



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA Horvath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, vom 23. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. Juni 2007 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1. März 2007 verfügte das Finanzamt den Ablauf der Aussetzung der Einhebung betreffend die Umsatzsteuer 1998, 1999, 2000 und 2001 und setzte gleichzeitig gemäß § 212a Abs. 9 BAO für den Zeitraum 16. Oktober 2003 bis 1. März 2007 Aussetzungszinsen in Höhe von € 31.208,30 fest.

In der gegen den Zinsenbescheid eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin (Bw.) aus, dass die festgesetzten Aussetzungszinsen im Zusammenhang mit der Berufungserledigung betreffend die Umsatzsteuer 1998, 1999, 2000 und 2001 stünden. Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens seien bisher zum Abzug gebrachte Vorsteuerbeträge aufgrund der Bestimmungen des § 11 in Verbindung mit § 12 Abs. 1 UStG 1994 nicht gewährt worden, woraus eine entsprechende Umsatzsteuernachbelastung für die angeführten Kalenderjahre resultiere. Gegen die Umsatzsteuerbescheide der Kalenderjahre 1998, 1999, 2000 und 2001 sei das Rechtsmittel der Berufung eingebracht worden, der teilweise stattgegeben worden sei.

Wie der Berufungsentscheidung vom 14. Februar 2007 zu entnehmen sei, verbleibe aus der Umsatzsteuer 1998 eine Nachforderung aus der Betriebsprüfung in Höhe von € 63.952,10, im Kalenderjahr 1999 eine Abgabennachforderung in Höhe von € 23.255,31 bzw. aus der Umsatzsteuer 2001 eine Nachforderung in Höhe von € 193.210,55.

Im Ergebnis würden die Rechnungen allesamt daraus resultieren, dass bisher der Vorsteuerabzug aufgrund einer fehlerhaften oder mangelhaften Rechnung vorgenommen worden sei.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens sei der Bw. nicht die Möglichkeit eingeräumt worden, diese innerhalb eines angemessenen Zeitraumes entsprechend zu berichtigen, wie dies die Randziffer 1831 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 und die Verwaltungspraxis vorsehen würden. Dadurch wäre es beim ursprünglichen Vorsteuerabzug geblieben.

Durch ein im Ergebnis somit nicht ordnungsgemäß durchgeführtes Betriebsprüfungsverfahren sei der Bw. diese Berichtigungsmöglichkeit nicht zuerkannt worden. Eine Berichtigungsmöglichkeit der Rechnungen sei erst im Berufungsverfahren vor dem UFS thematisiert worden. Die Umsatzsteuerrichtlinien würden aber eine quasi rückwirkende Berichtigungsmöglichkeit jedoch nur für den Zeitraum des Betriebsprüfungsverfahrens vorsehen, sodass nunmehr auf Grund der berichtigten Rechnungen erst im Kalenderjahr 2007 der Vorsteuerabzug und damit eine entsprechende Umsatzsteuergutschrift möglich würde.

Der vorliegende Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen sei damit verfahrensrechtlich durch ein nicht ordnungsgemäß durchgeführtes Betriebsprüfungsverfahren mit Rechtswidrigkeit belastet. Es werde um sinnngemäße Anwendung der UStRL 2000, 1831 in der Art ersucht, dass eine Festsetzung von Nebengebühren (insbesondere Aussetzungszinsen und Säumniszuschlägen) unterbleibe bzw. zurückgenommen werde.

Sofern dies im Wege einer positiven Berufungserledigung formell nicht möglich sein sollte, werde der Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO für die festgesetzten Nebengebühren gestellt, da die Voraussetzungen für eine sachliche Unbilligkeit vorlägen. Durch die Festsetzung von Nebengebühren käme es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff bei der Bw.

Mit Bescheid vom 19. Juni 2007 wies das Finanzamt das Ansuchen betreffend Nachsicht der Aussetzungszinsen mit der Begründung ab, dass Unbilligkeit im Allgemeinen voraussetze, dass unter Bedachtnahme auf die besonderen Umstände des Einzelfalles die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen ergeben würden. Unbilligkeit liege etwa dann vor, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die

außergewöhnlich seien, so etwa, wenn die Abstattung nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme.

