



Außenstelle Wien  
Senat 14

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

GZ. RV/1684-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch HFP Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 sowie vorläufige Umsatzsteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 bleiben unverändert. Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 wird wie in der Berufungvorentscheidung abgeändert und für endgültig erklärt.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 1995 wird mit € 759.709,38 (S 10.453.829,00), die Umsatzsteuer für das Jahr 1996 mit € 497.589,44 (S 6.846.980,00) sowie die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 mit € 519.753,64 (S 7.151.966,00) festgesetzt. Die Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 beträgt jeweils € 1.090,09 (S 15.000,00).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw. betreibt in der Rechtsform einer Ges.m.b.H. unter anderem auch zwei Golfplätze in Wien-S. (ab 1995) sowie in D. (ab 1996).

Im Zuge einer das Jahr 1995 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung sowie einer Umsatzsteuernachschaufür die Jahre 1996 und 1997 wurde folgende umsatzsteuerliche Feststellung getroffen:

Zum einen bestehe für jeden der beiden Golfplätze ein Verein, der die Beiträge für den österreichischen Golfverband einhebe. Zum anderen vereinnahme die Bw. als Betreiber der Golfplätze von den Golfspielern für den Verkauf des Spielrechtes auf unbestimmte Zeit einen Einmalbetrag und daneben laufende Jahresbeiträge für die Benützung des Golfplatzes. Die Beiträge seien im schriftlichen Vertrag, der vom Käufer unterzeichnet werde, festgelegt. Dabei gebe es für jeden Golfplatz eine Höchstanzahl von jeweils 600 zu vergebenden Spielrechten.

Strittig sei die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Einmalbeträge. Während nämlich von der Bw. die Jahresbeiträge versteuert worden seien, habe sie die Einmalbeträge als "Kaution" behandelt und damit nicht der Umsatzsteuer unterzogen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich aber bei diesen Einmalbeträgen um umsatzsteuerpflichtige Erlöse aus dem Verkauf der Spielrechte.

Laut Vertrag könne der jeweilige Golfspieler das Spielrecht an die Bw. mit Ende jeder Saison retournieren. Ab dem Zeitpunkt, zu dem die Bw. keine eigenen Spielrechte mehr zum Verkauf anbieten könne (alle 600 Spielrechte seien bereits verkauft), verkaufe die Bw. das retournierte Spielrecht, und der ursprüngliche Käufer erhalte innerhalb von 6 Wochen nach Weiterverkauf des retournierten Spielrechtes den ursprünglichen Kaufpreis zurück. In diesem Fall handle es sich um einen Rückkauf des Spielrechtes durch die Bw. und in weiterer Folge um einen neuverlichen Verkauf.

Von der Bw. sei vorgebracht worden, dass entgegen diesem schriftlichen Vertrag jeweils mündlich die Rückzahlung des Entgelts für die Spielberechtigung unabhängig von der Anzahl der bereits verkauften Spielrechte vereinbart worden sei. Laut den von der Betriebsprüfung eingeholten Zeugenaussagen würden aber keine derartigen mündlichen Vereinbarungen abweichend vom schriftlichen Vertragsinhalt existieren. Daher werde in freier Beweiswürdigung dem schriftlichen Vertragsinhalt mehr Glaubwürdigkeit beigemessen.

Das Entgelt für die Spielberechtigung werde deshalb zusätzlich zum zeitanteiligen Entgelt entrichtet und sei daher mit 20 % der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen würden sich wie folgt erhöhen:

1995: S 6.240.233,33

1996: S 4.397.715,31

1997: S 1.246.185,00

Im Bereich der Körperschaftsteuer führte die Betriebsprüfung aus, dass die Bw. bisher den Kaufpreis für den Erwerb dieser Spielrechte als Kaution behandelt und im Jahresabschluss als Verbindlichkeit ausgewiesen habe. Im Jahre 1995 seien von den passivierten Einmalzahlungen 2 % als Erlös abgegrenzt worden. Ab 1996 seien die gesamten Beträge passiviert worden.

Da aber diese Entgelte für die Veräußerung der Spielrechte zur Gänze als Erlös zu erfassen gewesen wären, ergebe sich für das geprüfte Jahr 1995 eine entsprechende Erfolgserhöhung von S 7.338.514,40.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ daraufhin unter Verweis auf diese Feststellungen am 21. Oktober 1998 im wiederaufgenommenen Verfahren die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 sowie den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997.

Dabei führte das Finanzamt in Bezug auf den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 (nicht im Prüfungszeitraum enthalten) aus, dass (wie schon im Jahre 1995) die Entgelte für die Veräußerung der Spielrechte in Höhe von S 5.277.258,00 den Einkünften hinzurechnen seien.

Nachdem der vormalige steuerliche Vertreter der Bw. zwei Anträge auf Rechtsmittelfristverlängerungen gestellt hatte, er hob er am 15. Jänner 1999 Berufung. Da es diesem Schreiben aber an den Erklärungen, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt würden, sowie an einer Begründung mangelte, erließ das Finanzamt einen entsprechenden Mängelbehebungsauftrag.

In Beantwortung dieses Mängelbehebungsauftrages heißt es im Schriftsatz vom 17. März 1999 wie folgt:

Es werde beantragt, "bei Ermittlung der steuerpflichtigen Umsätze die Spielrechte für Golf als Kaution zu behandeln und entsprechend keine Umsatzsteuer vorzuschreiben".

Wenn die Betriebsprüfung meine, dass diese Spielrechte nicht als Käutionen - jederzeit rückzahlbar bei Kündigung durch den Golfspieler - zu behandeln seien, sondern dass in freier Be-

weiswürdigung ein Verkauf von Spielrechten gegeben sei, sei dem zu entgegnen, dass sich aufgrund der vorliegenden Unterlagen sowie der Eintrittserklärungen der einzelnen Golfspieler ergebe, dass bei Eintritt des einzelnen Mitglieds dieser auf seine Rechte und Pflichten aufmerksam gemacht werde. Darin sei auch enthalten, dass jedem Mitglied mitgeteilt werde, dass der Betrag für das Spielrecht als Kaution zu verstehen sei, das heißt, dass jedes Mitglied bei Austritt den Betrag für das erworbene Spielrecht rückerstattet bekomme.

