



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 24. März 2011 durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer, Gerhard Holub und Sabine Leiter über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1030 Wien, Am Heumarkt 7, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. April 2007 betreffend Rechtsgebühr zu ErfNr.\*\*\*, StNr\*\*\* nach der am 24. März 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Kontrollmitteilung

Am 16. Juni 2004 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (in der Folge kurz Finanzamt) eine Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Wien Körperschaften betreffend die BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) ein.

Der Kontrollmitteilung angeschlossen war ein von Frau RA namens der RÄ RECHTSANWÄLTE GMBH unterzeichnetes Schreiben vom 27. Juni 2002, adressiert an die Bw. zu Handen Herrn A mit folgendem Inhalt:

*"Sehr geehrter Herr A.!*

*Der guten Ordnung halber bestätige ich, dass die beiliegende Halterschaftsvereinbarung am 26.6.2002 mündlich geschlossen wurde.*

*Ich bitte um Kenntnisnahme und verbleibe*

*mit freundlichen Grüßen*

*RÄ*

*RECHTSANWÄLTE GMBH*

*(RA)*

*./ Ausdruck Halterschaftsvereinbarung"*

## **2. Inhalt der Halterschaftsvereinbarung**

In der nicht unterschriebenen Halterschaftsvereinbarung werden die Bw. als "Eigentümer" und die B GmbH & Co KG (kurz B. KG) als "Halter" bezeichnet. Die Vereinbarung hat auszugsweise folgenden Inhalt:

### *"1. Übergabe/Halterschaft*

*Mit Wirkung vom 26.6.2002 gibt der Eigentümer das Luftfahrzeug*

*Type: \*\*\**

*Seriennummer: \*\*\*\**

*Baujahr: 1997*

*Kennzeichen: \*\*\*\*\**

*der Firma B GmbH & Co KG in Halterschaft.*

### *2. Leistungen der Vertragspartner*

*1. Der Halter betreibt das Luftfahrzeug im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Kosten im Rahmen seiner Bewilligung (AOC - Air Operators Certificate).*

*2. der Halter verpflichtet sich geplante Änderungen der internen Organisation und Personalstruktur, soweit sie das gegenständliche Luftfahrzeug betreffen, mit dem Eigentümer im vorhinein abzustimmen.*

*3. Der Halter wird alle mit dem Flugbetrieb zusammenhängenden gesetzlichen Verpflichtungen, Aufgaben und Dienstleistungen erfüllen bzw. organisieren (techn. Wartung, Checks, etc.).*

*4. Der Halter übernimmt sämtliche Kosten, die aus dem laufenden Flugbetrieb entstehen und sorgt dafür, dass das Luftfahrzeug in technisch einwandfreiem Zustand bleibt...*

### *3. Dauer*

*1. Diese Vereinbarung wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und kann von jedem Vertragspartner unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten jeweils zum Ende eines Quartals mit eingeschriebener Briefsendung aufgekündigt werden.....*

### *4. Versicherung*

*Der Halter für das Luftfahrzeug alle behördlich notwendigen Versicherungen für den gewerblichen Einsatz abzuschließen.*

*Außerdem hat der Halter eine Vollkaskoversicherung, bei einer dem Eigentümer genehmen Versicherungsanstalt, in der vereinbarten Höhe des Wertes des Luftfahrzeuges mit einem Selbstbehalt von max. USD 10.000,00 und unter Verzicht auf den Einwand der groben Fahrlässigkeit abzuschließen. ...*

## 5. Verrechnung

*Der Halter bezahlt dem Eigentümer Flugtaxieinnahmen in der Höhe von monatlich USD 48.250,00. ....*

## 6. Technische Überwachung

*Das Luftfahrzeug unterliegt der technischen Überwachung des Halters durch seinen technischen Leiter in Zusammenhang mit dem Flugbetriebsleiter. Der Halter ist für die Führung der technischen Dokumente - Lebenslaufakte - verantwortlich. Ein vom Flugzeug- bzw. Triebwerkshersteller, sowie von der zuständigen Behörde (Austro Control) anerkanntes, computergestütztes Wartungsprogramm ist auf Kosten des Halters zu führen und dem Eigentümer in regelmäßigen Abständen auf sein Verlangen vorzulegen. Hinsichtlich bestehender gesetzlicher Verpflichtungen betreffend technische Überwachung wird der Halter den Eigentümer schad- und klaglos halten.*

## 7. Schlussbestimmungen

- 1. Diese Vereinbarung geht auf allfällige Rechtsnachfolger der Vertragsparteien über.*
- 2. Die gemäß dieser Vereinbarung zur Verrechnung gelangenden Beträge sind gemäß § 6 Abs. 1 Z. 2 UStG echt von der Umsatzsteuer befreit, weshalb eine solche nicht zur Vorschreibung gelangt.*
- 3. Änderungen und Ergänzungen dieser Vereinbarung bedürfen der Schriftform. Von diesem Formerfordernis kann nur schriftlich abgegangen werden.*

*.....*

- 6. Die Kosten einer allfälligen Vergebührung dieser Vereinbarung trägt der Eigentümer.*

*.....*

*Wien am, 26.6.2002"*

## 3. Ermittlungen des Finanzamtes

### 3.1. Firmenbuchabfragen

Am 6. Dezember 2006 tätigte das Finanzamt Firmenbuchabfragen betreffend die Bw. (FN111111) und die B GmbH & Co KG (FN222222).