Eine Unbilligkeit des Einzelfalles sei dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst erfolge.

Die Einhebung von Aussetzungszinsen sei im Hinblick darauf, dass diese Zinsen durch den vom Abgabepflichtigen eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst worden sei, nicht unbillig (VwGH 17.10.2001, 98/13/0073, 16.10.2002, 99/13/0065). Dem Antrag könne daher nicht stattgegeben werden.

Dagegen brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein und führte in der nachgereichten Begründung Folgendes aus:

„Sachverhalt:

Wie bereits in unserem Antrag auf Nachsicht geschildert, begann am 3. September 2002 eine abgabenbehördliche Außenprüfung hinsichtlich der Einkünfte- und Umsatzsteuerfestsetzung der Jahre 1998 bis 2001 für die o.a. Gesellschaft.

Als Ergebnis der Außenprüfung wurde Umsatzsteuer (Bescheide vom 8.9.2003) in Höhe von Euro 538.909,04, Euro 23.764,02, Euro 74.367,49 und Euro 215.448,44 (insgesamt also Euro 852.488,99) für die Kalenderjahre 1998 bis 2001 vom Finanzamt nachbelastet.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide als auch gegen die Bescheide über die Festsetzung der Einkünfte der betreffenden Jahre haben wir im Auftrag unserer Mandatschaft ein Rechtsmittel eingebracht, weil die Feststellungen der Betriebsprüfung für unrichtig erachtet wurden.

Zu einer Berufungsvorentscheidung über die von uns eingebrachte Berufung kam es allerdings nicht, die Berufung wurde am 6.9.2005 dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vom Finanzamt zur Entscheidung vorgelegt.

In der Entscheidung des UFS vom 14. Februar 2007 wurde unserem Berufungsbegehren Rechnung getragen und unserer Meinung nach die Feststellungen der Betriebsprüfung aufgehoben (die im Betriebsprüfungsbericht genannten Gründe, die zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges führten, wurden vom UFS in seiner Entscheidung nicht bestätigt). Allerdings kam es hinsichtlich des Vorsteuerabzuges aus einigen bestimmten Rechnungen zu einer Verböserung, die geltend gemachten Vorsteuerbeträge wurden aberkannt, weil auf den betreffenden Rechnungen kein Leistungszeitraum angeführt war.

An Umsatzsteuernachforderungen gegenüber den von uns eingereichten Umsatzsteuererklärungen verblieb für 1998 ein Betrag in Höhe von Euro 63.952,09, für 1999 Euro 23.255,31, für 2000 ein Betrag in Höhe von Euro 4.360,19 und für 2001 ein Nachforderungsbetrag in Höhe von Euro 192.325,39. Die Nachforderungen resultierten allesamt aus bisher zum Abzug gebrachten Vorsteuerbeträgen, welche aufgrund der Bestimmungen des § 11 Abs 1 Z. 4 UStG in Verbindung mit § 12 Abs. 1 UStG 1994 im Berufungsverfahren aberkannt wurden.

Dieser Rechnungsmangel wurde allerdings erst vom UFS im Berufungsverfahren festgestellt. Im Bericht der Betriebsprüfung findet sich kein Anhaltspunkt, dass aufgrund

des fehlenden Leistungszeitraumes auf den Rechnungen der Vorsteuerabzug zu versagen wäre.

In einer Besprechung mit der zuständigen UFS - Referentin, Frau B., wurde auch die grundsätzliche Berichtigungsmöglichkeit von mangelhaften Rechnungen im Betriebsprüfungsverfahren erörtert, allerdings wurde auch festgehalten, dass diese Möglichkeit einer Berichtigung nach den UStRL 2000 in Rz 1831 (somit eine Berichtigung der Rechnungen unter Beibehaltung des ursprünglichen Vorsteuerabzuges) nur während der Dauer des Betriebsprüfungsverfahrens vorgesehen ist und damit vom UFS die Gewährung dieser Begünstigung im Berufungsverfahren nicht mehr möglich war.