Wenn die Betriebsprüfung darauf verweise, dass einige befragte Mitglieder angeblich keine mündlichen Vereinbarungen kennen würden, sei zu erwidern, dass zwischen Altmitgliedern und Neumitgliedern seit der Übernahme durch die Bw. zu unterscheiden sei. Es werde daher ersucht, eine größere Anzahl von Mitgliedern zu befragen, die sicher einheitlich bestätigen könnten, dass sie bei Abschluss des Vertrages darauf hingewiesen worden seien, dass sie nicht den Einmalbetrag, sondern eine Kaution hinterlegen, die jederzeit bei Austritt rückbezahlt werde. Im Zuge der Betriebsprüfung seien auch diesbezüglich Unterlagen vorgelegt worden, aus denen ersichtlich sei, dass verschiedene Mitglieder ausgetreten seien, denen dann die entsprechende Kaution rückerstattet worden sei. Die Betriebsprüfung habe "interessanterweise" dies nicht gewürdigt.

Wenn die Betriebsprüfung meine, dass in freier Beweiswürdigung den schriftlichen Verträgen mehr als den mündlichen Absprachen geglaubt werde, weil in der Beitrittserklärung nicht ausdrücklich der Begriff "Kaution" enthalten sei, dürfe darauf hingewiesen werden, dass auch die Abgabenbehörden den wahren Vertragsinhalt zu würdigen hätten und nicht, wie ein Vertrag oder eine Erklärung tituliert sei.

Aus den dargelegten Gründen sei eindeutig ersichtlich, dass es sich um eine Kaution und nicht um den Erwerb eines Spielrechtes handle.

Es werde weiters um Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung ersucht.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung heißt es wie folgt:

Der Golfinteressent (= Vertragspartner) erwerbe gleichzeitig mit der Aufnahme in den Golfclub von der Bw. als Betreibergesellschaft das Spielrecht.

Die ursprüngliche Fassung der schriftlichen Vereinbarung über den Erwerb eines Spielrechtes (verwendet bis Mitte 1996) habe keine Regelung über die Beendigung des Spielrechtes enthalten. Erst im Jahre 1996 sei die Vereinbarung über den Erwerb eines Spielrechtes in dem Sinne geändert worden, dass dem Spieler nunmehr ein Recht der Retournierung (mit Ende jeder Saison) eingeräumt worden sei, dies aber mit der Einschränkung, dass ab dem Zeitpunkt, wenn der Golfclub keine eigenen Spielrechte mehr zum Verkauf anbieten könne, er das

Spielrecht verkaufe und der (ehemalige) Golfspieler innerhalb von 6 Wochen nach Verkauf den ursprünglichen Kaufpreis zurücküberwiesen bekomme. Die Behauptung der Bw., die Änderung der schriftlichen Vereinbarung wäre ohne Bedeutung und stelle damit keine inhaltliche Änderung dar, sei nicht glaubhaft. Eine schriftliche Änderung wäre nicht nötig gewesen, wenn nicht eine inhaltliche Änderung beabsichtigt gewesen wäre. Nach dem ursprünglichen Vertragsinhalt sei demnach überhaupt keine Beendigungsmöglichkeit des Spielrechtes durch den Golfspieler vorgesehen gewesen. Der geänderte Vertragsinhalt sehe nunmehr ein "handelbares" Spielrecht vor. Es ermögliche dem Spieler eine Beendigung des Vertragsverhältnisses, allerdings erhalte dieser den ursprünglichen Kaufpreis des Spielrechtes erst zurück, wenn die Bw. dieses retournierte Spielrecht weiterverkauft habe. Ein Verkauf des Spielrechtes sei erst vorgesehen, wenn alle 600 Spielrechte vergeben seien.

Wenn nun die Bw. behauptete, dass jedem Mitglied mitgeteilt werde, dass der Betrag für das Spielrecht als Kaution zu verstehen sei, das heißt, dass jedes Mitglied bei Austritt den Betrag für das erworbene Spielrecht rückerstattet bekomme, so widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die beitretenden Personen einen anderen schriftlichen Vertragsinhalt, der für sie eine Schlechterstellung bedeute, mit Unterschrift zur Kenntnis nehmen würden. Es wäre anzunehmen, dass bei Vorhandensein einer günstigeren mündlichen Vereinbarung diese schriftlich festgehalten oder zumindest der ungünstigere Vertragsinhalt durchgestrichen werde.

Auch in den Vereinsstatuten werde der Austritt im § 9 dahingehend geregelt, dass der Austritt jedem Mitglied jederzeit freistehé. Das austretende Mitglied habe aber keinen Anspruch auf Ersatz der an den Club geleisteten Beträge und Gebühren.

Darüberhinaus könne der Behauptung, es wären entgegen der schriftlichen Vereinbarung andere mündliche Vereinbarungen getroffen worden, nicht gefolgt werden. Laut den von der Betriebsprüfung eingeholten Zeugenaussagen einiger Golfspieler würden keine mündlichen Vereinbarungen abweichend vom schriftlichen Vertragsinhalt existieren.

Anzumerken sei, dass Auskünfte anlässlich der ursprünglichen Befragung im Zuge der Betriebsprüfung eine höhere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit hätten als jene, die im Zuge des Berufungsverfahrens durchgeführt würden. Eine neuerliche Befragung habe nicht die gleiche Qualität wie die erstmalige, da im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens bereits auf die Problematik hingewiesen worden sei und die Golfspieler darüber von der Bw. informiert worden seien.

Die in den berufungsgegenständlichen Jahren verkauften Spielrechte würden zur Gänze aus Verkaufen durch die Bw. als Betreiber der Golfplätze stammen. Eine in der Berufung vorgebrachte Unterscheidung in Alt- und Neumitglieder sei deshalb nicht relevant.

Soweit tatsächlich ein Rückkauf erfolgt sei, sei dies von der Betriebsprüfung sehr wohl gewürdigt worden. Die Behauptung der Bw., dies sei interesseranterweise in der Begründung nicht ersichtlich, könne nicht gefolgt werden. Wie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgeführt, liege ein Rückkauf des Spielrechtes durch die Bw. vor. Eine entsprechende Umsatzsteuerberichtigung (richtigerweise ein Vorsteuerabzug) könne aber mangels fehlender Unternehmereigenschaft der austretenden Golfspieler nicht erfolgen.

