



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der U als Rechtsnachfolgerin des Institutes für Fernunterricht, vertreten durch Ernst&Young StB und WP Gesellschaft mbH, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, vom 5. Dezember 2005 gegen nachstehende Bescheide des Finanzamtes Linz vom 14. Oktober 2005 entschieden:

Die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 verfügt wurde, werden aufgehoben.

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 werden als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Die (endgültigen) Umsatzsteuerbescheide für die Jahr 2002 und 2003 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das Institut für Fernunterricht (nachfolgend: IF) war eine Rechtsperson des öffentlichen Rechts nach dem UOG 1992. Es wurde zwecks Wahrnehmung folgender Aufgaben gegründet:

1. Abhaltung von Prüfungen und Lehrveranstaltungen durch die Universitätsprofessoren und die Lehrbeauftragten.
2. Über den normalen Universitätsbetrieb hinausgehende Unterstützung der Prüfungen und Lehre durch Einrichtung und Betrieb der hiefür notwendigen technischen Anlagen (Videokonferenzen, Streaming).

3. Über den normalen Universitätsbetrieb hinausgehende Kommunikation mit den Studierenden (Homepage, e-mail-Verkehr u.a.).
4. Bearbeitung der Streams der elektronischen Lehrveranstaltungen, Produktion auf DVD's, Archivierung und Verkauf an Interessenten ("Medienbibliothek").
5. Konzeption, Entwicklung und Produktion asynchroner Medien (DVD's) für alle Prüfungsfächer.
6. Entwicklung, Zusammenstellung und Produktion von gedrucktem Studienmaterial in Medienkoffern für alle Prüfungsfächer. Verlag und Verkauf der Medienkoffer und Verwertung der damit im Zusammenhang stehenden Urheberrechte.

Das IF ließ geschützte Marken registrieren, unter denen die Aufgaben 2. bis 6. angeboten werden.

Ende 2002 hat das IF die Aufgaben 5. und 6. sowie alle diesbezüglichen Urheberrechte an eine GmbH übertragen und ab Oktober 2003 Räumlichkeiten, die es selbst angemietet hat, zum Teil an die GmbH untervermietet.

Nach den Feststellungen des Prüfers liegt der Unterschied zum konventionellen Zugang zum Lehrangebot darin, dass sich die Studierenden nicht mehr körperlich auf ein Universitätsgelände begeben müssen, um Vorlesungen, Seminare oder ähnlichen Veranstaltungen beiwohnen zu können, sondern dass sie sich von jedem Platz der Erde besagten Veranstaltungen via Internet zuschalten und auch aktiv teilnehmen können. Der Internetzugang und zusätzliches Lernmaterial in Form von elektronischen Datenträgern und Skripten in herkömmlicher Form werden im sogenannten Medienkoffer gegen Entgelt angeboten. Darüber hinaus haben Fernstudierende (abgesehen von den gesetzlichen Studiengebühren) keine weiteren Zahlungen für das (sonstige) universitäre Leistungsangebot zu entrichten.

Für die Anschaffung einer Videokonferenzanlage, die Adaptierung der zur Erfüllung der o.a. Aufgaben angemieteten (und in der Folge zum Teil untervermieteten) Räumlichkeiten und aus Honorarnoten von vortragenden Professoren hat das IF Vorsteuern geltend gemacht. Die Einnahmen aus dem Verkauf der Medienkoffer sowie die Mieteinnahmen hat das IF versteuert. Die Veranlagungen erfolgten erklärungskonform, für die Jahre 2002 und 2003 jedoch nur vorläufig.

Der Prüfer und in der Folge das Finanzamt vertraten die Ansicht, die Erfüllung der unter 2. bis 6. genannten Aufgaben begründe keinen Betrieb gewerblicher Art, weil jene Studierenden, die die angebotenen Leistungen erwerben, gar nicht an diesen interessiert seien, zumal diese Leistungen losgelöst vom hoheitlichen Lehrbereich keinen namhaften Wert darstellen. Überdies werde der weitaus überwiegende Teil des gesamten Leistungsangebots an die

Studierenden von den Professoren erbracht. Die akademische Ausbildung sei jedoch Teil des öffentlich-rechtlichen Aufgabenbereich und daher keine privatwirtschaftliche Tätigkeit.

Die Vermietung stelle zwar einen Betrieb gewerblicher Art dar, die diesbezüglich zustehenden Vorsteuern seien jedoch zur Gänze zu berichtigen. Die geringen Mietentgelte stehen überdies in keinem Verhältnis zu den hohen Adaptierungskosten, weshalb mangels Fremdüblichkeit vom Nichtvorliegen einer Vermietungsabsicht auszugehen sei.