### 3.2. Vorhaltverfahren

Über Vorhalte des Finanzamtes vom 11. Dezember 2006 und vom 22. Jänner 2007 teilte der steuerliche Vertreter der B. KG dem Finanzamt mit, dass die jährliche Versicherungsprämie des Luftfahrzeuges rund US\$ 95.000,00 betrage und das technische Überwachungsprogramm US \$ 7.000,00 p.a. koste.

Als Anlage wurde dem Finanzamt Kopien der (nach wie vor nicht unterzeichneten) Halterschaftsvereinbarung sowie einer von der Bw. und der B. KG unterzeichneten Flugstundenvereinbarung vom 26. Juni 2002 übermittelt.

## 4. Inhalt der Flugstundenvereinbarung

Die Flugstundenvereinbarung hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"In Ergänzung zu der zwischen*

*1. BW....*

*in der Folge Kunde und*

*2. B GmbH & Co KG, ... in der Folge B.*

*am 26.6.2002 geschlossenen Halterschaftsvereinbarung schließen diese Vertragsteile nachstehende*

*FLUGSTUNDENVEREINBARUNG*

*wie folgt:*

### *1. Mindestabnahme*

*der Kunde verpflichtet sich zu einer Abnahme eines Kontingents von mindestens 100 Flugstunden pro Jahr. Der Kunde ist berechtigt, dieses Kontingent teilweise oder zur Gänze an Dritte zur Nutzung zu vermitteln/weiterzugeben, sofern es sich um Personen oder Unternehmen handelt, mit welchen B. schon bisher in Geschäftsbeziehung stand. ....*

*B. wird dem Kunden bzw. dem vom Kunden namhaft gemachten dritten ein Luftfahrzeug aus der eigenen Flotte spätestens 48 Stunden nach Anforderung zur Verfügung stellen.*

*Sollte bei B. kein eigenes Luftfahrzeug zur Verfügung stehen, wird B. ein geeignetes Luftfahrzeug bei anderen Flugunternehmen chartern. Der Flugpreis hierfür wird im Vorhinein mit dem Kunden vereinbart, und wird äquivalent der vereinbarten Flugstunden auf die Mindestabnahmeverpflichtung von 100 Flugstunden pro Jahr angerechnet.*

### *2. Flugstundenpreis*

*Zur Verrechnung gelangt ein marktüblicher Preis, der bis auf weiteres mit 2.900,00/ geflogene Stunde festgesetzt wird. Dieser Preis bezieht sich auf den Typ \*\*\* oder ein adäquates Luftfahrzeug.*

*Zuzüglich verrechnet B. dem Kunden bzw. dem vom Kunden namhaft gemachten Dritten alle Kosten im Zusammenhang für die Flugdurchführung - u.a. Landegebühr, Passagiergebühr, Crewnächtingen, Sonderleistungen.*

*Es werden hierfür Pauschalpreise vereinbart.*

*Bis auf weiteres wird pro Landung \$ 600,00  
pro Crewnächting \$ 400,00*

*verrechnet.*

*.....*

*Die Verrechnung der in Anspruch genommenen Flugstunden kann auch im Wege der Gegenverrechnung dergestalt erfolgen, dass die Zahlungsverpflichtung des Kunden bzw des von dem Kunden namhaft gemachten Dritten gegen die Forderungen des Kunden aus der mit B. geschlossenen Halterschaftsvereinbarung vom 26.6.2002 kompensiert werden. ....*

### *3. Dauer*

*Diese Vereinbarung gilt auf die Dauer der Halterschaftsvereinbarung zwischen dem Kunden und B.. Wird die Halterschaftsvereinbarung beendet, endet mit dem gleichen Tag auch diese Flugstundenvereinbarung, ohne dass es einer weiteren Kündigung bedarf.*

### *4. Verrechnung*

*Für den Fall als nach Ablauf eines Jahres nach Vertragsbeginn der Kunde seiner Mindestabnahmeverpflichtung nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist, ist B. berechtigt die nicht bezogenen Flugstunden mit den oben vereinbarten Preis abzüglich der variablen Kosten in der Höhe von 1.472/Stunde dem Kunden in Rechnung zu stellen: bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages aus welchem Grunde auch immer erfolgt eine aliquote Verrechnung.*

## **5. Allgemeine Bestimmungen**

*Änderungen und Ergänzungen dieser Vereinbarung bedürfen der Schriftform. Von diesem Formerfordernis kann nur schriftlich abgegangen werden."*

