



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 3

GZ. RV/0111-I/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hoffmann & Kammerstetter Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstraße 83a, vom 28. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Juni 2005 betreffend den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz Bw.) wies in seiner am 12. 7. 1994 beim Finanzamt Innsbruck eingereichten Einkommensteuererklärung für 1992 negative Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von -525.000 S im Zusammenhang mit einer stillen Beteiligung an der M-GmbH aus. Die erklärungsgemäße Veranlagung mit Einkommensteuerbescheid vom 16. 2. 1995 führte zu einer Gutschrift in Höhe von 261.892 S. Ein hieraus resultierendes Abgabenguthaben in gleicher Höhe wurde an den Bw. am 11. 4. 1995 zurückgezahlt.

1.2. Im Jahr 1997 fand bei der M-GmbH eine abgabenbehördliche Prüfung über die Jahre 1992 bis 1994 statt, bei der unter anderem verdeckte Gewinnausschüttungen für den gesamten Prüfungszeitraum festgestellt wurden. Für die darauf entfallende Kapitalertragsteuer wurde die M-GmbH mit Bescheiden vom 27. 1. 1998 zur Haftung und Zahlung gemäß § 95 Abs. 2 EStG herangezogen. Weiters ergingen an die M-GmbH mit Ausfertigungsdatum 9./17. 2. 1998 Wiederaufnahme- und geänderte Sachbescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 bis 1994.

In Bezug auf den Bw. wurde bei dieser abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt, dass eine (atypisch) stille Beteiligung an der M-GmbH aufgrund einer verspäteten Offenlegung gegenüber dem Finanzamt steuerlich erst ab dem Jahr 1995 anzuerkennen sei. In der Folge wurden an den Bw. mit Ausfertigungsdatum 16. 2. 1998 Bescheide erlassen, mit welchen das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1992 von Amts wegen wieder aufgenommen und ausgesprochen wurde, dass eine Veranlagung der Einkommensteuer 1992 unterbleibt. Dies führte zu einer Einkommensteuernachforderung in Höhe von 261.892 S.

1.3. Mit Eingabe vom 27. 2. 1998 brachte der Bw. unter Anführung sowohl seiner eigenen Steuernummer (xxx/xxxx) als auch jener der M-GmbH (yyy/yyyy) eine Berufung ein, die sich laut Betreff des Schreibens „gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 27. 1. 1998“ richtete. Diese Berufung lautete wörtlich:

„Sehr geehrte Damen und Herren,
ich erhebe innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide der M...GmbH für die Jahre 1992 bis 1994. Gleichzeitig beantrage ich eine Akteneinsicht in die Akten der Betriebsprüfung, die von meinem Steuerberater vorgenommen werden wird. Eine weitere Begründung zu dieser Berufung folgt...“

1.4. Mit Schreiben vom 14. 4. 1998 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung des aus der Nichtveranlagung der Einkommensteuer 1992 resultierenden Abgabenbetrages. Ausgeführt wurde, dass das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1992 wieder aufgenommen und vom Bw. Einkommensteuer in Höhe von 261.892 S nachgefordert worden sei. Am 27. 2. 1998 sei „gegen diese Wiederaufnahme“ Berufung erhoben worden. Der steuerliche Vertreter habe noch keine Begründung zu dieser Berufung ausarbeiten können, weil ihm der Akt nicht vorgelegt worden sei und er die betreffenden Unterlagen vom Innsbrucker Kollegen (Anm.: steuerlicher Vertreter der M-GmbH) anfordern habe müssen. Beantragt werde die Aussetzung der Einhebung des „von der Berufung betroffenen Betrages“ (261.892 S) bis zur Erledigung dieser Berufung.

1.5. Mit Bescheid vom 8. 6. 1998 bewilligte das Finanzamt die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 in Höhe von 261.892 S.