Als wahrer Vertragsinhalt unter Berücksichtigung aller Unterlagen (Vereinsstatuten, Verträge und Spielberechtigungen) und der Ergebnisse der mündlichen Befragungen sei daher der Erwerb eines Spielrechtes gegen Entgelt anzunehmen. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt werde das Entgelt für den Erwerb eines Spielrechtes bezahlt und unterliege demnach als Entgelt für diese Leistung der Umsatzsteuer.

Eine Kaution - wie in der Berufung ausgeführt - werde als Sicherheitsleistung im Hinblick auf die Erfüllung anderer vertraglicher Pflichten gewährt. Es sei deshalb die Frage erlaubt, für welche anderen vertraglichen Verpflichtungen diese Gebühr als Sicherheitsleistung dienen sollte.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass es an einem Berufungsbegehren hinsichtlich der Körperschaftsteuer fehle.

In weiterer Folge stellte der vormalige steuerliche Vertreter der Bw. insgesamt sieben Fristverlängerungsansuchen bezüglich der Erstattung einer Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung. Begründend führte er jeweils an, dass der Sachverhalt mit der Bw. leider noch immer nicht besprochen werden konnte.

Daraufhin erließ das nunmehr zuständige Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk am 24. Juli 2000 abweisende Berufungsvorentscheidungen bezüglich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 und verwies begründend auf die ausführliche Stellungnahme der Betriebsprüfung.

In Bezug auf die vorläufig festgesetzte Umsatzsteuer für das Jahr 1997 gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung der Berufung statt und setzte die Umsatzsteuer endgültig unter Berücksichtigung der im laufenden Berufungsverfahren (am 27. Jänner 1999) beim Finanzamt für Körperschaften eingelangten Umsatzsteuererklärung fest. Die mit Berufung angefochtene

Erhöhung der Umsätze um den strittigen Betrag von S 1.246.185,00 wurde aber wiederum vorgenommen, weshalb im Ergebnis die Berufung als abgewiesen zu werten ist.

Nach einem Wechsel in der steuerlichen Vertretung beantragte die Bw. am 19. September 2000 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In einem weiteren Schreiben vom 2. Oktober 2000 brachte die Bw. wie folgt vor:

Der Sachverhalt stelle sich so dar, dass die Mitgliedschaft zu den beiden Golfclubs derzeit sowohl auf alten als auch auf neuen Verträgen basiere. Die Umstellung auf die neuen Verträge sei Mitte 1998 erfolgt. Grund für die Änderung sei die missverständliche Verwendung des Wortes "Spielrecht" gewesen. Wirtschaftlich sei nämlich immer eine Kautionsgemeint gewesen. Die Aufnahme der Formulierung "ab 600 Mitglieder" sei eine rein theoretische gewesen, de facto sei jedem Mitglied in beiden Clubs, welche jeweils nur rund 350 Mitglieder haben würden, die Kautionsrückstättung erfolgt. Die Betriebsprüfung dürfte aufgrund der Tatsache, dass Kautionsrückstättungen erfolgt waren, davon ausgegangen sein, dass bereits die Mitgliederzahl von 600 erreicht worden sei.

Im Golfclub Wien-S. seien (im Zeitraum 1995 bis 2000) insgesamt 17 Vereinsmitglieder ausgetreten, die alle einen "alten" Vertrag gehabt hätten. Dieser habe weder einen Hinweis auf allfällige Retournierung des hinterlegten Geldes für das Spielrecht noch eine Klausel "Die Kautionsrückstättung ab 600 verkauften Spielrechten bei Austritt retourniert" enthalten. Diese Klausel sei nur in den neuen Verträgen enthalten. Im Golfclub D. seien (im Zeitraum 1999 bis 2000) insgesamt 2 Mitglieder ausgetreten, die ebenfalls einen alten Vertrag gehabt hätten. Gesamt gesehen habe die Bw. S 784.000,00 rückbezahlt.

Als Argumente dafür, dass das sogenannte Spielrecht tatsächlich eine Kautionsgemeint sei, seien anzuführen:

Im "Neuen Vertrag" (D. ab 20. Juni 1998, Wien-S. ab 20. Juli 1998) werde statt Spielrecht der Ausdruck Spielrechtskautionsgemeint verwendet bzw. stehe am Anmeldeformular der Golfclubs "Kautionsgemeint für Spielrecht".

Die Kautionsgemeint werde für etwaige Schäden am Platz und Gebäude eingehoben (z.B. bei Verletzung der Haus- und Platzordnung des Golfclubs).

Falls der Schädiger ausfindig gemacht werden könne, werde diesem von seiner Kautionsgemeint der zu ersetzenende Schaden abgezogen. Für den Fall der Nichtausfindigmachung bestehet eine Versicherung.

Nicht versichert sei der für jeden Golfspieler benutzbare "Kart" (Golfwagen mit Elektroantrieb). Die Anschaffungskosten eines "Karts" würden rund S 120.000,00 betragen. Würde der "Kart"

durch einen Golfspieler beschädigt werden und der Schaden angenommen S 70.000,00 betragen, würde die hingegebene Kaution zur Gänze verwendet werden, der Rest wäre vom Spieler zu ersetzen.

Die Einhebung einer Kaution sei, wie am Beispiel etwa auch eines großen bekannten Golfclubs ersichtlich, absolut üblich. Dort würden sogar S 150.000,00 einbehalten. Auch bei diesem Golfclub diene die Kaution in erster Linie dazu, etwaige durch Spieler verursachte Schäden abzudecken.

Juristisch gesehen sei die Formulierung "Spielrecht" eher unglücklich, da tatsächlich eine Kaution gemeint sei. Aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sollte auch aus umsatzsteuerlicher Sicht dies so gesehen werden.

Hinzuweisen sei weiters auf die Satzungen der beiden Golfclubs.

In der Satzung des Golfclubs D. spreche § 9 von einer unverzinsten Kaution für das Spielrecht, welche bei Austritt eines Mitgliedes innerhalb von 6 Wochen retourniert werde, allerdings erst, wenn keine Mitglieder mehr aufgenommen würden (d.s. 600 Mitglieder).

