



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 8010 Graz, Münzgrabenstr. 36, vom 17. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen, vertreten durch Dr. Ernst Körner, vom 16. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuer für 2001 und 2002 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 12/2003 und 9/2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Veranlagungszeitraum für die Umsatzsteuer ist vom 1. Dezember bis 30. November des Folgejahres.

Unternehmensgegenstand der Bw ist die "Errichtung und Betreibung von Fremdenverkehrs- und Gastronomiebetrieben aller Art, insbesondere von Hotelanlagen, sowie die Vermietung und Verpachtung" (siehe Gesellschaftsvertrag vom 27. Mai 1999).

Gesellschafter der Bw waren zum Gründungszeitpunkt die ungarischen Staatsbürger Ki, Ko und He.

Die Bw errichtete das Hotel L in G.

Mit "Auftragsvertrag" vom 28. Oktober 2002 schloss die Bw mit der ungarischen H-Kft., einen Kommissionsvertrag über der "Verkauf von Genussrechten in der Form des Abschlusses von Appartementnutzungsverträgen, die sich auf das wöchentlich geteilte Genussrecht einzelner Appartements im Hotel/Appartementhaus in G (...) beziehen."

In der Folge schloss die Bw "Kaufverträge" ab, deren Gegenstand das ausschließliche "Genussrecht" an einem bestimmten Appartement des Hotels ist. Der Käufer erwirbt mit der Begleichung des Kaufpreises das Recht, ein bestimmtes Appartement der Anlage jährlich für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen, ohne ein Eigentumsrecht oder ein sonstiges dingliches Recht zu erwerben. Dieses Recht werde dem Käufer für die Dauer von 30 Jahren eingeräumt (Punkt 2). Das Genussrecht werde "im Interesse der langfristigen Rechtssicherheit des Käufers/der Käuferin" von einem Vermögensverwalter verwaltet (Punkt 3). Zwischen dem Käufer und der Verkäuferin komme – so der Vertragswortlaut – "sozusagen ein Kreditverhältnis zustande" und "der Gegenwert des Genussrechts (gelangt) im Wege der Inanspruchnahme der Nutzung zur Tilgung (...)". Bei einer Laufzeit von 30 Jahren erhalte "der Benutzer von der Gesellschaft jährlich ein Nutzungsrecht zu einem Anteil von 1/30 und so nimmt der von ihr sozusagen gewährte Kreditbetrag um 1/30 ab, ohne dass dieser Betrag in Ungarn eingehen würde". Dem Käufer stehe nach dem zur Einzahlung gebrachten Gegenwert bis zum Ende der Laufzeit auch Zinsen in der Höhe von 0,1% per anno zu; deren Anrechnung auf den Betrag der vom Benutzer "bezahlten jährlichen Benutzungsgebühr (Anmerkung: im Wesentlichen Betriebs- und Instandhaltungskosten) sei möglich" (Punkt 4). Die "Woche" stelle im "I-System" (Tauschfonds von I International) ein tauschfähiges Kontingent dar, der Käufer könne gegen eine Beitrittsgebühr die I-Mitgliedschaft erwerben (Punkt 8).

Strittig ist, ob das Entgelt für den Erwerb von Genussrechten an den Appartements sofort in voller Höhe oder anteilig nach dem zeitlichen Verbrauch des Nutzungsrechts umsatzsteuerpflichtig ist.