In der Folge verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 und 2001 und erließ für besagte Jahre neue Sachbescheide sowie für die Jahre 2002 und 2003 endgültige Bescheide, in denen es die Umsätze mit Null ansetzte und den Vorsteuerabzug nicht zuließ.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde ausgeführt, dass keine Tatsachen neu hervorgekommen seien, sondern dass sich die Wiederaufnahme der Verfahren unzulässigerweise auf eine andere rechtliche Beurteilung gründe. Materiell wurde vorgebracht, dass die Tätigkeiten 2. bis 6. nicht in der Lehre und Forschung bestehen. Demnach hätte auch ein in der Privatwirtschaft tätiger Dritter mit diesen Tätigkeiten betraut werden können. Die Beurteilung als Nicht-Steuerpflichtiger würde daher zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen und sei daher (nach der Judikatur des EuGH) unzulässig.

Die Medienkoffer werden auch über den Buchhandel vertrieben und beinhalten einen Code, mit dem auch Nichtinskribierte am elektronischen Unterricht teilnehmen können. Die Medienkoffer enthalten nicht nur selbst konzipierte Bücher, sondern auch zugekaufte Bücher und Rechtsmaterial, das auch abseits eines Hochschulstudiums einen Markt habe. Zielsetzung sei gewesen, Lehrveranstaltungen auch DVD's zu produzieren, die auch über den Buchhandel verkauft werden. Es bestehe hinsichtlich des Medienkoffers kein Annahmefzwang. Studierende können auch auf dessen Erwerb verzichten oder diesen z.B. von Studienabrechern erwerben.

Für die Annahme einer einheitlichen, dem Hoheitsbereich zuzurechnenden Leistung sei nicht ausreichend, dass die einzelnen Leistungen einem einheitlichen wirtschaftlichen Ziel, wie etwa der Erlangung eines Hochschulabschlusses dienen. Die Erbringung von bürgerlich-rechtlich selbständigen Leistungen führe vielmehr auch zu umsatzsteuerrechtlich selbständigen Leistungen (siehe z.B. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 1 Abs. 1 Z 1, Tz. 69). Im konkreten Fall seien die Leistungen im Zusammenhang mit dem Medienkoffer bürgerlich-rechtlich selbständige Leistungen, weshalb das IF insofern eine privatwirtschaftliche Tätigkeit entfalte. Infolge Trennbarkeit des (in der Tätigkeit 1. bestehenden) hoheitlichen Bereiches von den übrigen Tätigkeiten liege auch kein nach dem Überwiegen zu beurteilender Mischbetrieb vor. Auch aufgrund der Umsatzhöhe von mehr als 2.900,00 € pro Jahr liege ein

Betrieb gewerblicher Art vor. In den Erklärungen seien auch nur die auf den privatwirtschaftlichen Bereich entfallenden Leistungen und Vorsteuern erfasst worden.

Über Vorhalt gab die steuerliche Vertreterin an, nur aus jenen Honorarnoten, die die Professoren für ihre Mitarbeit an der Erstellung der Medienkoffer gelegt haben, seien Vorsteuern geltend gemacht worden.

Über diesbezügliche Frage gab eine am FI Studierende an, der wesentliche Vorteil des Fernstudiums im Vergleich zum Präsenzstudium liege darin, dass Vorlesungen und Übungen via Internet entweder live (mit aktiver Teilnahmemöglichkeit über E-Mail) oder zeitversetzt (mittels Streaming oder DVD's) besucht werden können. Ein weiterer Vorteil sei, dass die korrigierten schriftlichen Prüfungsarbeiten eingescannt und via elektronischem Postfach zugänglich gemacht werden. Für diese und die weiteren im (nachstehenden) Informationsfolder beschriebenen Möglichkeiten sei auch ein nicht geringer Betrag zu zahlen. Die Vorlesungen des FI dürfen und werden in der Regel auch nur von Nicht-Fernstudierenden körperlich besucht, die hiefür auch nichts bezahlen müssen. Theoretisch könnten auch Nicht-Fernstudierende Prüfungen am IF ablegen.