1.6. Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 24. 6. 2005 verfügte das Finanzamt den Ablauf der Aussetzung der Einkommensteuer 1992 mit der Begründung, dass die Aussetzung infolge Berufungserledigung ablaufe. Gleichzeitig wurden vom ausgesetzten Abgabenbetrag Aussetzungszinsen (4.878,49 €) festgesetzt.

Wie einem internen Schreiben des Finanzamtes vom 5. 12. 2005 zu entnehmen ist, wurde der Ablauf der Aussetzung der Einkommensteuer 1992 offenbar im Hinblick darauf verfügt, dass von der M-GmbH am 5. 2. 1998 bzw. 5. 3. 1998 eingebrachte Berufungen gegen die unter Punkt 1.2. angeführten Bescheide mit zweiten Berufungsvorentscheidungen vom 5. 4. 2005

bzw. 25. 4. 2005 erledigt wurden, indem von einer Abgabenfestsetzung gemäß § 206 lit. b BAO Abstand genommen wurde.

1.7. Nach mehreren Fristverlängerungsansuchen erhob der steuerliche Vertreter des Bw. mit Eingabe vom 28. 10. 2005 Berufung gegen den Bescheid vom 24. 6. 2005 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992. Darin wurde zusammengefasst ausgeführt, dass die der bewilligten Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 zugrunde liegende Berufung noch nicht erledigt worden sei. Mangels Berufungserledigung im Sinn des § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO sei die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 unzulässig, zumal auch ein Widerruf im Sinn des § 294 BAO „seitens meines Klienten“ nicht vorgenommen worden sei. Somit sei die Aussetzung wieder in Kraft zu setzen und erst nach der zukünftigen Erledigung der Berufung „aufzuheben“.

1.8. Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. 1. 2006 gab das Finanzamt der Berufung gegen die Ablaufverfügung vom 24. 6. 2005 mit der Begründung keine Folge, dass das Vorliegen einer Berufung essenzielles Tatbestandsmerkmal für die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung sei. An dieser Voraussetzung fehle es im Streitfall, weil gegen die Bescheide vom 16. 2. 1998 betreffend Wiederaufnahme- bzw. Nichtveranlagung der Einkommensteuer 1992 keine Berufung erhoben worden sei.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass der Bw. nie als atypisch stiller Gesellschafter der M-GmbH anerkannt und daher auch kein Feststellungsverfahren (§ 188 BAO) durchgeführt worden sei. Der Vertrag vom 28. 12. 1992 über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft sei dem Finanzamt erst am 1. 8. 1995 bekannt gegeben worden und sei das Gesellschaftsverhältnis bereits mit Wirkung vom 30. 9. 1993 aufgelöst worden.

1.9. In einem an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 9. 2. 2006 bemängelte der steuerliche Vertreter, dass er der Berufungsvorentscheidung keine rechtliche Begründung für die Ablaufverfügung entnehmen könne. Selbst wenn „unter Umständen“ die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 zu Unrecht bewilligt worden wäre, könne der Ablauf nicht „außerhalb der im Gesetz angeführten Gründe“ verfügt werden. Somit werde um Mitteilung der für die Ablaufverfügung maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen ersucht. Weiters sei zu bedenken, dass sich selbst bei einem gesetzeskonformen Ablauf der Aussetzung die Frage der Verjährung „dieser Abgaben“ stelle.

1. 10. Im Antwortschreiben vom 20. 2. 2006 wies das Finanzamt den steuerlichen Vertreter neuerlich darauf hin, dass zwar mit Eingabe vom 14. 4. 1998 ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 gestellt worden sei, jedoch keine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1992 vom 16. 2. 1998 erhoben worden sei. Da bei ausgesetzten Abgaben keine Verjährung eintrete, sei die Einkommensteuer für 1992 nicht verjährt. Der Ab-

lauf der Aussetzung sei im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verfügen gewesen, auch wenn § 212a Abs. 5 BAO den Ablauf im Fall einer zu Unrecht erteilten Aussetzungsbewilligung nicht regle. Weiters bezog sich das Finanzamt darauf, dass die (unter Punkt 1.6. angeführten) Berufungen der M-GmbH am 25. 4. 2005 erledigt worden seien.