Das Finanzamt beurteilte das Entgelt nach zuvor durchgeführter Buch- und Betriebsprüfung als Anzahlungen und unterzog es der Umsatzsteuer wie folgt (Beträge in €):

	bisher unbesteuert (netto)	Umsatzsteuer 10% (mehr)
2001	681.436,12	68.143,61
2002	1.944.503,17	194.450,32
12/2003	334.271,65	33.427,16
1-9/2004	155.505,45	15.550,55
	Mehrergebnis gesamt	311.571,64

Gegen die am 16. Dezember 2004 ergangenen Umsatzsteuerbescheide wendet sich die Bw mit Berufungsschreiben vom 17. Jänner 2005. Im Ergänzungsschreiben vom 10. Februar 2005 bringt der steuerliche Vertreter der Bw vor, die vereinnahmten Beträge seien entgegen der

Ansicht des Finanzamtes jedenfalls nicht der Umsatzbesteuerung zu unterziehen und führt zur Begründung im Wesentlichen aus, dass die Bw eigenkapitalersetzende Genussrechte ausgegeben habe, um den Bau zu finanzieren. Das Interesse der Investoren habe weniger darin bestanden, Vermögensanteile zu erwerben, "sondern vielmehr darin die Möglichkeit zu erwerben direkte Nutzungsrechte Inanspruch zu nehmen". Im Zusammenhang mit der Ausgabe der Wertpapiere stehe für die Bw die Projektfinanzierung mit eigenkapitalähnlicher Ausgestaltung jedenfalls im Vordergrund (dafür spreche vor allem die lange Laufzeit und die niedrige Verzinsung). Die Ausgabe von Wertpapieren falle jedoch unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994, die damit im Zusammenhang stehenden Kaufpreiszahlungen seien unecht steuerbefreit, die Umsatzsteuerpflicht könne nur aliquot durch tatsächliche Inanspruchnahme der Nutzungsrechte entstehen (Seite 10). Im streitgegenständlichen Fall würden den Genussrechtinhabern Benutzungsrechte an Einrichtungen des Genussrechtsschuldners eingeräumt. Da die Einräumung der Benutzungsrechte zu den Kernrechten zähle, könne hierin keine fremdunübliche Konstruktion erblickt werden und spreche diese Vereinbarung auch nicht gegen das Vorliegen von Genussrechtsbeteiligungen (Seite 4). Im gegenständlichen Fall sei grundsätzlich die Tilgung der Genussrechte durch die Nutzung von Einrichtungen des Emittenten während eines Zeitraumes von 30 Jahren vorgesehen, eine geldwerte Tilgung des Genussrechtes sei damit grundsätzlich nicht vorgesehen, dies spreche eindeutig für Eigenkapitalcharakter (Seite 4). Auch für den Fall, dass der Genussrechtsberechtigte seinen Verpflichtungen nicht nachkomme, sei ein Verlust seiner Rechte vorgesehen, dies spreche dafür, dass die Genussrechte nach Handels- und Steuerrecht als Eigenkapital einzustufen seien. Weiters fehle eine vertragliche Kündigungsmöglichkeit der Genussrechte oder eine Rückzahlungsvereinbarung nicht verwohnter Beträge, was wiederum für die Eigenkapitalqualität der Genussrechtskapitalmittel spreche. Aus § 5 Abs. 1 BewG ergebe sich, dass ein unter einer auflösenden Bedingung erworbenes Genussrecht als Eigenkapital grundsätzlich wie unbedingt erworbenes Eigenkapital zu behandeln sei und damit das dazu korrespondierende Forderungsrecht des Genussscheininhabers nur aufschiebend bedingt sein könne, weil es erst dann entstehe, wenn mit Eintritt der Bedingung der Eigenkapitalcharakter des Genussrechtskapitals bei der Gesellschaft untergehe. Die Genussrechte gingen ipso iure durch Zeitablauf jährlich unter und wandelten sich automatisch zu Forderungen "ehemaliger" Genussrechtinhaber bzw. Verbindlichkeiten der Gesellschaft aus einer Leistungserbringung um. Damit stehe fest, dass die Last (Fremdkapitalcharakter) der Genussrechte erst mit Bedingungseintritt (vertragsgetreues Verhalten und Zahlung der Benutzungsgebühr für ein Jahr) bei der Gesellschaft entstehe, dh. aufschiebend bedingt und gemäß § 6 Abs. 1 BewG zuvor nicht zu berücksichtigen sei. Die Verzinsung könne hier keinen Aufschluss darüber

