



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Fink, Mag. Walter Zapfl (Landwirtschaftskammer Steiermark) und Mag. Karl Snieder (Arbeiterkammer Steiermark) über die Berufung der Bw., Lerninstitut X, B., vertreten durch Headway Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1010 Wien, Franz-Josefs-Kai 33, vom 30. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 13. November 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2008, nach der am 23. November 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Die Entgelte seien zur Gänze der Umsatzsteuer zum Normalsteuersatz zu unterwerfen, da das von der Berufungswerberin (Bw.) betriebene Lerninstitut X nach außen als Erbringer der Leistung anzusehen sei. Im Außenverhältnis sei das Lerninstitut zur Leistungserbringung verpflichtet, egal welche Regelungen im Innenverhältnis bestünden. Die Möglichkeit von Gesprächen zwischen Eltern und Lehrer seien auch in anderen Lerninstituten üblich. Bei zu

geringem Erfolg würden sich die Eltern in erster Linie an das Lerninstitut wenden, das die Reklamation an den Lehrer weitergeben würde.

Die Stundenentgelte würden alle auf einem „Lehrerkollektivkonto“ landen, egal ob diese im Wege der Überweisung oder Barzahlung im Büro entrichtet werden würden. Diese würden dann in Lehreranteile und Anteile für das Lerninstitut aufgeteilt werden, eine Vermittlungsprovision oder ähnliches würde nicht verrechnet werden. Für den Kunden sei nicht erkennbar, welcher Entgeltsanteil dem Lehrer und welcher dem Lerninstitut zufließe. Der Kunde glaube vielmehr das Gesamtentgelt dem Institut zu bezahlen.

Ausgangsrechnungen würden nur vom Lerninstitut X mit dem entsprechenden Briefkopf, nie direkt vom Lehrer erstellt werden. Der Lehrer scheine nur im Briefkopf auf, jedoch ohne Privatadresse. Terminverschiebungen würden telefonisch vom Büro des Lerninstitutes durchgeführt werden und das Leistungsentgelt werde nicht zwischen Lehrer und Schüler, sondern zwischen dem Institut und dem Leistungsempfänger vereinbart, dh. der Preis für die Nachhilfestunde werde vom Lerninstitut und nicht vom jeweiligen Lehrer festgelegt. Da das Lerninstitut X nach außen mit einem einheitlichen Stundenpreis, mit 10er-Blöcken und mit einem entsprechenden Briefkopf in Erscheinung trete, sei der gesamte Umsatz (gleich wie bei der letzten Betriebsprüfung) aufgrund der Einheitlichkeit der Leistung der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Die auf die hinzugerechneten Umsätze entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 20 % (2004: € 9.325,53; 2005: € 7.577,58 und 2006: € 8.400,60) ist im Rahmen der Gewinnermittlung jeweils als Betriebsausgabe zum Abzug gebracht worden (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31. Oktober 2008, Tz 1 und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1).

Gegen die auf dieser Basis ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide hat die Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Der Unternehmenszweck des Einzelunternehmens sei ein Büroservice, das Tätigkeiten wie Telefondienst über eine Sammelleitung und Eigenapparaten, Zurverfügungstellung der Anschrift als Büroadresse, Postversand, Sekretariatstätigkeiten, Zurverfügungstellung von Schulungsräumen und Nebeneinrichtungen umfasse.

Die Sekretariatstätigkeit umfasse im Allgemeinen übliche administrative Tätigkeiten wie beispielsweise Kassaführung, Verrechnung und Mahnung, Einschaltungen von Inseraten zu Werbezwecken, in Auftrag gegebene Post- und Werbemailings für Firmen und Vereine, Übernahme von Schriftverkehr, insbesondere Schreibarbeiten für Rechtsanwälte und

Gutachter, Empfangstätigkeit, Vermittlung von Nachhilfelehrern für Schülernachhilfe, Kinesiologie Beratern, Nativ Speakern für Erwachsene, Legasthenie Beratern, Übersetzern usw.

Für diese Tätigkeiten besitze sie auch einen gültigen Gewerbeschein.

Da in der Umsatzsteuersonderprüfung vom 18. Juni 2004 der Unternehmenszweck und auch die umsatzsteuerliche Verrechnung des Büroservices vom Finanzamt anerkannt worden sei, habe die Bw. unter Bedachtnahme auf Treu und Glauben ihr Unternehmen in dieser Weise weitergeführt.