1. 11. Im Vorlageantrag vom 28. 2. 2006 wurde der Berufungsstandpunkt wiederholt. Weiters brachte der steuerliche Vertreter vor, er könne nicht beurteilen, ob gegen den Einkommensteuerbescheid 1992 Berufung erhoben worden sei, weil er die M-GmbH und den Bw. als atypisch stillen Gesellschafter in dieser Angelegenheit nicht vertreten habe. Steuerlicher Vertreter der M-GmbH sei Mag. S. in Innsbruck gewesen, der mittlerweile verstorben sei. Es bestehe jedoch kein Grund zur Annahme, dass seinerzeit keine Berufung „gemacht“ und trotzdem eine Aussetzung bewilligt worden sei, zumal eine Aussetzung ohne vorangegangene Anmerkung einer Berufung „wahrscheinlich“ gar nicht möglich sei. Unter der Annahme, dass seinerzeit eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1992 eingebracht wurde, hätte der Ablauf der Aussetzung nur aufgrund einer Erledigung dieser Berufung verfügt werden dürfen. Sollte aus irgendeinem Grund ein acht Jahre altes Rechtsmittel betreffend einen vierzehn Jahre zurückliegenden Sachverhalt nicht mehr auffindbar sein, könne dies nicht zu Lasten des Bw. gehen. Die Ausführungen des Finanzamtes zur angeblichen Nichtanerkennung eines atypisch stillen Gesellschaftsverhältnisses seien nicht sachdienlich, weil hievon lange vor der Übernahme der Vertretung des Bw. durch die Kanzlei des steuerlichen Vertreters gelegene Sachverhalte betroffen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Im vorliegenden Fall ist ausschließlich strittig, ob der Ablauf einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 im Betrag von 261.892 S mit dem angefochtenen Bescheid vom 24. 6. 2005 zu Recht verfügt wurde oder nicht.

Das Finanzamt vertritt den Standpunkt, der Ablauf der Aussetzung sei ungeachtet des Umstandes auszusprechen gewesen, dass die Aussetzungsbewilligung vom 8. 6. 1998 mangels einer Berufung betreffend Wiederaufnahme bzw. Nichtveranlagung der Einkommensteuer 1992 zu Unrecht erteilt worden sei. Hingegen erachtet der Bw. die Ablaufverfügung als rechtswidrig, weil der Ablauf nur anlässlich einer Berufungserledigung im Sinn der in § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO genannten Akte verfügt werden dürfe, woran es im Streitfall mangle.

2.2. Die Voraussetzungen für eine Aussetzung der Einhebung einer Abgabe sind im ersten Absatz des § 212a BAO normiert. Danach ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabe-

pflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehrten des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Aus dem klaren Wortlaut des § 212a Abs. 1 BAO folgt, dass die Einhebung einer Abgabe nur aussetzungsfähig ist, wenn ihre Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt (vgl. Ritz, BAO³, § 212a, Tz 6). Somit kommt eine Aussetzung der Einhebung ex lege nur dann in Betracht, wenn eine Berufung anhängig ist, von deren Ausgang die Höhe einer Abgabe abhängig ist (vgl. VwGH 6. 7. 2006, 2006/15/0193).