geben, ob "Genussrechtsfremdkapital" oder eine Verbindlichkeit aus geleisteten Anzahlungen vorliege. Eine geleistete Mietvorauszahlung für 30 Jahre, welche mit 0,1% p.a. verzinst werde, sei nämlich genauso wenig fremdüblich ist, wie eine 0,1%ige Darlehensverzinsung. Die niedrige Verzinsung und fehlende Rückzahlungsvereinbarungen hinsichtlich nicht verwohnter Beträge sprächen wiederum eindeutig für Eigenkapitalcharakter der zur Verfügung gestellten Mittel. Der wahre wirtschaftliche Gehalt der Genussrechtseinräumung liege damit für die Bw aber zweifelsfrei darin, Kapital zur Abdeckung der Errichtungskosten aufzubringen und es ihr auf Dauer zur Verfügung zu stellen. Als Gegenleistung werde dem Genussrechtsinhaber das Recht eingeräumt, ein bestimmtes Appartement für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen. Durch die Nutzung der Appartements werde das Genussrechtskapital getilgt, erst in diesem Zeitpunkt entstehe durch Eintritt der vertraglichen Bedingungen der Fremdkapitalcharakter des Genussrechtes und im umsatzsteuerlichen Sinne die Leistung im Zusammenhang mit der Grundstücksvermietung. Mit der Anschaffung des Genussrechtes sei in erster Linie ein Wertpapier erworben worden, welches dem Erwerber des Genussrechtes eine gesellschafterähnliche Stellung vermittelt und der Gesellschaft im steuerlichen Sinne Eigenkapitalfinanzierung der Baukosten bringe. Der Erwerb des Genussrechtes falle daher umsatzsteuerlich, wie jedes andere Wertpapiergeschäft, unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 8 UStG 1994). Eine umsatzsteuerpflichtige Leistung könne sich erst durch Wandlung der Genussrechtsbeteiligung in ein Forderungsrecht des Inhabers aus der jährlichen Inanspruchnahme des Nutzungsrechtes ergeben. Erst dann werde die tatsächliche Vermietung bewirkt und geht die Genussrechtsbeteiligung als Gegenleistung teilweise für die anteilige Nutzung unter. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 22. September 1987, 86/14/0178, entschieden, dass genau der vorliegende Sachverhalt im Zusammenhang mit KG-Anteilen nicht zu einer Umsatzsteuerpflicht führe. Die im Erkenntnis angeführte KG habe eine Ferienwohnanlage mit 52 Appartements (Wohneinheiten) errichtet. Die Baukosten habe sie durch die Einlagen der Kommanditisten aufgebracht. Die Kommanditeinlagen hätten nach dem Vertrag jeweils dem Wert einer oder mehrerer bestimmter Wohneinheiten entsprochen. Jedem Kommanditisten seien entsprechend seiner Einlage eine oder mehrere bestimmte Wohneinheiten zugeordnet worden. Die Kommanditisten seien zu monatlichen Betriebsbeiträgen verpflichtet gewesen und während der Zeit, in der sie ihre Wohneinheiten nicht selbst bewohnt hätten, hätten sie die KG mit der Vermietung der Einheiten zu beauftragen gehabt. Diesbezüglich habe der Gerichtshof festgestellt, dass das Nutzungsrecht des Kommanditisten an einer bestimmten Wohneinheit lediglich Ausfluss des Gesellschaftsrechtes sein kann. Damit habe er aber eindeutig den rechtsbegründenden Sachverhalt, nämlich die Einräumung von Gesellschaftsrechten, in den Vordergrund gestellt. Nicht anders könne dies wohl im