Im o.a. Informationsfolder wird das Fernstudium wie folgt beschrieben:

Präsenzphasen:

Das Multimedia-Diplomstudium der Rechtswissenschaften beginnt mit einer fünftägigen Präsenzphase für den ersten Studienabschnitt. Die Präsenzphase wird nach Bedarf an mehreren Orten in Österreich angeboten, die Studierenden nehmen am Ort ihrer Wahl teil. Die Präsenzphase dient der Einführung in den Stoff, der Einführung in die Technik der Telekommunikation, dem persönlichen Kontakt mit den Professoren, dem persönlichen Kontakt der Studierenden untereinander, der administrativen Zulassung zum Studium und organisatorischen Anliegen.

Die Professoren halten täglich acht Stunden persönlichen Unterricht ab und führen die Studierenden in die Grundstrukturen aller Prüfungsfächer ein.

Am Beginn des zweiten Studienabschnittes steht eine weitere dreitägige Präsenzphase. Die Teilnahme ist unbedingt erforderlich.

Studienmaterial:

Die Studierenden erhalten für jedes Prüfungsfach asynchrones Studienmaterial bzw. einen Medienkoffer. Der Medienkoffer enthält die gesamten für das jeweilige Prüfungsfach erforderlichen Unterlagen, insbesondere eine oder mehrere DVD's, Gesetzestexte, Lehrbücher, Glossare, Fallsammlungen, Skripten und andere Lernunterlagen.

Die UniversitätsprofessorInnen führen die Studierenden auf der DVD durch den Vorlesungsstoff, ihr Vortrag ist multimedial mit Ton, Bild, Grafiken und Texten unterlegt und mit den gedruckten Lehrbüchern vernetzt. Abschnittsweise können die Studierenden ihren Lernfortschritt durch verschiedene Testsequenzen mit automatisierter Auswertung selbst überprüfen.

Die Medienkoffer gewährleisten den Studierenden hohe Lernautonomie, weil sie Ort, Zeit, Lerntempo und Lernstil selbst bestimmen können.

Elektronischer Unterricht:

Während des laufenden Semesters halten UniversitätsprofessorInnen und herausragende Praktiker in Spitzenpositionen Arbeitsgemeinschaften, Übungen und Klausurenkurse mit einer kleinen Gruppe von Studierenden in einem Aufnahmestudio des IF ab. Diese Lehrveranstaltungen werden mit Kameras aufgenommen und via Internet übertragen.

Die Studierenden des Multimedia-Diplomstudiums der Rechtswissenschaften nehmen nach freier Wahl an diesen Lehrveranstaltungen entweder zeitgleich (im Studio oder weltweit über Internet) teil oder rufen die gespeicherte Version jeder Lehrveranstaltung binnen 14 Tagen im Internet ab. Alle Studierenden können jederzeit mit den Vortragenden via Telefon, Chat, E-Mail oder Webcam kommunizieren.

Die Studierenden des Multimedia-Diplomstudiums sind damit nicht an starre Vorlesungs- und Stundenpläne gebunden und können selbst Ort und Zeit ihrer Vorlesung frei bestimmen.

Dieses Lehrveranstaltungskonzept gewährleistet ein Studium mit höchster Lernautonomie.

Prüfungen:

Schriftliche Klausurarbeiten und Lehrveranstaltungsprüfungen finden zeit-, aufgaben- und korrekturgleich mit den Prüfungsarbeiten an der Universität statt. Die Studierenden des Multimedia-Diplomstudiums für Rechtswissenschaften können ihre Prüfungsarbeiten entweder an mehreren vom IF beaufsichtigten Prüfungsorten, in jedem Notariat im gesamten EWR-Raum oder weltweit bei österreichischen Auslandsvertretungen absolvieren. Die Ablegung von Fachprüfungen ist bei mehreren Kooperationspartnern in ganz Österreich möglich.

Mündliche Prüfungen können die Studierenden über Videokonferenz mittels Webcam ablegen. Natürlich steht es auch den Multimedia-Studierenden jederzeit frei ihre Prüfungen vor Ort abzulegen oder allfällige Zwischentermine an der Universität bei den dort zuständigen Prüfern wahrzunehmen.

Korrigierte schriftliche Prüfungsarbeiten werden vom IF eingescannt und in einem individuellen (durch Zugriffscode gesicherten) elektronischen Postfach abgelegt. Die Studierenden können jederzeit die korrigierten Prüfungsarbeiten online abrufen, auf ihrem PC abspeichern und/oder ausdrucken.

Elektronische Betreuung:

Die Studierenden werden laufend vom IF mit aktuellen Informationen zum Studien-, Lehrveranstaltungs- und Prüfungsbetrieb versorgt und können sich jederzeit mit verbleibenden Fragen an die Universitätsprofessoren bzw. deren Mitarbeiter wenden. Die Anfragen können via E-Mail, Fax oder Telefon übermittelt werden.