Auch die Problematik von Aussetzungszinsen, welche auf Grund einer, in diesem Verfahrensstand nicht mehr anwendbaren Möglichkeit der Rechnungsberichtigung unter Beibehaltung des seinerzeitigen Vorsteuerabzuges möglicherweise entstehen, wurde besprochen. Im Ergebnis lässt sich die geäußerte Meinung zusammenfassend so festhalten, dass die Berichtigungsmöglichkeit einer mangelhaften Rechnung im Betriebsprüfungsverfahren in der Praxis üblich ist und auch in nahezu allen anderen Fällen angewendet wird und somit festgesetzte Aussetzungszinsen, um eine undifferenzierte Ungleichbehandlung zwischen Abgabepflichtigen zu vermeiden wohl aufzuheben sind. Insbesondere deshalb, weil alle Rechnungen in der Folge berichtigt und die Vorsteuern im Voranmeldungszeitraum 3/2007 berücksichtigt werden konnten, damit wurden sämtliche Umsatzsteuernachforderungen gegenüber den bisher eingereichten Erklärungen beseitigt.

In der Folge haben wir über den Betrag der festgesetzten Aussetzungszinsen ein Nachsichtsansuchen nach § 236 BAO gestellt, weil durch die nachfolgenden Rechnungsberichtigungen keine effektive Umsatzsteuernachbelastung verblieben ist und sich durch eine von der Verwaltungspraxis übliche Vorgangsweise der Betriebsprüfung die Festsetzung von Nebengebühren erübrigt hätte. Dem Ansuchen wurde nicht stattgegeben, da es sich bei den Aussetzungszinsen um eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage handle und Zinsen als Folge eines vom Abgabepflichtigen gestellten Antrages auf Aussetzung der Einhebung ausgelöst werden.

Begründung der Berufung:

Einerseits muss der Argumentation der Behörde wie bereits oben ausgeführt entgegengehalten werden, dass die Betriebsprüfung (vorausgesetzt sie hätte den Rechnungsmangel auch erkannt) dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung hätte einräumen können, wie dies in der Rz 1831 der UStRL 2000 vorgesehen und auch üblich ist. Damit wären die Vorsteuern für die mangelhaften Rechnungen überhaupt nie bescheidmäßig nachgefordert worden. Für die nicht anerkannten Vorsteuerbeträge wäre keine Berufung und vor allem auch kein Aussetzungsantrag eingebracht worden. Als Folge wäre es zu keiner Festsetzung von Nebengebühren auf diese Teile der Umsatzsteuernachbelastungen gekommen.

Aus diesem Blickwinkel ist daher den Ausführungen im Bescheid über die Abweisung des Nachsichtsansuchens, wonach die in Rede stehenden Aussetzungszinsen als zwangsweise Folge des Systems, von dem alle übrigen Abgabepflichtigen gleichermaßen betroffen seien, zu widersprechen. Denn unter genau den selben Tatbestandsvoraussetzungen erwachsen nämlich demjenigen, dem die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung im Betriebsprüfungsverfahren eingeräumt wird, keine weiteren Aussetzungszinsen oder auch sonstige Nebengebühren für die unrichtigen Rechnungen, wohingegen im gegenständlichen Fall Aussetzungszinsen und Nebengebühren anfallen.

Andererseits ist es höchst unwahrscheinlich, dass es in Folge einer Berufung gegen die Versagung des Vorsteuerabzuges aufgrund eines eindeutig fehlenden Leistungszeitraumes auf einer Rechnung überhaupt zu einer Aussetzung kommt. Gegen einen eindeutig und klar von der Betriebsprüfung festgestellten Rechnungsmangel

(fehlender Leistungszeitraum), der zum einen leicht zu beseitigen ist und andererseits zweifelsfrei gegen zwingende gesetzliche Vorschriften des § 11 UStG verstößt, hätte eine Aussetzung der Einhebung gar nicht bewilligt werden dürfen, weil eine derartige Berufung nach § 212a Abs. 2 lit. a BAO als "wenig" erfolgversprechend im Sinne dieser Vorschrift einzustufen gewesen wäre. Eine Aussetzung der Einhebung bzw. eine Berufung von Seiten des Abgabepflichtigen gegen eine allfällige derartige Feststellung der Betriebsprüfung wäre vom Abgabepflichtigen auch nicht beantragt worden und wurde im konkreten Fall (mangels einer Feststellung durch die Betriebsprüfung) auch nicht beantragt.