Tatsächlich werde diese Kaution nicht vom Verein retourniert, sondern von der Betreibergesellschaft (Bw.), die auch die Käutionen einhebe. Fest stehe aber, dass in der Satzung von einer Käution gesprochen werde.

Des Weiteren bestimme § 10 der Satzung, dass erst durch Hinterlegung der Käution das Recht der Nutzung der Anlage gemäß der jeweiligen Platz- und Hausordnung erworben werde.

In der Satzung des Golfclubs Wien-S. werde ebenfalls im § 9 der Austritt geregelt, aber mit dem Hinweis, dass die ausgetretenen Mitglieder keinen Anspruch auf Ersatz der an den Club geleisteten Beträge und Gebühren hätten. Darunter würde auch die geleistete Käution fallen.

Weiters sei anzuführen, dass es bis dato der Übung des redlichen Verkehrs entsprochen habe, allen ausgetretenen Mitgliedern ihre geleisteten Käutionen zurückzuzahlen. Man könne daher von einem dem Gewohnheitsrecht ähnlichen Zustand sprechen, da die Rückzahlung der Käutionen einer lang andauernden, allgemeinen und gleichmäßigen Übung entspreche.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht handle es sich bei Spielrechten um einen Leistungsaustausch, welcher der Umsatzsteuer unterliege.

Käutionen hingegen würden zur Absicherung von Verpflichtungen dienen und würden deshalb mangels Leistungsaustausch nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Im vorliegenden Fall würden Käutionen für von Golfspielern verursachte Schäden eingehoben und daher keine Umsatzsteuerpflicht vorliegen.

Ein sonstiges gewichtiges Argument für das Vorliegen einer echten Kautions sei, dass jedem Mitglied bei seinem Austritt die Kautions retourniert worden sei. Diese Vorgangsweise sei auch ohne schriftliche Verankerung von Anfang an gewollt gewesen. Man habe der fehlenden formellen Regelung betreffend der Retournierung der Kautions dadurch Rechnung getragen, dass im neuen Vertrag eine Regelung betreffend Retournierung der Kautions aufgenommen worden sei.

In weiterer Folge legte die Bw. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als ehemals zuständiger Abgabenbehörde zweiter Instanz zusätzliche Unterlagen vor, darunter die ab 1. Jänner 2002 gültigen Anmeldungsformulare für die beiden Golfclubs.

Zudem fasste die Bw. in ihrem Telefax vom 14. Mai 2003, gerichtet an den nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenat, ihre Ansicht noch einmal wie folgt zusammen:

Die Kautions würden zur Abdeckung etwaiger Schäden dienen; die Kautionsleister hätten Anspruch auf Rückzahlung bei Abmeldung; es liege daher kein Leistungsaustausch bzw. Kauf/Verkauf eines Spielrechtes vor.

Weiters legte die Bw. ihrer Ansicht nach relevante Auszüge aus den Kommentaren von Ruppe zum UStG 1994 sowie von Rummel zum ABGB sowie eine vom Geschäftsführer der Bw., Alois K., verfasste "Aktennotiz" vom April 2003 vor.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Im Bereich der Umsatzsteuer besteht die strittige Frage darin, ob die von den Golfspielern an die Bw. als Betreibergesellschaft der beiden Golfplätze in Wien-S. und D. zu entrichtenden Einmalbeträge der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind, da es sich um den Erwerb von Spielrechten handelt (Ansicht der Betriebsprüfung bzw. des Finanzamtes), oder ob es sich um (nicht umsatzsteuerbare) Kautions zur Abdeckung von den Golfspielern verursachten Schäden handelt, die jedem Golfspieler beim Austritt aus dem Golfclub wieder retourniert werden (Ansicht der Bw.).

Rechtlich gesehen bestimmt § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, dass der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen unterliegen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Aus der für die Steuerbarkeit einer Leistung geforderten Entgeltlichkeit haben Rechtsprechung und Lehre den Begriff des Leistungsaustausches entwickelt. Entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist allein, ob Leistung und Entgelt im Verhältnis der Wechselbeziehung, in einem inneren Zusammenhang und in gegenseitiger Abhängigkeit stehen. Zwi-

schen den gegenseitigen Leistungen muss also eine innere Verknüpfung gegeben sein (vgl. VwGH 10.07.1996, 94/15/0010). Die Zahlungen müssen davon abhängig sein und deshalb geleistet werden, dass der Zahlungsempfänger die von ihm erwartete Tätigkeit und Leistung vollbracht hat.

Der Begriff Leistungsaustausch setzt sich demnach aus zwei Elementen zusammen, dem Leistungsbegriff und dem Entgeltsbegriff. Leistung ist dabei jedes Verhalten, das für einen anderen einen wirtschaftlichen Wert hat bzw. überhaupt jedes Verhalten, dass Gegenstand des Rechtsverkehrs sein kann. Das Entgelt wiederum bestimmt sich nach § 4 UStG 1994. Danach ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Der Entgeltsbegriff ist demnach aus der Sicht des Leistungsempfängers definiert (Ruppe, UStG 1994, § 4 Tz 10). Wenn Zweifel bestehen, ob eine erhaltene Leistung das Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung darstellt, wird zu prüfen sein, ob der Unternehmer die Lieferung oder sonstige Leistung auch ohne die erhaltene Leistung bewirkt hätte und ob der Erbringer der Leistung diese auch ohne die Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers erbracht hätte.

Demnach sind Leistungen des Abnehmers nur insoweit Entgelt, als sie die Gegenleistung für die Leistung bilden, also der Entgeltszusammenhang besteht. Leistungen des Abnehmers, die zwar anlässlich der Leistung, aber nicht als Entgelt für die Leistung erbracht werden, zählen nicht zum Entgelt, auch wenn sie gemeinsam mit der Gegenleistung für eine Leistung entrichtet werden (EuGH vom 3. 3. 1994, Rs. C-16/93, Tolsma).

