Abs 1 BAO regelt die Wiederaufnahme eines Verfahrens auf Antrag und ordnete an:

*„(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

§ 304 BAO idF BGBI I 57/2004 sah vor:

„Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

1. innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder

2. vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides

eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.“

§ 209a BAO idF BGBI I 180/2004 bestimmte:

„(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abweichen werden.“

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist folgender **Sachverhalt** als rechtserheblich festzustellen:

Der Bw hat sich für das Jahr 1989 an besagter Mitunternehmerschaft als unechter stiller Gesellschafter beteiligt. Die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 wurde am 27. September 1990 beim zuständigen Betriebsfinanzamt eingereicht. Mit Bescheid vom 24. Mai 1991 wurden die gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmerschaft zunächst einheitlich und gesondert erklärungskonform festgestellt. Bei der Mitunternehmerschaft handelt es sich um eine Publikumsgesellschaft mit über 900 unechten stillen Gesellschaftern.

Bereits der Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 führt als Bescheidadressaten zum Teil bereits verstorbene Personen an:

- Adressat1, verstorben am T1.M1.1990;
- Adressat2, verstorben am T2.M2.1990;
- Adressat3, verstorben am T3.M3.1990;
- Adressat4 verstorben am T4.03.1991.

Im Jahr 1997 wurden bei der Mitunternehmerschaft die Jahr 1989 bis 1991 einer Betriebsprüfung unterzogen und in der Folge für das Jahr 1989 am 10. Februar 1997 ein neuer Feststellungsbescheid an die "A AG LB GmbH und Gesellschafter" erlassen, gegen den mit Schriftsatz vom 17. April 1997 das Rechtsmittel der Berufung erhoben wurde. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 wurde die Berufung von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland als unbegründet abgewiesen, wogegen Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben wurde. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerde mit Beschluss VwGH 27.02.2008 2002/13/0224 , zurückgewiesen, weil der Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 wegen Adressierungsfehler keine Bescheidqualität erlangt hat. Insbesondere war der Feststellungsbescheid auch an verstorbene Personen adressiert. In weiterer Folge wurde die Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid des Finanzamtes zurückgewiesen.

Der elektronische Akt des Bw weist als verfahrensabschließenden Bescheid für die Einkommensteuer 1989 den Bescheid vom 20. April 1997 aus.

Mit Schriftsatz vom 24. Juli 2008 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1989 gestellt, der mit gegenständlich angefochtenem Bescheid vom 22. Oktober 2008 zurückgewiesen wurde.

### **Beweiswürdigung:**

Als Beweis für das Ableben der im Wiederaufnahmeantrag angeführten Bescheidadressaten wurden keine Beweismittel (zB Sterbeurkunden) vorgelegt, obgleich dazu der Bw behauptungs- und beweispflichtig ist. Anbringen iSd § 85 BAO, die sich auf Beweismittel stützen, sind - neben anderen Voraussetzungen - dann *lege artis*, wenn diese Beweismittel als Beilagen dem Anbringen nachvollziehbar angeschlossen sind.

Die Einsichtnahme in die elektronischen Steuerakten der genannten verstorbenen Bescheidadressaten der Gewinnfeststellungsbescheid ergab, dass in keinem Fall das Sterbedatum in den Grunddaten erfasst und nur in zwei Fällen die Bezeichnung des Abgabepflichtigen auf "Verl n" bzw "Erb Gem n" geändert worden ist. In den zwei weiteren Fällen werden die Steuerakten als lebend geführt. Aus den Steuerakten der beiden erstgenannten Adressaten ging jedoch hervor, dass ab dem 1991 keine Einkommensteuer-Veranlagung mehr stattgefunden hat. Es besteht daher kein vernünftiger Grund, die Angaben im Wiederaufnahmeantrag anzuzweifeln, weshalb ihnen Glauben geschenkt wird.

## rechtliche Beurteilung

Entsprechend dem - für das BFG *nicht* bindenden - Individual-Erlass hat die belBeh mit dem angefochtenen Bescheid die Nichtigkeit des "Grundlagenbescheides" der Mitunternehmerschaft als neu hervorgekommene Tatsache und § 303 Abs 1 lit b BAO als erfüllt angesehen. In diesem Zusammenhang wird zunächst bemerkt, dass nach Ansicht des BFG einerseits in der neuen rechtlichen Beurteilung des Feststellungsbescheides als Nichtbescheid kein novum repertum iSd § 303 Abs 1 lit b BAO zu erblicken ist und andererseits die Frist des § 303 Abs 2 BAO nicht gewahrt wurde (s ausführlich UFS 09.12.2009, RV/3596-W/09 mwN).