In der Berufungsvorentscheidung vom 31. 1. 2006 wurde die auf die Aktenlage gestützte Feststellung getroffen, dass der Bw. gegen den Wiederaufnahme- und/oder Nichtveranlagungsbescheid betreffend Einkommensteuer 1992 vom 16. 2. 1998 keine Berufung erhoben hat. Der steuerliche Vertreter hat im Aussetzungsantrag vom 14. 4. 1998 bloß behauptet, dass am 27. 2. 1998 „gegen diese Wiederaufnahme“ berufen worden sei. Tatsächlich war aber die (nicht vom steuerlichen Vertreter, sondern vom Bw. eingebrachte) Berufung vom 27. 2. 1998 gegen die Bescheide vom 27. 1. 1998 gerichtet, mit welchen die M-GmbH zur Haftung und Zahlung für die (von den eingangs erwähnten verdeckten Gewinnausschüttungen zu erhebende) Kapitalertragsteuer 1992 bis 1994 herangezogen worden war. Da der gesamte Inhalt dieser Berufung eindeutig war und eine allenfalls abweichende Absicht des Bw. nicht einmal andeutungsweise nach außen zum Ausdruck gekommen ist, konnte bzw. kann dieses Rechtsmittel nicht als eine gegen die Wiederaufnahme- bzw. Nichtveranlagung der Einkommensteuer 1992 gerichtete Berufung angesehen werden. Vielmehr ist die vom Bw. abgegebene, keiner weiteren Auslegung zugängliche Prozesserklärung maßgebend.

Andererseits besteht nicht der geringste aktenmäßige Anhaltspunkt dafür, dass der Bw. zusätzlich zu seiner Berufung vom 27. 2. 1998 gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide vom 27. 1. 1998 eine weitere Berufung gegen die Wiederaufnahme bzw. Nichtveranlagung der Einkommensteuer 1992 eingebracht hat. Somit ist die im Einklang mit dem gesamten Akteninhalt stehende Feststellung des Finanzamtes, gegen die zuletzt genannten Bescheide sei keine Berufung erhoben worden, nicht zu beanstanden.

Im Vorlageantrag vom 28. 2. 2006 wurde die Tatsache, dass weder die Wiederaufnahme noch die Nichtveranlagung der Einkommensteuer 1992 mit Berufung bekämpft wurde, nicht ausdrücklich bestritten. Wohl aber räumte der steuerliche Vertreter ein, nicht beurteilen zu können, ob „gegen den Einkommensteuerbescheid für 1992“ berufen worden sei, weil er in dieser Angelegenheit keine Vertretungsvollmacht gehabt habe. Bei den weiteren Ausfüh-

rungen im Vorlageantrag, eine solche Berufung könnte möglicherweise beim Finanzamt in Verstoß geraten sein, handelt es sich um reine Spekulationen, die nicht dazu geeignet sind, die gegenteiligen Feststellungen des Finanzamtes zu entkräften. Der in diesem Zusammenhang erhobenen Einwand, die allfällige Nichtauffindbarkeit einer vor Jahren eingebrachten Berufung könne nicht zu Lasten des Bw. gehen, geht somit ins Leere. Im Übrigen trifft es auch nicht zu, dass die Bewilligung einer Aussetzung ohne vorangegangene Anmerkung einer Berufung (aus EDV-technischen Gründen) nicht möglich ist, weshalb auf diesbezügliche Bedenken des steuerlichen Vertreters nicht näher eingegangen werden muss.

Aus den dargelegten Gründen ist dem Finanzamt darin zu folgen, dass die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 mit Bescheid vom 8. 6. 1998 zu Unrecht bewilligt wurde, weil kein Berufungsverfahren anhängig war, von dem die Höhe des ausgesetzten Abgabenbetrages (im Sinn des § 212a BAO) abhängig gewesen wäre.

Mangels Identität des Abgabenschuldners oder eines sonstigen rechtlichen Zusammenhangs bestand auch keine solche Abhängigkeit von der Erledigung der (auch) vom Bw. eingebrachten Berufung gegen die an die M-GmbH gerichteten Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1992 bis 1994. Somit stand dem verfügbaren Ablauf der Aussetzung der Einkommensteuer 1992 auch nicht der Umstand entgegen, dass diese Berufung vom 27. 2. 1998 offenbar keiner Erledigung (durch Zurückweisung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a i. V. m § 246 Abs. 1 BAO) zugeführt wurde. Wie bereits unter Punkt 1.6. erwähnt, wurde die Berufung der M-GmbH vom 5. 2. 1998 gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide vom 27. 1. 1998 mit Berufungsvorentscheidung vom 5. 4. 2005 erledigt.