Zusammenhang mit der Einräumung von Genussrechten aufgrund der Hingabe von Eigenkapital gesehen werden. Auch hier werde dem Unternehmen, wie bereits oben dargestellt, zunächst Eigenkapital zur Verfügung gestellt. Die Begebung eines Wertpapiers bzw. die Einräumung von Genussrechten räume dem Genussrechtsinhaber gesellschafterähnliche Stellung ein, vor allem, wenn es sich nach den handelsrechtlichen Bestimmungen um Eigenkapital handle. In der Entscheidung vom 26. November 1998, 8 Ob 286/98 habe der Oberste Gerichtshof in Hinblick auf Vereine bzw. gesellschaftsrechtliche Beteiligungen erkannt, dass bei einer derartigen Konstruktion, die Timesharing-Idee, durch die Zwischenschaltung eines Vereines oder auch durch gesellschaftsrechtlichen Beteiligung nicht in reiner Form verwirklicht werde und vielmehr eine mitgliedschaftsrechtliche Überlagerung stattfinde. Die in diesem Wege zur Verfügung gestellten (Darlehen) Mittel seien auch entsprechend den Bestimmungen des Eigenkapitalersatzgesetz als Eigenkapitalersatz zu sehen und im Falle des Konkurses wie solches zu behandeln. Selbst wenn man (unrichtigerweise) eine klassische Timesharing-Konstruktion "unterstellen" würde, käme es nicht zur Anwendung des § 19 Abs. 2 UStG 1994. Dafür fehle mit einer ausreichenden Leistungskonkretisierung eines der grundlegenden Elemente der Mindest-Istbesteuerung (Seite 10). § 19 Abs. 2 UStG 1994 besage: "Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist". Nach herrschender Lehre und auch nach Meinung der Umsatzsteuerrichtlinien gelte dies aber nur für Anzahlungen, welche mit einer konkreten Leistung im Zusammenhang stünden. Damit ergebe sich aber auch, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere Verknüpfung gegeben sein müsse, die Leistung um der Gegenleistungswillen gegeben werden müsse. Dass dieses Element aber im Zusammenhang mit klassischen Timesharing-Modellen durchaus nicht gegeben sei soll im folgenden gezeigt werden. Damit also Steuerpflicht entstehe, müsse die zu erbringende Leistung hinreichend konkretisiert sein. Der wirtschaftliche Gehalt bei Timesharing-Modellen liege aber gerade nicht darin, jedes Jahr das gleiche Appartement zu bewohnen, die Absicht dahinter sei eigentlich, sich in einen Tauschpool einzukaufen, um so die Möglichkeit zu haben, viele verschiedene Domizile nutzen zu können. Der Erwerb der Nutzungsrechte könne damit nicht als "Mietvorauszahlung" für 30 Jahre für ein bestimmtes Grundstück gesehen werden. Der Wille des Erwerbes erstrecke sich ja nicht darauf, für 30 Jahre das gleiche Appartement zu bewohnen, dies werde ja gerade durch Abschluss des Vertrages mit inkludierter Tauschmöglichkeit zum Ausdruck gebracht. Der wahre wirtschaftliche Gehalt der Timesharing-Vereinbarung bestehe auch nicht darin, vom Veräußerer ein bestimmtes Appartement für 30 Jahre zu mieten und selbst zu bewohnen, sondern ein tauschfähiges Kontingent zu erwerben, wobei noch nicht festgelegt werde,