Sponsion:

Nach erfolgreicher Ablegung der beiden Diplomprüfungen verleiht die Universität den Absolventen des Multimedia-Diplomstudiums der Rechtswissenschaften in feierlicher Form den akademischen des/der "magister/magistra iuris". Ein Doktoratsstudium kann anschließen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die hoheitliche Aufgabe eines Universitätsinstitutes besteht in der Lehre und Forschung. Die (jeweils entgeltliche) Überlassung von Lernmaterialien, die Zugänglichmachung der vorgetragenen Lehrinhalt via Internet, die Ermöglichung der elektronischen Kommunikation, die elektronische Abnahme von Prüfungen sowie die elektronische Betreuung fallen hingegen nicht unter den hoheitlichen Aufgabenbereich.

Die Ausführungen des Prüfers, dass jene Studierenden, die die fraglichen Leistungen erwerben, gar nicht an diesen interessiert seien, weil diese Leistungen losgelöst vom

hoheitlichen Lehrbereich keinen namhaften Wert darstellen, decken sich nicht mit der Realität. Andernfalls wäre fraglich, warum Fernstudierende nicht unbedeutende Beträge für besagte Leistungen zahlen.

Wie in der Berufung zutreffend ausgeführt ist auch nicht von einer einheitlichen hoheitlichen Leistung auszugehen. Dafür spricht auch, dass auch Nicht-Fernstudierende die Vorlesungen besuchen und (theoretisch) Prüfungen am IF ablegen dürfen. Es ist daher nicht von Bedeutung, ob die Tätigkeiten im Aufgabenbereich 1. jene der übrigen Aufgabenbereiche überwiegen.

Dass bei Beurteilung als Nicht-Steuerpflichtiger Wettbewerbsverzerrungen entstünden und kein Annahmezwang vorliegt, wurde vom Finanzamt nicht bestritten. Diese Umstände sprechen jedoch für den Berufungsstandpunkt.

Letztlich entscheidend ist, dass nicht die Lehrinhalte selbst bzw. die Prüfungen an sich gegen Entgelt vermittelt bzw. abgenommen werden (diese werden sowohl den Präsenz- als auch den Fernstudierenden ohne Entgelt vermittelt bzw. abgenommen). Vielmehr wird nur das Lernmaterial sowie der Internetzugang gegen Entgelt überlassen bzw. ermöglicht. Letztgenannte Leistungen sind jedoch eindeutig keine hoheitlichen. Dafür spricht auch, dass die Erbringung dieser Leistungen in eine GmbH auslagerbar waren.

Auch nach Ansicht des Prüfers bzw. des Finanzamtes stelle die Vermietung (an die GmbH) einen Betrieb gewerblicher Art dar. Demnach berechtigt diese Tätigkeit zum Vorsteuerabzug. Dass Letztgenannter wegen der vergleichsweise geringen Mietentgelte zur Gänze zu berichtigen sei, ist unzutreffend, zumal sich das Finanzamt mit ihrer weiteren Begründung, mangels Fremdüblichkeit sei vom Nichtvorliegen einer Vermietungsabsicht auszugehen, selbst widerspricht. Überdies würde die Ansicht des Finanzamtes dazu führen, dass der Vorsteuerabzug von den Adaptierungskosten verloren ginge, obwohl die angemieteten bzw. untervermieteten Räumlichkeiten vom IF bzw. von der GmbH für Tätigkeiten verwendet werden, die (nach obigen Ausführungen) keine hoheitlichen, sondern privatwirtschaftliche und damit umsatzsteuerpflichtige darstellen. Höhere (nach offensichtlicher Ansicht des Finanzamtes nicht zum Vorsteuerausschluss führende) Mietentgelte würden außerdem nicht zu einer in Summe höheren Umsatzsteuer führen, weil der GmbH ein entsprechend höherer Vorsteuerabzug zustünde.

Materiell steht daher der erklärte Vorsteuerabzug zu. Es bestand daher kein Grund, geänderte Sachbescheide zu erlassen. Infolge dessen war weder die Wiederaufnahme der Verfahren (selbst dann, wenn Tatsachen neu hervorgekommen wären) zu verfügen noch waren für die Jahre 2002 und 2003 geänderte (endgültige) Bescheide zu erlassen. Besagte Bescheide waren

daher aufzuheben. Dies hat zur Folge, dass die geänderten Sachbescheide 2000 und 2001 aus dem Rechtsbestand ausgescheiden. Die gegen letztgenannte Bescheide eingebrochene Berufung war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Linz, am 16. April 2008