Sogenannte Kautions sind umsatzsteuerlich grundsätzlich wie folgt zu beurteilen:

Kautions, die (lediglich) der Absicherung von Zahlungsausfällen dienen, sind, da es sich (noch) nicht um Entgelte für Leistungen handelt, zunächst unbeachtlich. Zu Leistungsentgelten werden sie erst, wenn sie zugunsten des Vertragspartners verfallen. Kautions, die der Absicherung von anderen Verhaltensverpflichtungen dienen (zB Reparaturen), stehen außerhalb des Leistungsaustausches. Verfallen sie zugunsten des Vertragspartners, liegt kein Leistungsaustausch, sondern echter Schadenersatz vor, der nach herrschender Rechtsprechung und Lehre kein Entgelt für eine Leistung und damit keinen Leistungsaustausch darstellt (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 4 Tz 58).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates besteht angesichts der vorliegenden Unterlagen sowie der im Betriebsprüfungsverfahren eingeholten Zeugenaussagen kein Zweifel daran, dass diese strittigen Einmalbeträge nicht als Kautions, sondern als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt zu behandeln sind.

Ausschlaggebend für diese Beurteilung ist vor allem, dass in den zwischen der Bw. und den jeweiligen Golfinteressenten abgeschlossenen schriftlichen Verträgen (= Anmeldungsformulare für die Mitgliedschaft in den beiden Golfclubs) in den berufungsgegenständlichen Jahren ausdrücklich vom Erwerb eines Spielrechtes die Rede ist. Diesbezüglich hat die Bw. etwa in ihrem Schreiben vom 2. Oktober 2000 auch zugestanden, dass der Erwerb eines Spielrechtes (im Sinne der obigen rechtlichen Ausführungen) umsatzsteuerpflichtig sei.

So heißt es in den bis Mitte 1996 verwendeten Anmeldungsformularen wie folgt:

Bei Aufnahme in den Golfclub erwirbt der Anmeldende von der Betreibergesellschaft (Bw.) das Spielrecht für eine Einzel (Partner- oder Jugend-) mitgliedschaft. Er nimmt dabei unter anderem zur Kenntnis, dass er bei Aufnahme in den Golfclub alle Beiträge und Gebühren - in der vom Betreiber festgesetzten Höhe - pünktlich zur Einzahlung zu bringen hat, dass er sein Spielrecht erst nach Bezahlung in Anspruch nehmen darf, bei Nichtbezahlung der Jahresgebühren das Spielrecht nicht nützen darf, sowie die Haus- und Platzordnung des Golfclubs ankennt und einhalten wird.

In diesen Anmeldungsformularen ist demnach überhaupt keine Regelung über die Beendigung der Mitgliedschaft und den damit verbundenen Folgen für das erworbene Spielrecht enthalten.

Ab 1996 heißt es dagegen:

Der Anmeldende nimmt unter anderem zur Kenntnis, dass dieses Spielrecht an den Golfclub mit Ende jeder Saison retourniert werden kann. Ab dem Zeitpunkt, wenn der Golfclub keine eigenen Spielrechte mehr zum Verkauf anbieten kann, verkauft dieser das Spielrecht und der Anmeldende erhält innerhalb 6 Wochen nach Verkauf den Kaufpreis zurücküberwiesen.

Wie die Betriebsprüfung zu Recht ausgeführt hat, ist damit zwar die Möglichkeit einer "Retournierung" des erworbenen Spielrechtes geschaffen worden, aus der Formulierung, wonach der Golfclub, wenn er keine eigenen Spielrechte mehr zum Verkauf anbieten könne, er das Spielrecht verkaufe und der ursprüngliche Kaufpreis zurücküberwiesen werde, ist aber die eindeutige Schlussfolgerung zu ziehen, dass damit ein "handelbares" Spielrecht geschaffen wurde.

Die Formulierung ("wenn der Golfclub keine eigenen Spielrechte mehr zum Verkauf anbieten kann") ist, worauf die Betriebsprüfung ebenfalls zu Recht hingewiesen hat, als Verweis auf die Satzungen der beiden Golfclubs zu sehen, worin nämlich die höchst aufzunehmende Mitgliederanzahl mit je 600 festgelegt wurde.

In Bezug auf die Satzungen der beiden Golfclubs liegen nun im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung jeweils zwei unterschiedliche Fassungen vor.

In der von der Bw. im Mai 1998 der Betriebsprüfung vorgelegten Fassung der Satzung des Golfclubs Wien-S., die im Wesentlichen ident ist mit der bei der Vereinsbehörde aufliegenden Satzung vom Jänner 1994, heißt es betreffend der "Mitgliedsbeiträge" wie folgt:

- § 4 ("Materielle Mittel"): Die erforderlichen Mittel sollen wie folgt aufgebracht werden:
  - a) Mitgliedsbeiträge (Einschreibgebühren und Jahresbeiträge) ...
- § 8 ("Mitgliedsbeiträge"): Die Höhe der Mitgliedsbeiträge sowie deren Fälligkeit ist vom Vorstand festzusetzen.
- § 9 ("Austritt"): (1) Der Austritt aus dem Club steht jedem Mitglied jederzeit frei. Er muss bis spätestens 31. Oktober für das kommende Clubjahr schriftlich dem Vorstand bekanntgegeben werden. Das Clubjahr entspricht dem Kalenderjahr. (2) Das austretende Mitglied hat keinen Anspruch auf Ersatz der an den Club geleisteten Beträge und Gebühren.
- § 10 ("Übertragung der Mitgliedschaft"): (1) Eine Übertragung der Mitgliedschaft ist nur nach Maßgabe und Bezahlung der dafür vorgesehenen erhöhten Gebühren (Mitgliedsbeiträge) gestattet und kann nur zum Ende eines jeden Clubjahres erfolgen. Einzelheiten der Übertragbarkeit werden durch den Vorstand geregelt. ...

In der anderen Fassung, der Betriebsprüfung überreicht vom Geschäftsführer der Bw., Herrn Alois K., lauten die entsprechenden Bestimmungen demgegenüber wie folgt:

- § 4 ("Materielle Mittel"): Die erforderlichen Mittel sollen wie folgt aufgebracht werden:
  - a) Jahresbeiträge ...
- § 8 ("Beiträge"): Die Höhe der Kaution für das Spielrecht und die Jahresspielgebühr sowie deren Fälligkeit ist vom Vorstand festzusetzen.
- § 9 ("Austritt"): (1) Der Austritt aus dem Club steht jedem Mitglied jederzeit frei. Er muss bis spätestens 31. Oktober für das kommende Clubjahr schriftlich dem Vorstand bekanntgegeben werden. Das Clubjahr entspricht dem Kalenderjahr. (2) Der Club verpflichtet sich die unverzinsten Kaution für das Spielrecht innerhalb 6 Wochen zu retournieren, ab dem Zeitpunkt, zu dem keine Mitglieder mehr aufgenommen werden. Die höchst aufzunehmende Mitgliederanzahl wurde mit 600 festgelegt.