welche konkrete Leistung (welches Appartement, in welcher Anlage) damit schlussendlich in Zukunft konsumiert werde. Dies zeige sich auch durch die im BMF-Erlass vom 10. Februar 1998, GZ. 09 4501/3-IV/9/98 enthaltene Aussage, dass im Falle einer Tauschmöglichkeit die Umsatzbesteuerung entsprechend der tatsächlichen Nutzung zu berichtigen sei. In der Erlassmeinung werde die Rechtsmeinung vertreten, dass der Erwerb des Nutzungsrechtes zunächst als Anzahlung für eine konkrete Leistung (Mietvorauszahlung bzw. Anzahlung für ein bestimmtes Appartement für 30 Jahre) zu sehen und damit auch der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. In der Folge werde allerdings ausgeführt, dass die Umsatzsteuer zu berichtigen sei, wenn der Erwerber nicht "sein" Appartement selbst nutze. Das BMF vertrete damit im Erlass auch die Ansicht, dass kein steuerpflichtiger Leistungsaustausch zwischen dem Erwerber des Nutzungsrechtes und der Gesellschaft vorliegen könne, wenn ein anderer als der Erwerber die Anlage nutze. Wie könne aber dann überhaupt von einer hinreichend konkretisierten Leistung für eine Anzahlungs- bzw. Mietvorauszahlungsbesteuerung gesprochen werden, wenn vertraglich die Möglichkeit bestehe, dass der Erwerber "sein" Appartement praktisch nie selbst nutze also die "Vorauszahlung" nicht für die Bewohnung des bestimmten Appartements leiste und damit das Entgelt von vorneherein nichts mit der Anmietung eines bestimmten Appartements zu tun habe? Timesharing bedeute aber gerade, dass dem Teilnehmer an einem derartigen System die Möglichkeit eingeräumt werden solle, sein erworbenes Recht auf Nutzung eines Appartements einzutauschen und die Gegenleistung seiner An- bzw. Vorauszahlung nicht beim selben Unternehmer zu konsumieren. Die Leistungskonkretisierung sei hier qualitativ nicht anders, als bei einem erworbenen Gutschein, auch im vorliegenden Fall werde dem Erwerber das Recht eingeräumt jährlich eine andere Leistung (ein anderes Grundstück) in Anspruch zu nehmen und stehe die Leistung damit nicht fest. In der Literatur werde immer wieder das Beispiel eines Reisebüros herangezogen, wonach ein auf einen bestimmten Geldbetrag lautender Gutschein, der ausschließlich zur Bezahlung von Reisen verwendet werden könne, mangels genau definierter Leistung nicht Gegenstand einer umsatzsteuerbaren Anzahlung sein könne. Bei einem Timesharing-Model bestehe ebenfalls quasi ein gutscheinähnliches Bezugsrecht auf eine Unterbringung im Rahmen einer Reise. Der Pool der unterschiedlichen Unterbringungsmöglichkeiten sei zwar eingeschränkt auf bestimmte Objekte; da es sich jedoch um eine große Vielzahl von Objekten handle, könne nicht von einer Konkretisierung im engeren Sinn ausgegangen werden. Wenn es aber möglich sei, dass der einzelne Genussrechtsinhaber während der 30 Jahre, das konkrete Objekt in L im Extremfall nicht ein einziges mal nutze, dann könne wohl nicht davon ausgegangen werden, dass der Leistungshintergrund für die Hingabe des Geldes zu diesem Zeitpunkt ausschließlich in der Nutzung eben dieses Objektes bestehe. Genau dies müsste jedoch für die Anwendung einer

Anzahlungsbesteuerung gegeben sein. Von einer Anzahlung oder Mietvorauszahlung für ein konkretes Grundstück könne hier keinesfalls gesprochen werden, weil auch der Leistungsort für die Vermietung nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 bei Erwerb des Nutzungsrechtes noch nicht bestimmbar sei. Auch könne nicht davon ausgegangen werden, dass bei Erwerb des Rechtes die Intention des Erwerbers darauf gerichtet sei, für 30 Jahre jährlich im gleichen Hotel geschweige denn im gleichen Appartement den Urlaub zu verbringen. Damit liege der Zweck der hingegebenen Zahlung auch nicht darin, für die nächsten 30 Jahre die Miete für dieses eine Appartement vor auszuzahlen, sondern lediglich darin, ein tauschfähiges Zertifikat/Gutschein zu erwerben - also ein Kontingent bzw. einen Zugang zum Tauschpool (Seite 8 bis 10).