Aus dem bisher Gesagten, aus den eingebrachten Berufungsschriften und nicht zuletzt aus dem Betriebsprüfungsbericht ergibt sich, dass eine Versagung des Vorsteuerabzuges aus den besagten Rechnungen von der Betriebsprüfung und dem Finanzamt ursprünglich aus anderen Gründen als dem fehlenden Leistungszeitraum auf den Rechnungen erfolgte.

Die Anfechtungen der bezeichneten Umsatzsteuerbescheide im Berufungsverfahren richteten sich daher nicht gegen den fehlenden Leistungszeitraum auf den Rechnungen, sondern beschränkten sich die vorgebrachten Berufungsargumente auf die von der Betriebsprüfung angeführten Feststellungen (zu pauschale Leistungsbeschreibungen, kein Nachweis, dass den in Rechnung gestellten Beträgen tatsächliche Leistungen und Leistungsbeziehungen zugrunde lagen). Den konkret von der Betriebsprüfung festgestellten Mängeln wurde allerdings vom UFS Wien vollinhaltlich widersprochen. Im Grunde wurde allen vorgebrachten Argumenten bzw. Feststellungen, die nach Ansicht der Betriebsprüfung und des Finanzamtes zu einem Ausschluss des Vorsteuerabzuges führten, in der Berufungsentscheidung widersprochen bzw. aufgehoben und kam es hinsichtlich der Umsatzsteuernachforderungen nicht zu einer abschlägigen Berufungsentscheidung sondern wohl zu einer Verböserung hinsichtlich eines bisher weder von der Betriebsprüfung noch vom Finanzamt erkannten bzw. dokumentierten Rechnungsmangels.

Für eine Abgabennachsicht nach § 236 BAO ist Voraussetzung, dass die Einhebung der Abgabenschuldigkeit nach Lage des Falles unbillig ist. Die Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Die persönliche Unbilligkeit liegt dann vor, wenn gerade die Einhebung der Abgabe die Existenz des Abgabepflichtigen gefährdet oder die Abstattung mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden wäre. Die deutlichste Form einer persönlichen Unbilligkeit liegt in der Existenzgefährdung.

Es ist richtig, dass die Höhe der festgesetzten Aussetzungszinsen keine Existenzgefährdung darstellt und damit in der Höhe der festgesetzten Zinsen keine persönliche Unbilligkeit vorliegt.

Weiters ist auch richtig, dass der Abgabepflichtige, wie dies im Abweisungsbescheid angeführt wurde, die Möglichkeit gehabt hätte, vor Beendigung des Berufungsverfahrens die ausgesetzten Beträge ganz oder teilweise zu tilgen. Allerdings hätte unsere Mandantschaft dann einen Betrag von rund € 852.000,00 dem Finanzamt wohl zu Unrecht zahlen müssen und hätte dies die Existenz der Gesellschaft nicht bloß gefährdet, hätte diese gewaltigen Mittel gar nicht aufbringen können, da sämtliche Liegenschaften und Ausbaumaßnahmen vollkommen fremd finanziert sind und keine Bank in dieser Situation zusätzliche Kredite bewilligen würde.

Nachdem der zuletzt maßgebliche Rechnungsmangel (nämlich der Leistungszeitraum) nicht Teil der Feststellungen der Betriebsprüfung war, sondern dieser erst durch den UFS in dieser Art und Klarheit zum Ausdruck gebracht wurden (wohl als Verböserung), hätte der Abgabepflichtige wohl auch hellseherische Fähigkeiten an den Tag legen müssen, um den "verbleibenden" Umsatzsteuernachforderungsbetrag nach

Berufungserledigung ermitteln zu können, um mit der Einzahlung die Festsetzung von Aussetzungszinsen zu vermeiden. Dies um so mehr als im Bericht der Betriebsprüfung die Gründe für die Versagung eines Vorsteuerabzuges mit den Argumenten "unzureichend" hinsichtlich der Leistungsbeschreibung umschrieben wurden bzw. der Vorsteuerabzug aus Rechnungen mangels Nachweis einer Leistungserbringung versagt wurde.