Die Leistungen des Büroservices würden überwiegend aber nicht ausschließlich an Lehrer als neue Selbständige sowie an selbständige Legasthenie Berater und Kinesiologie Berater erbracht werden.

Der Kostenanteil für die Benutzung des Büroservices variere und liege durchschnittlich bei ca. € 15,50 pro Stunde. Der Gesamtpreis ermittle sich aus dem vom Professionisten vereinbarten Stundensatz für seine Leistung zuzüglich dem Entgelt für das Büroservice der Bw., das der Professionist als Fixkosten aufschlagen müsse. Im Beispiel des Lehrers, der an den Schüler verrechne, sei die Preisbestimmung ausschließlich vom Lehrer abhängig, der auch für die Leistungserbringung verantwortlich sei. Eine Vertragsbeziehung entstehe diesfalls zwischen Lehrer und Schüler und zwischen Lehrer und Büroservice.

Weiters seien die Leistungen des Büroservices klar und eindeutig von den Leistungen der dort tätigen Lehrer, Kinesiologen usw. abgrenzbar und es wäre somit eine unangemessene Härte, wenn das Einzelunternehmen der Bw. den Umsatz der einzelnen Selbständigen ertrags- und umsatzsteuerlich einzubeziehen hätte.

Um sicher zu gehen, dass die Lehrer, welche das Büroservice in Anspruch nehmen, ihre Einnahmen selbst versteuern und sich selbst versichern, habe die Bw. mit ihrem Steuerberater ein Informationsblatt ausgegeben, in dem sie sich auch das Vorhandensein von Sozialversicherungsnummer und Steuernummer bestätigen lasse. Weiters gebe es eine genaue vertragliche Abgrenzung zwischen Auftragnehmer und Auftraggeber, in der Lehrtätigkeit und Büroservice somit abgegrenzt sei, das heiße, dass der Leistungsaustausch zwischen Büro und Lehrer und zwischen Lehrer und Schüler stattfinde.

Der Nachhilfeempfänger bezahle entweder mit Banküberweisung oder in bar gegen Aushändigung eines Kassabeleges. Da auf diesem neben der Leistung und dem Namen des Schülers, Kunden usw. auch der Name des Lehrers, Kinesiologen, Legasthenie Beraters,

Übersetzers usw. vermerkt sei, erfolge die Vereinnahmung des Geldes für den Professionisten (zB Lehrer).

Die Barzahlung nehme der Empfang des Büroservices entgegen, da im Büroservice auch die Tätigkeit der Kassaführung sowie die Abrechnung und Rechnungslegung einschließlich Mahnung für den jeweiligen Professionisten angeboten werde.

Die Überweisung erfolge aus demselben Grund auf ein eigenes Konto, das die Bw. ausschließlich und auf Wunsch ihrer Kunden, der Lehrer angelegt habe. Auch hier lauteten die Einzahlungen auf den jeweiligen Professionisten, dh. auch auf diesem Wege werde für jeweiligen Lehrer vereinnahmt. Somit handle es sich vom Charakter her um ein „Treuhandkonto“ mit mehr Rechten für die Professionisten, denn diese könnten jederzeit Einsicht nehmen und würden auch monatlich eine Abrechnung vom Büroservice erhalten.

In der Abrechnung an den Lehrer werde im Wege einer Gutschriftsabrechnung (Rz 1502 UStR 2000) die Leistung des Büroservices abgezogen und der Rest werde dem Lehrer auf sein bekannt gegebenes Konto überwiesen. In einer Beilage seien zu seiner Kontrolle alle Schülertermine angeführt.

Erfolge eine Rechnungslegung an einen Unternehmer, dann werde für den Lehrer im Rahmen des Büroservices eine Rechnung unter seinem Namen und dem Ort der Leistungserbringung – Adresse des Büroservices – mit dem Hinweis, dass der Lehrer unter die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer falle, ausgestellt. Die Erstellung der Rechnung am Computer erfolge durch das Büroservice, nach den Angaben und dem geschlossenen Vertrag zwischen dem Lehrer und dem Unternehmer; auch die Postversendung erfolge durch Bedienstete des Büroservices, worauf der Lehrer vertragsgemäß einen Anspruch habe.