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat ohne Weiteres im März 2005 zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 24. März 2005 beantragt die Bw eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich – auch wenn es außer Frage steht, dass (auch) mit dem Nutzungsentgelt die Baukosten des Hotels finanziert wurden/werden - der Meinung der Bw, es handle sich dabei um Genussrechte, nicht an. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liegt auch im Berufungsfall eine Vertragsgestaltung vor, wie sie für Verträge dieser Art (mag man sie als Timesharing-Verträge oder anders bezeichnen) üblich ist, bei denen der Nutzungsberechtigte also für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit im Voraus ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung an einem bestimmten Appartement leistet, zusätzlich die laufenden Kosten für den Betrieb und die Erhaltung der Liegenschaft zu bezahlen und keine Möglichkeit einer vorzeitigen Vertragsbeendigung (sondern lediglich die - in der Praxis zumeist mit geringer Aussicht auf Erfolg bestehende - Möglichkeit einer Veräußerung seiner Nutzungsrechte an Dritte) hat. Dass dabei von "Kaufvertrag", "Genussrecht", "Wertpapier" und "Verwaltung des Genussrechts durch einen Vermögensverwalter" usw. gesprochen wird, soll (zukünftigen) Nutzungsberechtigten den Besitz eines Vermögenswertes in ganz besonders abgesicherter Rechtsposition suggerieren, bedeutet aber nicht, dass der wahre wirtschaftliche

Gehalt des Vertrages über den einer bloßen Nutzungsüberlassung hinausgeht. Im Übrigen soll nicht übersehen werden, dass auch nach dem Wortlaut des Vertrags selbst "sozusagen ein Kreditverhältnis" zustande kommt. Dies bedeutet zwar nicht, dass tatsächlich ein Kreditverhältnis zustande kommt (wie die Bw mit dem Wort "sozusagen" selbst zum Ausdruck bringt), aber es zeigt auch, dass die Bw dem Nutzungsberechtigten eben keine über die eines Fremdkapitalgebers hinaus gehende Rechtsstellung einräumen will. Dass der "Kaufvertrag" im Rahmen der zivilrechtlichen Freiheit der Vertragsgestaltung zum Nachteil des Nutzungsberechtigten keine Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung vorsieht, mag den Interessen der Bw entgegenkommen, vermag aber die Rechtsansicht nicht zu decken, der Nutzungsberechtigte sei deshalb Eigenkapitalgeber und es handle sich um ein Genussrecht. Die Ausführungen der Bw zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes wie auch das übrige Vorbringen vermögen daher nicht mehr zu überzeugen.

Die sonstige Leistung der Bw ist somit die auf 30 Jahre zeitlich befristete Überlassung der Nutzung eines bestimmten Apartments des Hotels L an Dritte, also ein Mietvertrag, wodurch ein Teilnutzungsrecht an dem Apartment begründet wird (in diesem Sinn auch die Schlussanträge des Generalanwalts vom 7. April 2005, Rechtssache C-73/04, zu einem Vertrag, der das Recht betrifft, für eine bestimmte Kalenderwoche pro Jahr für einen Zeitraum von fast 40 Jahren ein Apartment in einer Hotelanlage zu nutzen).

Dass die Leistung der Bw nicht hinreichend konkretisiert wäre, vermag der unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen. Nach Punkt 2 des "Kaufvertrags" ist Gegenstand das ausschließliche "Genussrecht" (also Nutzungsrecht) an einem bestimmten Apartment des Hotels L. Das Nutzungsentgelt wird somit – entgegen der Ansicht der Bw – wohl von vornherein für die "Anmietung" eines bestimmten Apartments geleistet.

Entsprechend der Rechtsansicht in dem von der Bw selbst herangezogenen Erlass des BMF über die umsatzsteuerliche Behandlung von Time-Sharing-Verträgen vom 10. Februar 1998 unterliegt das gesamte vom Erwerber des Nutzungsrechtes vereinbarte Entgelt der Umsatzsteuer. Grundsätzlich ist das Entgelt für den Veranlagungszeitraum zu versteuern. Wird das Entgelt im Vorhinein entrichtet, dann steht die Zahlung im konkreten Zusammenhang mit einer Leistung und es kommt im Regelfall zur Anzahlungsversteuerung (§ 19 Abs. 1 zweiter Absatz UStG 1994).