Die im Bericht festgehaltenen Zweifel teilte der UFS allerdings nicht. Der Rechnungsmangel, der schlussendlich für die Versagung des Vorsteuerabzuges in der Berufungsentscheidung zum Tragen kam, war der fehlende Leistungszeitraum auf den besagten Rechnungen.

Unser Ansuchen auf Nachsicht der Einhebung der festgesetzten Aussetzungszinsen war zwar nicht in erster Linie auf eine persönliche Unbilligkeit gestützt, weil sich die angelasteten Aussetzungszinsen nicht in einer existenzgefährdenden Höhe bewegen. Allerdings hätte eine Begleichung der festgesetzten Abgabennachforderungen zur Vermeidung dieser Aussetzungszinsen jedenfalls das Ende der Gesellschaft bedeutet.

Faktum ist weiters, dass bei einem identischen Sachverhalt (bei Vorliegen des selben Rechnungsmangels) im Fall einer Anwendung der Verwaltungspraxis bzw. der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 keine Aussetzungszinsen und Nebengebühren anfallen und es im gegenständlichen Fall, wo diese Verwaltungspraxis bzw. die Richtlinienbestimmung nicht zur Anwendung gebracht wurde (sei es auch, weil die Betriebsprüfung den Rechnungsmangel gar nicht festgestellt hat), offensichtlich aus einem außergewöhnlichen, vom Abgabepflichtigen nicht zu beeinflussenden Geschehensablauf zur Belastung des Abgabepflichtigen mit Zinsen und Säumniszuschlägen kommt.

Nicht die Festsetzung von Aussetzungszinsen ist unbillig (unserer Meinung nach im gegenständlichen Fall allerdings rechtswidrig - vergleiche die Berufung gegen die Festsetzung der Aussetzungszinsen), sondern die Einhebung der festgesetzten Zinsen, und zwar aufgrund:

-einer Ungleichbehandlung unserer Mandantschaft gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die in aller Regel in den Genuss einer gängigen Verwaltungspraxis bzw. der Richtlinienbestimmung kommen. Für ein und den selben Sachverhalt kann es im Regelfall zu keiner Zinsenbelastung durch eine Aussetzung kommen, weil eine Rechnungsberichtigung noch im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens möglich ist und diese Möglichkeit dem Steuerpflichtigen in der Regel auch eingeräumt wird. Im Speziellen, wo dem Abgabepflichtigen mangels Feststellung dieses Rechnungsmangels im Zuge der Prüfung diese Berichtigungsmöglichkeit nicht zuteil geworden ist, sollen jedoch Zinsen (für einen Zeitraum von nahezu drei Jahren) anfallen.

- der Tatsache, dass mangels einer Feststellung dieses konkreten Rechnungsmangels durch die Betriebsprüfung dieser Sachverhalt dem Grunde nach gar nicht Streitgegenstand der Berufung unserer Mandantschaft und zufolge auch nicht Gegenstand der beantragten Aussetzung war. Es kann also hier kein Äquivalent für einen tatsächlich in Anspruch genommenen Zahlungsaufschub geben, weil die Abgabennachforderung dem Grunde nach erst mit der Berufungsentscheidung festgestellt und fällig wurde. Die Festsetzung der Aussetzungszinsen kann damit nicht lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage sein, wenn sie im Ergebnis auf einer verbösernden Berufungsentscheidung basiert. Insoweit ist hier, wenn die Festsetzung von Aussetzungszinsen nicht an sich schon rechtswidrig ist, unserer Meinung nach Raum für eine Abschreibung der Aussetzungszinsen im Wege der Nachsicht. Die Festsetzung von Aussetzungszinsen stellt nach der Judikatur ein Äquivalent für den tatsächlich in Anspruch genommenen Zahlungsaufschub dar. In der Berufungsentscheidung wurden allerdings alle bekämpften Feststellungen der Betriebsprüfungen hinsichtlich der Umsatzsteuer dem Grunde nach vollinhaltlich