Weiters sei bezüglich der Außenwirkung auf das beigeschlossene Flugblatt zu verweisen, in dem um Schüler damit geworben werde, dass das Lehrerkollegium im X Intensivkurse in den Semesterferien veranstalte.

Als weiteren Beweis für die inhaltliche Außenwirkung des Büroservices sei die Homepage der Bw., auf die man nur über Begriffe wie Büroservice gelange, anzuführen. Diese Internetadresse finde sich jedoch nicht unter der gängigen und weit verbreiteten Österreichischen Nachhilfe Plattform (www.nachhilfe.at).

Um in Zukunft die Trennung noch transparenter zu gestalten verzichte das Büroservice gerne auf die Gutschriftsabrechnung wenn eine Umstellung der Rechnung dazu diene, um eine Trennung plakativer zu machen.

In der am 23. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. ergänzend Folgendes ausgeführt:

Das Büroservice sei im fremden Namen und für fremde Rechnung tätig gewesen. Das Auftragsverhältnis Schüler – Lehrer sei den Eltern im Rahmen des Erstgesprächs mitgeteilt worden. Auf dem Kassaeingangsbeleg sei klar ersichtlich gewesen, für wen und wofür das Entgelt in Empfang genommen worden sei.

Für den Fall, dass die Vermittlungsleistung nicht anerkannt werden sollte, werde der Eventualantrag auf Anwendung der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 (Umsätze von privaten Schulen) gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Der Umsatz wird gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme).

Nicht zum Entgelt gehören gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Wird der Unternehmer im fremden Namen tätig, legt er also seine Stellvertretung für den Vertretenen gegenüber dem Abnehmer offen, dann leistet der Vertretene direkt an den Abnehmer. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses).

Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird. Auch für die Frage der Anerkennung eines Agenturverhältnisses kommt dem Außenverhältnis entscheidende Bedeutung zu, was nur dann nicht gilt, wenn das Auftreten nach Außen eine Falschdeklaration darstellt, weil der Auftretende Risiko und Chancen der unternehmerischen Tätigkeit in

Wahrheit selbst trägt, sodass er sich die Zurechnung der Leistungserbringung an ihn auch dann gefallen lassen muss, wenn er vorgibt, im fremden Namen zu handeln (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 1, Tz 254; VwGH 25.1.2006, 2002/13/0199 und VwGH 31.1.2001, 97/13/0066).

Im vorliegenden Fall ist somit entscheidend, welche Leistung die Bw. dem jeweiligen Kunden (Auftraggeber der Nachhilfestunden) erbracht hatte, welche Leistung sie mit ihm vereinbart hatte und er mit Entrichtung des Entgeltes abgelten wollte.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage war aus nachstehenden Erwägungen von einer Eigenleistung des von der Bw. betriebenen Lerninstitutes X auszugehen, weshalb der Berufung kein Erfolg beschieden sein konnte:

Sowohl auf den an die Auftraggeber ausgestellten Rechnungen über die geleisteten Unterrichtsstunden als auch auf dem Werbematerial scheint im Kopf die Bezeichnung X Büroservice unter Angabe der Adresse und der Telefonnummer auf. Auch wenn auf der von der Bw. beispielhaft vorgelegten Rechnung vom 25. März 2003 über die in Rechnung gestellten Unterrichtsleistungen – 20 Stunden Latein und Französisch – sich im Kopf die „Lehrernamen“ mit dem Zusatz „vertreten durch“: X Büroservice unter Angabe der Adresse und der Telefonnummer des Lerninstitutes finden, kann aus dieser textlichen Gestaltung allein nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates das Vorliegen eines Agenturverhältnisses nicht abgeleitet werden. Denn durch die Nennung der Bezeichnung X wird dem Leistungsempfänger wohl jedenfalls der Eindruck vermittelt, dass die Leistung vom „Institut“ an der angeführten Adresse als Eigenleistung erbracht worden ist, zumal auch die in Rechnung gestellte Leistung nicht als Provision, sondern als „20 Stunden (Latein, Französisch)“ bezeichnet wird und das Gesamthonorar für die Unterrichtsstunden in Höhe von € 444,00 umfasst. Gerade die im Dienstleistungsbereich häufig verwendete Bezeichnung „Institut“ (vgl. auch Massageinstitut, Bankinstitut, Übersetzungsinstitut usw.) erweckt im potentiellen Kunden wohl den Eindruck, dass die angebotene Leistung vom Betreiber des Institutes im eigenen Namen erbracht wird. Ein ausdrücklicher und unmissverständlicher textlicher Hinweis darauf, dass der in Rechnung gestellte Betrag im Namen und für Rechnung der namentlich angeführten Lehrer vereinnahmt wurde, findet sich auf der Rechnung nicht. Die Bekanntgabe des Namens des unterrichtenden Lehrers auf der Rechnung hat lediglich eine Informationsfunktion für den Auftraggeber (Unternehmer bzw. Eltern), um ein entsprechendes Feedback über das Lernverhalten und den Lernfortschritt des Schülers einholen zu können. Auch wenn es im Dienstleistungsbereich allgemein üblich ist, dass auf den Rechnungen die Namen der Mitarbeiter, die die Leistung tatsächlich ausgeführt haben, vermerkt werden, würde nach der allgemeinen Verkehrsauffassung wohl kein Leistungsempfänger daraus den Schluss ziehen, dass der