2.3. Zu prüfen bleibt noch, ob das Finanzamt den Ablauf einer zu Unrecht bewilligten Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 verfügen durfte, obwohl es aus den dargelegten Gründen zu keiner Berufungserledigung im Sinn des § 212a Abs. 5 BAO gekommen ist.

Diese Bestimmung lautet wie folgt:

„(5) Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden a) Berufungsvorentscheidung oder b) Berufungsentscheidung oder c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) nicht aus.“

Der Bw. vertritt im Ergebnis die Ansicht, der dritte Satz dieser Bestimmung sei so zu verstehen, dass darin ein Verbot enthalten sei, dem zufolge es dem Finanzamt verwehrt gewesen sei, den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 ohne eine Berufungserledigung zu verfügen.

Dieser Betrachtungsweise kann sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz aus folgenden Gründen nicht anschließen:

Zunächst lässt sich dem Wortlaut des § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO nicht eindeutig entnehmen, dass der Ablauf einer Aussetzung „nur“ anlässlich einer über die Berufung ergehenden Berufungsentscheidung oder Berufungsvorentscheidung oder anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung verfügt werden dürfe. Vielmehr erscheint auch eine Auslegung in die Richtung denkbar, dass der Ablauf einer Aussetzung „jedenfalls“ dann zu verfügen ist, wenn eine Berufung durch einen das Berufungsverfahren abschließenden Verwaltungsakt erledigt wird.

Um zu vermeiden, dass bei einer solchen Lesart ein undeterminierter Spielraum beim Vollzug des § 212a BAO offen bleibt, ist bei der Auslegung des Abs. 5 leg. cit. auch auf den vom Gesetzgeber verfolgten Zweck einer Aussetzung der Abgabeneinhebung Bedacht zu nehmen.

Nach Lehre und Rechtsprechung dient dieses Rechtsinstitut dem Ziel der faktischen Effizienz von Berufungen, wobei ein Abgabepflichtiger nicht generell einseitig mit allen Konsequenzen einer potenziell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet werden darf (vgl. VfGH 11. 12. 1986, G 119/86). Demnach knüpfen die Regelungen über die Aussetzung der Einhebung in ihrem Kernbereich an das Vorliegen einer Berufung an, deretwegen die Aussetzung beantragt wird. Dementsprechend haben die Vorschriften über die Bewilligung und den Ablauf einer Aussetzung nur berufungs- bzw. streitverfangene Abgaben zum Gegenstand.

§ 212a Abs. 5 BAO macht das Ende des Zahlungsaufschubes vom Eintritt zweier alternativer Tatbestände abhängig. Der eine ist der Ablauf der Aussetzung, der andere deren Widerruf im Sinn des § 294 BAO. Der erste Tatbestand wird durch den dritten Satz des § 212a Abs. 5 BAO in der Weise konkretisiert, dass der Ablauf der Aussetzung aus Anlass einer das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen ist. Diese Bestimmung erfasst somit nur Fälle, in denen die Aussetzung infolge einer über die Berufung ergehenden, das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung abläuft. Nicht geregelt ist hingegen der Sonderfall, dass eine das Berufungsverfahren abschließende Erledigung nicht ergeht, weil kein für die Aussetzung maßgebendes Berufungsverfahren anhängig ist. Daraus, dass § 212a Abs. 5 dritter Satz BAO keine Anordnung für den Fall einer (aufgrund einer fehlenden Berufung) gesetzwidrig zustande gekommenen Aussetzung trifft, kann aber keineswegs der Schluss ge-

zogen werden, die Verfügung des Ablaufes einer zu Unrecht bewilligten Aussetzung sei unzulässig. Vielmehr ergibt sich aus der im Gesetz zum Ausdruck kommenden Wertung klar, dass auch eine solcherart erteilte Aussetzungsbewilligung mit den der Abgabenbehörde zu Gebote stehenden Mitteln aus dem Rechtsbestand beseitigt werden muss. Ein zu Unrecht in Anspruch genommener Zahlungsaufschub soll nicht etwa deshalb fortdauern, weil eine nicht existente Berufung nicht erledigt werden kann.