aufgehoben. Im Sinne von "ja aber" wurde erstmals der fehlende Leistungszeitraum als Grund für einen Vorsteuerauschluss erkannt und hat es den Anschein, als "verblieben" damit Umsatzsteuernachzahlungen aus dem Berufungsentscheidungsergebnis. Es kann daher unserer Meinung nach im Konkreten keinen beantragten Zahlungsaufschub für den Zinsen festzusetzen wären geben, weil die zugrunde liegenden Sachverhalte, aus denen die Nachforderungen hinsichtlich der Umsatzsteuern resultierten unterschiedlich waren. Hätte die Berufungsentscheidung des UFS die Feststellungen der Betriebsprüfung dem Grund nach bestätigt oder hätte die Betriebsprüfung den fehlenden Leistungszeitraum im Bericht dokumentiert, wäre natürlich tatsächlicher beantragter Zahlungsaufschub eingetreten, für den Zinsen zu entrichten wären.

In diesem Sinne kommt es daher im konkreten Fall, unzweifelhaft zu einer sachlichen Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO hinsichtlich der Aussetzungszinsen zumal auch die Höhe der Zinsen unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. Weiters ist dem Fiskus kein Schaden entstanden, den es mit der Festsetzung von Zinsen auszugleichen gilt, es gibt schlussendlich keine effektiven Nachforderungen hinsichtlich der Umsatzsteuern nach erfolgter Rechnungsberichtigung hinsichtlich des Leistungszeitraumes.

Wir beantragen daher den Abweisungsbescheid hinsichtlich der Nachsicht aufzuheben und einen entsprechenden positiven Begünstigungsbescheid zu erlassen.

Wir ersuchen um rasche antragsgemäße Erledigung."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der vom Gesetzgeber geforderte Tatbestand der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen dann gegeben, wenn die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben, also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt.

Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit

Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen eine Unbilligkeit nicht dar.

Eine "sachliche" Unbilligkeit wäre anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hat bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Wenn das Antragsvorbringen des Nachsichtswerbers nicht die gebotene Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit aufweist, so kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.3.1996, 92/13/0291) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden.

Sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Es geht dabei um die Anwendung jener gesetzlichen Bestimmungen, die zu den nachsichtsgegenständlichen Abgaben führten. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. Dass die Einhebung von Aussetzungszinsen im Hinblick darauf, dass diese Zinsen durch den vom Abgabepflichtigen eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung strittiger Abgaben ausgelöst werden, nicht sachlich unbillig ist, hat der VwGH schon wiederholt ausgesprochen. Auch im gegenständlichen Fall hat die Bw. durch ihre gem. § 212a BAO gestellten Anträge auf Aussetzung der Einhebung das Entstehen der Aussetzungszinsen ausgelöst und in der Folge während des über längere Zeit laufenden Berufungsverfahrens von der Entrichtung der Abgabenschuld Abstand genommen. Damit lag aber in Bezug auf den Anfall der Aussetzungszinsen eine nach der Rechtslage in Kauf genommene Abgabenschuld vor. Außerdem enthält ein Bescheid, mit dem die Aussetzung der Einhebung gewährt wird, regelmäßig den Hinweis, dass Aussetzungszinsen bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen mit gesondertem Bescheid angefordert werden.

Liegt eine Rechnung zwar vor, entspricht sie aber nicht den Anforderungen des § 11 und wird sie in der Folge berichtigt, so ist der Vorsteuerabzug erst in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt (keine Rückwirkung - VwGH 17.9.1996, 95/14/0068) [vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 12, Tz 59 und die dort zitierte Judikatur und Literatur, sowie UFS 7.7.2005, RV/0142-I/02 in ecolex 2005/419 und VwGH 6.7.2006, 2006/15/0183].