jeweilige Mitarbeiter die Leistung im eigenen Namen erbracht hat. Denn die vereinbarte und geschuldete Leistung kann der Unternehmer durch Hilfspersonen (Arbeitnehmer, Subunternehmer) ausführen lassen, ohne dass sich dadurch die Zuordnung ändert (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 1 Abs. 1 Z 1, Anm. 15).

Der Kassa-Eingangsbeleg, auf dem der Empfang der Barzahlung vom namentlich genannten Einzahler (Nachhilfeschüler bzw. Auftraggeber) für den namentlich genannten Nachhilfelehrer quittiert wird, bietet ebenfalls keinen Hinweis auf das behauptete Agenturverhältnis. Der Namensnennung des Nachhilfelehrers kommt lediglich eine Bedeutung im Zusammenhang mit der Verprobung der Unterrichtsstunden im Zuge der Abrechnung der geleisteten Stunden einerseits zwischen dem Lerninstitut und dem Nachhilfeschüler bzw. Auftraggeber und andererseits zwischen dem Nachhilfeinstitut und dem Nachhilfelehrer zu.

Auch aus dem der Berufung beigegebenen „Informationsblatt ab 01.01.2007“, in dem jeder Lehrer unterschriftlich zur Kenntnis nimmt, dass er durch seine Arbeit zum neuen Selbständigen Versicherten in der GSVG werde und für die Versicherung und Versteuerung seines Einkommens selbst verantwortlich sei, kann nichts für die Bw. gewonnen werden, da einerseits darin nicht zum Ausdruck gebracht wird, dass dem Lehrer das vom Lerninstitut dem Nachhilfeschüler bzw. Auftraggeber in Rechnung gestellte Stundenhonorar zur Gänze zuzurechnen ist und andererseits das Informationsblatt mangels Kenntnisnahme durch den Leistungsempfänger (Auftraggeber der Nachhilfestunden) ohnedies keine Bedeutung für das für die Beurteilung der Zurechnung der Umsätze entscheidende Außenverhältnis hat.

Die Textierung des Flugblattes „Das Lehrerkollegium veranstaltet im X Intensivkurse in den Semesterferien – Semesterintensivkurse in Mathematik, Englisch, Deutsch, Französisch, Latein und sämtliche Gegenstände der HS, AHS, HAK und HTL“ unter Angabe der Telefonnummern des Lerninstituts enthält ebenfalls keinen Hinweis auf das behauptete Agenturverhältnis. Gerade die Verwendung des Begriffes „Kollegium“ erweckt nach Ansicht des erkennenden Senates beim potentiellen Leistungsempfänger wohl eher den Eindruck, dass die beworbene Leistung vom Lerninstitut mit Hilfe der dort beschäftigten Lehrer und nicht vom jeweiligen Lehrer im eigenen Namen erbracht wird. Der potentielle Kunde, der an das Lerninstitut X herantritt, geht jedenfalls davon aus, dass die Leistung vom Institut mit Hilfe des dort selbständig oder nichtselbständig tätigen Lehrkörpers erbracht wird und nicht jeder einzelne Lehrer gegenüber dem Kunden zur Erbringung der Unterrichtsleistung verpflichtet ist und sich daher die Leistung der Bw. in der Vermittlung der Lehrer und der Überlassung der gesamten Büroorganisation erschöpft. Eine derartige Aufspaltung des einheitlichen Leistungsgegenstandes „Unterrichtsleistung“ in einzelne Leistungskomponenten lässt sich

nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates mit dem umsatzsteuerlichen Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung keinesfalls in Einklang bringen. Denn nach diesem Grundsatz müssen (für sich betrachtet selbständige bürgerlich-rechtliche Vorgänge) umsatzsteuerrechtlich einheitlich behandelt werden, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und als ein unteilbares Ganzes anzusehen sind. Die Annahme einer einheitlichen Leistung ist gerechtfertigt, wenn mehrere untereinander gleichwertige Leistungen zur Erreichung eines wirtschaftlichen Ziels beitragen und aus diesem Grund zusammengehören. Dafür müssen die einzelnen Leistungen so ineinander greifen, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 1 Abs. 1 Z 1, Anm. 64 u 65).

Zu dem im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung überreichten Schriftstück „Richtlinien Sekretariat X – Arbeitsabläufe zur Organisation der Nachhilfe“ ist Folgendes festzustellen:

Abgesehen davon, dass dieses Schriftstück weder eine unterschriftliche Fertigung durch die Bw. noch eine datumsmäßige Angabe enthält und daher kein geeignetes Beweismittel für den Streitzeitraum darstellt, kann auch aus dem Inhalt, der sich im Wesentlichen mit den organisatorischen Abläufen des Nachhilfebetriebes befasst, nichts für ihren Rechtsstandpunkt gewonnen werden. Denn das für die Zurechnung der Umsätze maßgebliche Außenverhältnis im Sinne des vom Leistungsempfänger durch die Gestaltung des Werbematerials (Flugblatt) und der Rechnung gewonnenen Eindrucks der Leistungserbringung durch das Lerninstitut X kann dadurch keinesfalls in Frage gestellt werden.

Für die in der mündlichen Berufungsverhandlung aufgestellte Behauptung, das Auftragsverhältnis Schüler – Lehrer sei den Eltern im Rahmen des Erstgesprächs mitgeteilt worden, ist die Bw. einen Beweis schuldig geblieben. Im Übrigen erweist sich diese Behauptung unter Bedachtnahme auf das Auftreten nach außen im Wege der Gestaltung des Werbematerials (Flugblatt) und der Rechnung als unglaubwürdig.

Auch dem Eventualantrag konnte aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird, steuerfrei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt für die Vergleichbarkeit die Unterstützung von Schülern in sogenannten „Lernhilfekursen“ bei der Erreichung ihres Lernzieles an einer öffentlichen oder privaten Schule als bloßer „Nachhilfeunterricht“ nicht. Entscheidend ist nämlich, dass der „Nachhilfeunterricht“ zusätzlich zu einem regulär besuchten Unterricht als Unterstützung bei der Erreichung des dort geforderten Lernzieles besucht wird (vgl. VwGH 21.6.1993, 91/15/0151 und die dort zitierte Judikatur).

Mit Rücksicht auf diese einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erübrigen sich weitere Ausführungen.

Aus den Berufungsausführungen, wonach die Umsatzsteuersonderprüfung vom 18. Juni 2004 über den Zeitraum Juli 2003 bis April 2004 den Unternehmenszweck und auch die umsatzsteuerliche Verrechnung des Büroservices anerkannt habe, weshalb sie „in Treue und Glauben ihr Unternehmen diesbezüglich weitergeführt habe“, kann aus nachstehenden Erwägungen nichts für sie gewonnen werden:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Grundsatz von Treu und Glauben ist die Behörde verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 114, Tz 9 und die dort zitierte Judikatur).

Demgemäß waren auch die auf die hinzugerechneten Umsätze entfallenden Umsatzsteuerbeträge in Höhe von 20 % (2004: € 9.325,53; 2005: € 7.577,58 und 2006: € 8.400,60) im Rahmen der Gewinnermittlung jeweils als Betriebsausgabe zum Abzug zu bringen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. November 2011