In der einen Fassung der Satzung des Golfclubs D., der Betriebsprüfung im Mai 1998 von der zuständigen Vereinsbehörde übermittelt, heißt es wie folgt:

- § 4 ("Materielle Mittel"): Die erforderlichen Mittel sollen wie folgt aufgebracht werden:
  - a) Mitgliedsbeiträge (Einschreibgebühren und Jahresbeiträge) ...
- § 7 ("Mitgliedschaften"): (1) Der Club hat folgende Arten der Mitgliedschaft: a) ordentliche Mitglieder; ... d) Vorzugsmitglieder; ... (5) Vorzugsmitglieder sind Mitglieder, die über die für ordentliche Mitglieder festgesetzte Aufnahmegebühr eine erhöhte Beitragsgebühr bezahlen.

Ihre Rechte entsprechen denen ordentlicher Mitglieder, sie haben aber zusätzlich die Berechtigung, ihre Mitgliedschaft und damit die Berechtigung zur Teilnahme an allen Einrichtungen des Clubs weiterzugeben oder zu veräußern.

- § 8 ("Mitgliedsbeiträge"): Die Höhe der Mitgliedsbeiträge sowie deren Fälligkeit ist vom Vorstand festzusetzen.
- § 9 ("Austritt"): (1) Der Austritt aus dem Club steht jedem Mitglied jederzeit frei. Er muss bis spätestens 31. Oktober für das kommende Clubjahr schriftlich dem Vorstand bekanntgegeben werden. Das Clubjahr entspricht dem Kalenderjahr. (2) Das austretende Mitglied hat keinen Anspruch auf Ersatz der an den Club geleisteten Beträge und Gebühren.
- § 10 ("Übertragung der Mitgliedschaft"): (1) Eine Übertragung der Mitgliedschaft ist nur Vorzugsmitgliedern gestattet und kann nur zum Ende eines jeden Clubjahres erfolgen. ...

In der zweiten von der Bw. ebenfalls im Mai 1998 vorgelegten Fassung heißt es demgegenüber wie folgt:

- § 4 ("Materielle Mittel"): Die erforderlichen Mittel sollen wie folgt aufgebracht werden:
  - a) Jahresbeiträge ...
- § 7 ("Mitgliedschaften"). (1) Der Club hat folgende Arten der Mitgliedschaft: a) ordentliche Mitglieder; b) außerordentliche Mitglieder. ... (5) Der Vorstand regelt ... Rechte und Pflichten der verschiedenen Mitglieder. ...
- § 8 ("Beiträge"): Die Höhe der Kaution für das Spielrecht und die Jahresspielgebühr sowie deren Fälligkeit ist vom Vorstand festzusetzen.
- § 9 ("Austritt"): (1) Der Austritt aus dem Club steht jedem Mitglied jederzeit frei. Er muss bis spätestens 31. Oktober für das kommende Clubjahr schriftlich dem Vorstand bekanntgegeben werden. Das Clubjahr entspricht dem Kalenderjahr. (2) Der Club verpflichtet sich die unverzinsten Kaution für das Spielrecht innerhalb 6 Wochen zu retournieren, ab dem Zeitpunkt, zu dem keine Mitglieder mehr aufgenommen werden. Die höchst aufzunehmende Mitgliederanzahl wurde mit 600 festgelegt.
- § 10 ("Berechtigung"): (1) Das Mitglied erlangt das Recht zur Nutzung der Anlage gemäß der jeweiligen Platz- und Hausordnung. ...

Welche Fassung der Satzungen ab welchem Zeitpunkt nun in Gültigkeit gestanden ist, bleibt unklar, wobei der Hinweis erlaubt sei, dass dies wohl auch für die Bw. gilt. In ihrem Schreiben vom 2. Oktober 2000 führt sie nämlich die zweite Fassung des Golfclubs D. ("Kaution für das Spielrecht") sowie die erste Fassung des Golfclubs Wien-S. ("Einschreibgebühren" - "keinen Anspruch auf Ersatz") an. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bedarf es aber keiner weiteren Prüfung, da in den jeweils zuerst genannten Fassungen von Einschreibgebühren

die Rede ist, wobei bei Beendigung der Mitgliedschaft kein Anspruch auf Rückzahlung besteht. Dass in diesem Fall eindeutig ein Leistungsaustausch vorliegt, kann auch von der Bw. nicht bestritten werden. In der jeweils zweiten Fassung wird zwar von einer "Kaution für das Spielrecht" gesprochen, es ist aber wie in den Anmeldungsformularen die Bedingung enthalten, dass eine "Rückzahlung" erst vorgenommen wird, wenn die höchstmögliche Mitgliederanzahl erreicht wird. Wie schon ausgeführt, liegt damit ein "handelbares" Spielrecht vor und keine echte "Kaution" im umsatzsteuerlichen Sinne. Für die Bw. kann demnach aus den beiden Fassungen der Satzungen der beiden Golfclubs nichts für ihren Standpunkt, dass es sich um rückzahlbare Kautioen gehandelt habe, gewonnen werden.

Es sei aber dennoch darauf hingewiesen, dass die Fassungen, in denen der Begriff "Kaution für das Spielrecht" verwendet wird, wohl erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung entstanden sein werden.

Dafür spricht nämlich der Umstand, dass, wie von der Bw. in ihrem Schreiben vom 2. Oktober 2000 ausgeführt wurde, erst anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung und der diesbezüglichen Diskussion über die Umsatzsteuerpflicht dieser Einmalbeträge die Anmeldungsformulare dahingehend geändert worden sind, dass statt dem Begriff "Spielrecht" der Begriff "Kaution für Spielrecht" verwendet wurde (von der Bw. mit "Neue Verträge" tituliert). Im Übrigen blieben die Formulare aber vollkommen unverändert, dh. dass insbesondere die Formulierung über die mögliche Retournierung des Spielrechtes sowie des anschließenden Verkaufes unter der Bedingung, dass der Golfclub keine eigenen Spielrechte mehr zum Verkauf anbieten könne, weiterhin enthalten waren.