Was das Vorbringen der Bw zur Tauschmöglichkeit betrifft, so wird in dem Erlass folgende Rechtsmeinung vertreten:

Wird vertraglich die Möglichkeit eingeräumt, im „Tauschwege“ andere Räumlichkeiten zu nutzen, so ist gegebenenfalls die Umsatzbesteuerung zu berichtigen. Wurde der Nutzungsvertrag im Zusammenhang mit im Inland gelegenen Räumlichkeiten abgeschlossen und werden tatsächlich Räumlichkeiten im Ausland genutzt, so ist für diesen Zeitraum das

Entgelt zu versteuern. Hingegen ist das Entgelt nachträglich zu versteuern, wenn der Nutzungsvertrag über im Ausland gelegene Räumlichkeiten abgeschlossen wurde und diese gegen im Inland gelegene Räumlichkeiten eingetauscht werden.

Nach dieser Rechtsmeinung ist vorerst die Umsatzbesteuerung des gesamten Nutzungsentgelts vorzunehmen. In der Folge ist einer Berichtigung der Umsatzsteuer (§ 16 Abs. 1 UStG) vorzunehmen ("Entsteuerung"), wenn sich in einem nachfolgenden Voranmeldungs- oder Veranlagungszeitraum die Bemessungsgrundlage ändert, weil die tatsächlich genutzten Räumlichkeiten nicht im Inland gelegen sind.

Die Richtigkeit dieser Rechtsansicht wird von der Bw bestätigt (Seite 9). Damit entzieht sie jedoch ihrem Begehren selbst die Grundlage, weil das vom Nutzungsberechtigten zu Vertragsbeginn bezahlte Nutzungsentgelt vorerst immer zur Gänze umsatzsteuerpflichtig ist.

Was die Berichtigung der Umsatzsteuer betrifft, so wäre eine solche – und dies wird von der Bw übersehen – nur dann zulässig, wenn der leistende Unternehmer selbst für das einmal geleistete Nutzungsentgelt später einmal Räumlichkeiten im Ausland zur Nutzung überlässt. Im Berufungsfall überlässt die Bw als leistender Unternehmer dem Nutzungsberechtigten jedoch nur ein bestimmtes Appartement des Hotels L. Um im Ausland gelegene Räumlichkeiten nutzen zu dürfen, muss der Nutzungsberechtigte eine I-Mitgliedschaft bei I International eingehen, wodurch ihm von dritter Seite Räumlichkeiten (wo auch immer) zur Nutzung überlassen werden. Dass die Bw dafür selbst auch Vertragspartner von I International sein muss (sich also an der "Tauschbörse" beteiligt), ändert nichts an der Tatsache, dass sie selbst im Rahmen des Tauschprogramms den Nutzungsberechtigten keine Räumlichkeiten im Ausland zur Nutzung überlässt. Nicht von Bedeutung ist es entgegen dem Berufungsvorbringen, ob der Nutzungsberechtigte "sein" Appartement tatsächlich jemals selbst nutzt. Entscheidend für die Umsatzsteuer ist ausschließlich, dass die Bw es ihm für die Vertragsdauer zur Nutzung überlässt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Nur ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die Bw die "Bedingungen der Gründung und Aufrechterhaltung der I-Mitgliedschaft", die unter Punkt 8 des "Kaufvertrags" als bekannt vorausgesetzt werden, trotz Ersuchens durch den unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegt hat (und stattdessen den im Zuge der Buch- und Betriebsprüfung bereits vorgelegten Muster-"Kaufvertrag" nochmals übermittelt hat).

Der Antrag auf eine mündliche Verhandlung und der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat war unzulässig (§ 282 Abs. 1 Z 1 und § 284 Abs. 1 Z 1 BAO).

Graz, am 4. August 2005