Soweit in der Berufung die Rechnungsberichtigung im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen sowie auf die Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Rz 1831, hingewiesen wurde, wonach fehlerhafte oder mangelhafte Rechnungen, welchen im Verlauf einer finanzbehördlichen Prüfung die Vorsteuerabzugsberechtigung grundsätzlich versagt wird, innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden, angemessenen Frist berichtigt werden können und bei Berichtigung innerhalb dieser Frist in weiterer Folge der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug zu belassen sei, ist anzumerken, dass diese Auffassung in den Bestimmungen des UStG 1994 keine Deckung findet und darüber hinaus nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aus Richtlinien keinerlei Rechte abgeleitet werden können. Dazu kommt noch, dass aus Rz 1831 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 zweifelsfrei hervorgeht, dass die dort angeführte Vorgangsweise nur im Verlauf des Betriebsprüfungsverfahrens zulässig ist. Die Nichtanwendung der im Widerspruch zu § 16 Abs. 1 UStG stehenden Rz 1831 der Umsatzsteuerrichtlinien begründet somit keine sachliche Unbilligkeit.

Im Hinblick auf die o.a. Rechtslage ist zweifelsfrei erkennbar, dass die Aussetzungszinsen für die hier nachsichtsgegenständlichen Aussetzungszinsen vermeidbar waren, zumal im Falle der Berichtigung der Vorsteuerabzug erst für den Voranmeldungszeitraum vorgenommen werden kann, in dem die Berichtigung erfolgt ist.

Die Vorschreibung der Aussetzungszinsen stellt daher eine Folge der allgemeinen Rechtslage dar, die gerade im Hinblick auf den Antrag des Bw. vorhersehbar waren, jedoch unter Berücksichtigung der Berichtigungsmöglichkeit der Rechnung außerhalb eines Berufungsverfahrens auch vermeidbar gewesen wären.

Wenn der Bw. vorbringt, dass er nicht vorhersehen habe können, dass die Versagung des Vorsteuerabzuges aus einem anderen als von der Betriebsprüfung festgestellten Grund erfolgt sei, kann daraus keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO abgeleitet werden, da ein Berufungsverfahren stets mit einem gewissen Risiko behaftet ist.

Davon abgesehen, ist in § 11 Abs. 1 UStG normiert, dass Rechnungen u.a. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, zu enthalten hat.

Da ein Unternehmer den Vorsteuerabzug nur bei Rechnungen die den Anforderungen des § 11 Abs. 1 UStG entsprechen, geltend machen darf, kann von einer Nichtvorhersehbarkeit keine Rede sein.

Entgegen der Ansicht des Bw. basieren die Aussetzungszinsen nicht auf einer Verböserung der Abgabefestsetzung durch die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. Februar 2007, GZ.RV/0832-W/2005, da Berufungsgegenstand die Frage war, ob die Versagung des Vorsteuerabzuges durch die Betriebsprüfung zu Recht erfolgte oder nicht. Dies wurde in der genannten Entscheidung bejaht, wobei es irrelevant ist, ob sich der UFS der Begründung der Betriebsprüfung anschloss oder die Aberkennung der Abzugsberechtigung aus einem anderen Grund erfolgte, da ein Austausch der Begründung weder eine Stattgabe noch eine Verböserung darstellt.

Faktum ist, dass der Bw. mit seinem Begehren auf Anerkennung des Vorsteuerabzuges für einige Rechnungen nicht durchgedrungen ist und für diese Abgaben einen Zahlungsaufschub erhalten hat.

Daher wäre eine Gewährung einer Nachsicht auch unter dem Aspekt des Zinsengewinnes durch den Zahlungsaufschub unbillig gegenüber jenen Abgabepflichtigen, die die Abgaben bei Fälligkeit entrichten.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass ein Nachsichtsverfahren nicht dazu dient, das Aussetzungsverfahren neu aufzurollen. Einwendungen gegen die Richtigkeit des Bescheides über die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind daher im Nachsichtsverfahren unbeachtlich.

Mangels Vorliegens der Voraussetzungen konnte dem Antrag auf Nachsicht der Aussetzungszinsen nicht entsprochen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. April 2008