Ist also – gemessen am Ziel der Aussetzung – davon auszugehen, dass der Gesetzgeber an einen Sachverhalt wie den vorliegenden nicht die Rechtsfolge einer Unzulässig der Ablaufverfügung knüpfen wollte, so scheint eine Gesetzeslücke im Sinn einer planwidrigen Unvollständigkeit des § 212a Abs. 5 BAO vorzuliegen, weil diese Bestimmung im Hinblick auf die darin zum Ausdruck kommende Absicht und immanente Teleologie ergänzungsbedürftig ist. Eine solche Ergänzung, wonach gegebenenfalls auch ein rechtswidrig zustande gekommener Zahlungsaufschub beendet werden muss, widerspricht auch nicht einer vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung (vgl. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, 10. Auflage, Band I, S. 23 ff; Werndl, ÖJZ 1997, 298).

Im Streitfall hat das Finanzamt offenbar erkannt, dass es die Aussetzung der Einhebung der Einkommensteuer 1992 bewilligt hat, obwohl die Voraussetzungen des § 212a Abs. 1 BAO nicht gegeben waren, weil keine Berufung anhängig war, von deren Ausgang die Höhe des ausgesetzten Abgabenbetrages abhängig war. Somit hatte das Finanzamt die Ablaufverfügung in analoger Anwendung des § 212a Abs. 5 BAO zu erlassen, weil die Abweichung des vorliegenden Falles von den im Gesetz angeführten Ablauftatbeständen aus teleologischer Sicht als unerheblich zu werten ist. Dass die (standardisierte) Begründung des angefochtenen Ablaufbescheides anders lautete, ist ohne rechtliche Bedeutung, weil erstinstanzliche Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (vgl. Ritz, a.a.O, § 93, Tz 16, mwN). Im Übrigen konnte die gesetzwidrige Aussetzung der Einhebung mangels einer verfahrensrechtlichen Alternative nur mehr durch einen den Ablauf verfügenden Bescheid beendet werden, weil einer auf § 299 BAO gestützten Aufhebung des Bewilligungsbescheides vom 8. 6. 1998 die Befristung des § 302 Abs. 1 BAO entgegengestanden wäre.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Ablauf der Aussetzung eines konstitutiven Aktes in Form des angefochtenen Bescheides bedurfte, zu dessen Setzung das Finanzamt gerade im Hinblick darauf verpflichtet war, dass die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung nicht dem Gesetz entsprochen hatte.

Der gegenteilige Standpunkt des Bw., dem zufolge der Ablauf erst „nach der zukünftigen Erledigung der Berufung“ verfügt werden dürfe, ignoriert, dass eine solche Erledigung nicht zu ergehen hatte. Befände sich der Bw. mit seiner Ansicht im Recht, könnte der zu Unrecht aus-

gesetzte Abgabenbetrag endgültig nicht mehr eingehoben werden. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz wäre es aber geradezu widersinnig, wenn die Abgabeneinhebung letztlich daran scheitern würde, dass dem Aussetzungsantrag vom 14. 4. 1998 stattgegeben wurde, obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen mangels Erhebung einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1992 nicht vorlagen. Dass die vom Bw. vertretene Position mit dem auf berechtigte Rechtsschutzinteressen von Berufungswerbern Bedacht nehmenden Regelungsinhalt des § 212a BAO unvereinbar ist, liegt auf der Hand.

2.4. Zu der im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 9. 2. 2006 angeschnittenen Verjährungsproblematik wird auf § 238 Abs. 3 lit. b BAO verwiesen, wonach die Einhebungsverjährung gehemmt ist, solange die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist.

Somit war die Berufung abzuweisen.

Innsbruck, am 6. März 2009