Erst in den ab dem Jahre 2002 gültigen Anmeldungsformularen heißt es ausdrücklich, dass zum einen eine "Kaution für Spielrecht" zu entrichten sei sowie zum anderen, dass dieses Spielrecht (nur bis 31. 10. des Jahres) gekündigt werden könne und die Kaution in der folgenden Saison retourniert werde. Ob nun durch diese Änderung nicht mehr von einem umsatzsteuerpflichtigen Erwerb eines Spielrechtes sondern von einer nicht umsatzsteuerbaren Kautioen auszugehen ist, braucht im gegenständlichen Berufungsverfahren aber nicht weiter geprüft werden.

Festzuhalten bleibt vielmehr, dass in den berufungsgegenständlichen Jahren 1995 bis 1997 in den von den Golfspielern unterschriebenen Anmeldungsformularen für die Mitgliedschaft in den beiden Golfclubs jeweils vom Erwerb eines Spielrechtes und nicht von einer geleisteten Kaution die Rede ist.

Die Argumentation der Bw., wonach anlässlich der Anmeldung mündlich zugesichert geworden wäre, dass dieser Einmalbetrag bzw. die "Einschreibgebühr", wie es in den Erstfassungen der Satzungen der beiden Golfclubs heißt, auf jeden Fall bei Ausscheiden retourniert werde, auch wenn die höchstzulässige Mitgliederanzahl noch nicht erreicht werde, hat die Betriebsprüfung veranlasst, im Juni bzw. Juli 1998 drei zufällig ausgewählten Mitgliedern folgende Fragen zur Beantwortung vorzulegen:

1. Gab es neben der schriftlichen Vereinbarung durch die Anmeldung auch mündliche Vereinbarungen betreffend die Mitgliedschaft im Golfclub? Wenn ja, welchen Inhalts?
2. Wurde Ihnen zugesichert, dass bei Austritt aus dem Golfclub das Entgelt für das Spielrecht (nicht die Jahresspielgebühr) sofort rückerstattet wird, unabhängig davon, ob bei Ihrem Austritt Ihr bisheriges Spielrecht vom Golfclub weiterverkauft wird?
3. Wurden Ihnen die Statuten des Golfclubs zur Kenntnis gebracht? War in diesen Statuten im Punkt 9 über den Austritt eine Rückerstattung des Entgelts für das Spielrecht vorgesehen?

Ein Golfmitglied sowie dessen Ehefrau, die ebenfalls Mitglied ist, gaben diesbezüglich folgende Antworten:

1. Nein.
2. Nicht sofort, sondern erst spätestens 6 Monate nach Kündigung. Oder ich versuche es zu verkaufen bzw. ein neues Mitglied dem Verein zu bringen. Der Golfclub darf es natürlich auch weiterverkaufen.
3. Ja, ist mir bekannt, jedoch Satzungen in der Form, wie sie mir vorgelegt werden, nicht.

(Anm.: Die betreffenden Anmeldeformulare stammen aus dem Jahre 1995 und enthalten demnach keinen Hinweis auf die mögliche Retournierung des Spielrechtes.)

Die zweite Zeugin beantwortete die obigen Fragen wie folgt:

1. Ja, wenn Vertrag vor Ablauf 1996 unterzeichnet wird, entfällt die Jahresgebühr für dieses Jahr. Weiters ist für 1997 nur die Hälfte der Jahresgebühr zu bezahlen.
2. Wenn wir aus dem Club austreten, bekommen wir die bezahlte Gebühr von S 59.000,00 wieder retour. Jedoch nur dann, wenn mehr als 600 Mitglieder im Verein sind. Dies wurde uns mündlich zugesichert.
3. Nein, weder in der einen, noch in der anderen Form.

(Anm.: Dem Anmeldeformular dieser Golfspielerin, unterzeichnet am 31. August 1996, ist zu entnehmen, dass der schriftliche Hinweis auf die mögliche Retournierung des Spielrechtes gegeben ist.)

Die dritte Zeugin gab folgende Antworten:

1. Nein, keine.
2. Kann leider darüber keine Auskunft geben, da dies schon mehr als 1 Jahr her ist. ...
3. Ja, die Statuten wurden zur Kenntnis gebracht. ...

(Anm.: Auch im Anmeldeformular dieser Zeugin ist dieser schriftliche Hinweis auf die mögliche Retournierung des Spielrechtes enthalten.)

Im Akt liegen weiters unter anderem folgende Schreiben ehemaliger Golfclubmitglieder an die Bw. auf:

Der Rechtsanwalt Dr. Thomas M. teilte der Bw. mit Schreiben vom 5. März 1998 in Vertretung seines Mandanten Stefan G. mit, dass dieser am 11. Mai 1996 das Einzelspielrecht zum Preis von S 59.000,00 (Zahlung in vier Raten) erworben habe. Anlässlich des Erwerbes des Spielrechtes sei vereinbart worden, dass dieses für den Fall, dass die Mitgliedschaft aufgekündigt werde, sofort zurückgezahlt werde. Mit Schreiben vom 10. Oktober 1997 habe sein Mandant die Mitgliedschaft aufgekündigt und die Rückzahlung der bisher geleisteten Beträge begehrt. Da diesem Ersuchen bisher nicht nachgekommen sei, fordere er die Bw. auf, den Betrag von S 30.000,00 zuzüglich der Kosten seiner Intervention von S 3.000,00 unverzüglich zu überweisen.

Eva S. ersuchte in einem Schreiben vom 12. Juni 1998 die Bw. um Mitteilung, ob sie ihr erworbenes Spielrecht zurückgeben und den einbezahlten Betrag von S 50.000,00 rücküberwiesen bekommen könne.

Gerhard P. bezog sich in seinem Schreiben vom 3. Februar 1999 auf seine Kündigung vom 10. November 1996. Danach habe die Bw. zwar am 7. Jänner 1997 die Rückerstattung der Einschreibgebühr zugesagt, danach sei aber "das große Schweigen" erfolgt. Seinen Brief vom 4. August 1998 habe die Bw. erst recht unbeantwortet gelassen. Er hoffe deshalb, dass sich die Bw. endlich aufraffen und das Geld rücküberweisen könne.