Infolge Verweises auf § 304 BAO in § 209a Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde beide in den Littera a und b normierten Tatbestände zu prüfen und für die Zurückweisung aus Gründen der Verspätung beide Tatbestände auszuschließen. Die Voraussetzungen des § 304 lit a BAO hat die belBeh deshalb als nicht erfüllt angesehen, weil absolute Verjährung eingetreten sei. Dagegen bestehen keine Bedenken, denn "*die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs 3 BAO) begrenzt auch die Frist des § 304 lit a BAO*" (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 304, Tz 5 mwN). Bei der veranlagten Einkommensteuer für 1989 trat mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Festsetzungsverjährung ein und der Wiederaufnahmsantrag wurde erst im Jahr 2008 gestellt.

Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit Steuerreformgesetz 2005, BGBI I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, da die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist jedenfalls schon mit Ablauf des Jahres 2004 - und damit jedenfalls vor Antragstellung auf Wiederaufnahme - eintrat (nochmals UFS RV/3596-W/09 ergangen zur selben Mitunternehmerschaft).

Nach der in der Berufung vertretenen Rechtsansicht hätte die belBeh gerade die Anwendbarkeit des § 304 lit a BAO nicht ausschließen dürfen, sodass zunächst diese Frage zu beantworten ist.

Zum **primären Berufungsgrund** ist zu sagen, dass in der Nichtentscheidung über eine Feststellungserklärung eine Verletzung der Entscheidungspflicht zu erblicken ist, jedoch diese Rechtsverletzung in jenem Verfahren zu rügen ist, in dem die Rechtsverletzung vorliegt, und das ist das Gewinnfeststellungsverfahren der Mitunternehmerschaft. Der Verletzung der Entscheidungspflicht ist mit Säumnisbeschwerde zu begegnen.

Außer Frage steht, dass die Feststellungserklärung im Grundlagenverfahren vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Zum Ritz-Zitat wird bemerkt, dass der Eintritt der Verjährung *eingeschränkt* auf Erledigung von Anträgen und *Pflichterklärungen*, *die zu einer Gutschrift führen*, nicht entgegensteht. Die in der Berufung außer Acht

gelassene Gutschrift ist eine conditio sine qua non, um eine Pflichterklärung einem Antrag gleichhalten zu können. Die Frage, ob die Feststellungserklärung darunter zu subsumieren ist, hat jedoch das Betriebsfinanzamt der Mitunternehmerschaft zu beantworten. Bei lebensnaher Würdigung wird anzunehmen sein, dass das Betriebsfinanzamt die nach wie vor unerledigte Feststellungserklärung im Sinne der Feststellungen der Betriebsprüfung erledigen würde, weshalb ein heute erlassener Feststellungsbescheid solange keine Änderungen im Einkommensteuerverfahren des Bw herbeiführen würde, solange nicht im Grundlagenverfahren einer davon abweichenden Rechtsansicht zum Durchbruch verholfen wird. Dieses Begehr wird daher im falschen Verfahren erhoben.

Zum **alternativ erhobenen Berufungsgrund** ist Folgendes auszuführen:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass auch dieser Berufungsgrund das Unterbleiben eines neuen Feststellungsbescheides im Grundlagenverfahren im Fokus hat und daher in jenem Verfahren zu erhebe wäre.

Beachtlich ist aber auch, dass im Grundlagenverfahren beide als Feststellungsbescheide intendierte Erledigungen in Wahrheit Nichtbescheide darstellen. Ob ein Nichtbescheid vorliegt oder nicht, ist die Beantwortung der Rechtsfrage, ob eine behördliche Erledigung sämtliche konstitutiven Bescheidmerkmale enthält oder nicht. Es ist aber nicht einleuchtend, weshalb die Bindung an einen anderen Nichtbescheid bzw die Herstellung eines Rechtszustandes entsprechend dem ursprünglichen Nichtbescheid rechtskonform sein soll. Es besteht nach § 295 BAO kein subjektives Recht des Abgabepflichtigen auf Bindung an einen beliebigen Nichtbescheid, nur weil dessen Auswirkungen im Abgabenverfahren für ihn günstiger sind als ein anderer Nichtbescheid.

Sowohl im bis 31.12.2013 geregelten Berufungs- als auch im seit 01.01.2014 vorgesehenen Bescheidbeschwerdeverfahren ist ausschließlich die Verletzung subjektiver Rechte geeignet, die Rechtswidrigkeit eines Bescheides aufzuzeigen.

§ 209a BAO regelt nur den Fall eines Berufungsverfahrens. Ein rechtswirksames Berufungsverfahren bedingt jedoch einen Bescheid, gegen den wiederum die Berufung gerichtet ist. Stellt sich nachträglich heraus, dass die behördliche Erledigung bei rechtlicher Betrachtung ein Nichtbescheid ist, so verliert auch die Berufung die besondere Fähigkeit der Spruchanfechtung und ist nur mehr als einfacher Schriftsatz anzusehen.

§ 209a Abs 2 BAO spricht aber davon, dass "*eine Abgabenfestsetzung ... von der Erledigung einer Berufung abhängt*" und erfasst normale Schriftsätze nicht. Im Übrigen wurde die gegen den Feststellungsbescheid gerichtete Berufung formal erledigt, indem auch diese zurückgewiesen wurde. Die ursprüngliche Annahme als Bescheid stellte sich als Rechtsirrtum heraus. Auf Nichtbescheide und Nichtberufungsverfahren ist § 209a BAO nicht anwendbar.

Gleiches gilt für § 295 BAO; auch diese Norm regelt nur die Beachtlichkeit von Rechtsfolgen von (Grundlagen)Bescheiden in abgeleiteten Verfahren und ist daher auf Nichtbescheide im Grundlagenverfahren ebenfalls nicht anwendbar.

Die Nichtigkeit eines vorgelagerten Bescheides belastet den auf diesen aufbauenden Bescheid nur mit einfacher Rechtswidrigkeit. Die Nichtigkeit eines Bescheides erweist sich stets im nachfolgenden Verfahren, denn ein Nichtbescheid ist der formalen Rechtskraft nicht fähig und erlangt aus diesem Grunde keine Normativität und kann keine Rechtsfolgen auslösen. Ein Nichtbescheid ist daher nicht vollstreckbar. Dass die gegen einen Nichtbescheid erhobene Berufung zurückzuweisen ist, ist also lediglich eine indirekte Beweisführung für die mangelnde Bescheidqualität. Ein mit Rechtsmittel angefochtener Vollstreckungsbescheid, der einen nichtigen Abgabenbescheid exekutiert, ist jedoch aufzuheben. Keine andere Überlegung gilt im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid, Bescheide niederer und höherer Ordnung.

Handelt es sich bei einer als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung um einen Nichtbescheid, ist eine darauf gestützte Änderung gemäß § 295 Abs 1 BAO rechtswidrig. Der gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderte Bescheid wäre im Falle seiner Bekämpfung mit Berufung aufzuheben oder seit dem AbgÄG 2011 auf Antrag einer Partei gemäß § 295 Abs 4 BAO aufzuheben (VwGH 26.02.2015, 2012/15/0127 ; VwGH 2010/15/0090 , 24.10.2013).

Der Vorwurf, die Abgabenbehörden hätten den Eintritt der Verjährung zu verantworten, wird zu Unrecht erhoben, weil die steuerliche Vertretung im Grundlagenverfahren vom Ableben der adressierten Personen Kenntnis hatte und sogar die Berücksichtigung der Erben als Rechtsnachfolger und Bescheidadressaten vor der FLD eingewendet hat. Dass dieser Umstand nicht hätte gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid eingewendet werden können, behauptet auch die Berufung nicht.

Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritts der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig ist (nochmals UFS RV/3596-W/09).

Der Feststellung, dass der von der belBeh ins Treffen geführte Bescheid vom 18. April 1997 den maßgeblichen Bescheid iSd § 304 lit b BAO darstellt und der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag außerhalb der dort bestimmten Frist von fünf Jahren eingebbracht wurde, tritt die Berufung nicht entgegen.

Damit kann der belBeh nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie den Wiederaufnahmsantrag zurückgewiesen hat, weil die Merkmale des § 304 BAO nicht erfüllt werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer 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.

Im vorliegenden Fall hat der Bw den - auf einen nichtigen Grundlagenbescheid basierenden - abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 rechtskräftig werden lassen und den Wiederaufnahmsantrag außerhalb der Fristen der §§ 209 Abs 3 und 304 BAO gestellt, weshalb die belBeh diesen wegen Verspätung zurückgewiesen hat. Durch die Zurückweisung des Antrages aus diesem Grund wurde der Bw - infolge der Verweisung des § 295 Abs 2 auf § 304 BAO - nicht in Rechten verletzt. Dabei konnte sich das BFG auf die analog anzuwendende, zu § 295 Abs 4 BAO ergangene Judikatur des VwGH stützen (VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0047 ; VwGH 01.06.2017, Ra 2015/15/0031 ).

Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 27. März 2019