Aus diesen Aussagen ist die Schlussfolgerung zu ziehen, dass anlässlich der "Vertragsunterzeichnung" keine mündliche, den schriftlichen Vertrag ergänzende Zusatzvereinbarung des Inhaltes, wonach der Einmalbetrag bei Aufkündigung der Mitgliedschaft auf jeden Fall zurückbezahlt werde, abgeschlossen wurde. Es ist zwar zuzugestehen, dass die Bw. beim Vertragsabschluss zumindest in Einzelfällen die bedingungslose Rückzahlbarkeit zugesichert hat. In diesen Fällen kann es sich aber lediglich um eine "kulanzweise" Zusicherung gehandelt haben, ohne dass den jeweiligen Golfspielern ein entsprechendes Recht entstanden wäre. Der Bw. ist weiters zuzugestehen, dass sie in sämtlichen Fällen, in denen ausscheidende Golf-

clubmitglieder die Rückzahlung dieser Einmalbeträge verlangt haben, diesem "Ersuchen" schlussendlich nachgekommen ist. Wie aber schon erwähnt, kann es sich dabei lediglich um ein Entgegenkommen der Bw. gehandelt haben, ohne dass sie hiezu rechtlich verpflichtet gewesen wäre. Ausschlaggebend für diese Ansicht ist insbesondere der Umstand, dass kein einziges Mitglied bei Vertragsunterzeichnung diesen anderslautenden Passus im schriftlichen Vertrag durchgestrichen und den laut der Bw. mündlich zugesicherten Vertragsinhalt schriftlich festgehalten hat. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Hunderte von Personen, worunter ein Großteil Akademiker sind, bewusst einen anderen, für sie eine Schlechterstellung bedeutenden Vertragsinhalt schriftlich zur Kenntnis nehmen. Es wäre vielmehr anzunehmen, dass zumindest eine gewisse Anzahl (wenn nicht alle) den tatsächlich vereinbarten für sie günstigeren Vertragsinhalt zu eigenen Beweiszwecken schriftlich festhalten. Aus all diesen Gründen wird auch der "Anregung" der Bw. in der Berufung, eine größere Anzahl von Mitgliedern diesbezüglich zu befragen, nicht nachgekommen.

Ausgehend von den schriftlichen Unterlagen ist demnach der Erwerb eines Spielrechtes anzunehmen, wobei bei Aufkündigung der Mitgliedschaft die Bw. dieses Spielrecht zurückkaufen und in weiterer Folge wieder weiterverkaufen kann. Der Erwerb eines Spielrechtes ist, wie von der Bw. auch nicht bestritten wird, umsatzsteuerpflichtig. Beim Rückkauf eines Spielrechtes kann demgegenüber kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden, da es dem ausscheidenden Mitglied an der Unternehmereigenschaft mangelt.

Im Übrigen ist das Vorbringen der Bw., es handle sich bei diesen Einmalzahlungen um Kautionsen, als nicht sehr substantiiert zu betrachten. Auffallend ist, dass die Bw. erst nach Aufforderung durch die Betriebsprüfung in der Berufungsstellungnahme ("Für welche anderen vertraglichen Verpflichtungen sollte diese Gebühr als Sicherheitsleistung dienen?") im Schreiben vom 2. Oktober 2000 hiezu vorgebracht hat, dass die Kautionsen für etwaige von Golfspielern verursachte Schäden am Platz und Gebäude bzw. am "Kart" verwendet würden. Weiters heißt es in der "Aktennotiz" des Geschäftsführers der Bw., Alois K., dass diese Kautionsen zur Abdeckung eines Schadens, den der Golfspieler verursache, herangezogen werden "können", wenn dieser zB nicht durch seine Versicherung gedeckt sei. Mögliche Ursachen von Schäden können sein: "Mutwilliges Beschädigen der Greens durch geworfene Schläger oder Herumtrampeln nach Wutausbrüchen", Schäden durch fehlgeschlagene Bälle in die dem Golfclub angeschlossene Wohnanlage oder an den dort abgestellten Fahrzeugen, Schäden bei der Benützung des "Karts" besonders am Parkplatz (angefahrene Autos) oder am Golfplatz durch das regelwidrige Befahren der Greens. In der Regel decke die Versicherung des Verursachers die

Schäden, sollte aber kein Versicherungsschutz bestehen, werde die Kaution zur Abdeckung herangezogen.

Angesichts dieses Vorbringens, wonach nur im Ausnahmefall, dass kein Versicherungsschutz besteht, die von der Bw. als Kautionen bezeichneten Beträge herangezogen würden, muss wohl im Ergebnis die Bw. selbst zugestehen, dass ihre Begründung für den Kautionscharakter dieser Einmalbeträge nicht sehr ergiebig ausgefallen ist.

Für den unabhängigen Finanzsenat besteht demnach zusammenfassend kein Zweifel am Bestehen eines Leistungsaustausches.

Was die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide anbelangt, hat die Betriebsprüfung der Bw. in der Berufungsstellungnahme zu Recht vorgehalten, dass es diesbezüglich an einem eigenem Berufungsbegehren mangle. Auch in ihren weiteren Schriftsätzen hat die Bw. bezüglich der Körperschaftsteuerbescheide nichts vorgebracht. Nun kann aber aus dem Vorbringen der Bw. zur von ihr bestrittenen Umsatzsteuerpflicht dieser Einmalbeträge geschlossen werden, dass sie auch die Erfassung als Erlöse im Bereich der Gewinnermittlung bestreitet. Diesbezüglich kann aber die Bw. auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.

Zuletzt wird in Bezug auf den von der Bw. in ihrem Schriftsatz vom 17. März 1999 gestellten Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung darauf hingewiesen, dass gemäß § 284 Abs. 1 BAO nur ein Antrag in der Berufung oder im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Bw. einen diesbezüglichen Rechtsanspruch einräumt. Wenn wie im vorliegenden Fall der Antrag erst im Schriftsatz gestellt wird, mit dem in Befolge eines entsprechenden Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes die Berufungserklärungen sowie die Begründung nachgereicht wird, besteht kein Rechtsanspruch (vgl. VwGH 24.03.1998, 96/14/0127; 15.04.1997, 95/14/0147).

Wien, 12. Dezember 2003