## **5. Gebührenbescheid**

Mit Bescheid vom 27. April 2007 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für die Halterschaftsvereinbarung mit der B. KG Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z.1 GebG 1957 in Höhe von € 20.600,99 (1 % der Bemessungsgrundlage von € 2.060.098,95) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass sich die Bemessungsgrundlage zusammensetze aus

- 1) Flugtaxieinnahmen mtl. USD 48.250,00 = € 48.653,83 x 12 = € 583.845,96
  - 2) Versicherungsprämien jährlich USD 95.000,00 = € 95.795,10
  - 3) Kosten des technischen Überwachungsprogrammes p.a. USD 7.000,00 = € 7.058,59
- Entgelt jährlich = € 686.699,65 x 3 (unbestimmte Dauer) gem. § 33 TP 5 Abs. 3 GebG = € 2.060.098,95

Der Referenzkurs zum Euro betrage zum 26.06.2002 0,9917.

Werde über ein Rechtsgeschäft selbst keine Urkunde errichtet, dann könne auch eine Ersatzbeurkundung die Gebührenpflicht auslösen. Die von der RÄ Rechtsanwälte GmbH an dessen Klienten unterschriebene Mitteilung über das Rechtsgeschäft, dem als Beilage die Halterschaftsvereinbarung vom 26.06.02 angeschlossen worden sei, stelle ein Gedenkprotokoll i.S.d. § 18 Abs. 3 GebG dar, welches die Gebührenpflicht gem. § 33 TP 5 Abs. 1 GebG auslöse (siehe hierzu VwGH 22.04.1985, 84/15/0176).

## **6. Berufung**

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Bw. die Aufhebung des Bescheides bzw. die Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG mit € 0,00 mangels Vorliegen einer gebührenpflichtigen Urkunde und mangels Vorliegen eines gebührenpflichtigen Gedenkprotokolls.

§ 18 Abs. 3 GebG definiere Gedenkprotokolle als "Niederschriften, in denen von einer oder mehreren Personen durch Beisetzung ihrer Unterschriften bekundet wird, dass andere Personen in ihrer Gegenwart ein Rechtsgeschäft geschlossen oder ihnen über den erfolgten

Abschluss Mitteilung gemacht haben". Gedenkprotokolle würden somit von (quasi in Zeugenfunktion auftretenden) dritten Personen stammen (Arnold 8, § 18 Rz 11b f).

Die berufungsgegenständliche Halterschaftsvereinbarung zwischen der Bw. und der B. KG sei mündlich zwischen den Rechtsvertretern der beiden Vertragsparteien abgeschlossen worden, wobei die Bw. von RÄ Rechtsanwälte GmbH vertreten worden sei. Das Schreiben von der RÄ Rechtsanwälte GmbH vom 27. Juni 2002 an die Bw. stelle eine Mitteilung des Vertreters an seinen Machtgeber dar, dass er in seinem Vollmachtsnamen ein Rechtsgeschäft abgeschlossen habe. Im gegenständlichen Fall liege somit eine nicht gebührenpflichtige Anwaltskorrespondenz vor (vgl. GebR Rz 434, VwGH 26.6.1996, 93/16/0077, VwGH 22.4.1954, 3274/52).

Berichtsschreiben im Rahmen der Anwaltskorrespondenz seien deshalb keine Gedenkprotokolle, weil der Stellvertreter mit seinem Machtgeber als "Einheit" zu sehen sei (Arnold<sup>8</sup>, § 18 Rz 14a). Der bevollmächtigte Rechtsanwalt sei in Bezug auf seinen Klienten kein "Dritter", wodurch die schriftliche Mitteilung "innerhalb" einer Person erfolge und damit keine Gebührenpflicht auslöse (Arnold<sup>8</sup>, § 18 Rz 14b).

Zudem sei festzuhalten, dass nach § 16 Abs. 1 Z 1 lit b GebG die Gebührenschuld bei zweiseitigen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet und nur von einem Vertragsteil unterzeichnet wird, erst in dem Zeitpunkt entsteht, in dem die Urkunde an den Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder einen Dritten ausgehändigt wird. Im gegenständlichen Sachverhalt sei das Schreiben vom 27. Juni 2002 nur vom Vertreter an seinen Machthaber ergangen, dh das Schreiben sei nicht dem anderen Vertragspartner, dessen Vertreter oder einem Dritten ausgehändigt worden.

## **7. Berufungsvorentscheidung**

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Der Gebühr unterliegt nicht die Urkunde, sondern das Rechtsgeschäft (VwGH vom 20.8.1996, 95/16/0332, 0333). Bedingung für die Gebührenpflicht ist die Beurkundung des Rechtsgeschäftes. Diese Bedingung können sowohl rechtserzeugende als auch rechtsbezeugende Urkunden erfüllen (VwGH vom 6.3.1989, 88/15/0074, 0128). Werden Verträge getrennt abgeschlossen und besteht zwischen diesen Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang, dann sind diese Verträge als Einheit aufzufassen (VwGH vom 9.10.1991, 89/13/0098 und vom 16.10.2003, 2003/16/0126). Im gegenständlichen Fall liegt die nicht unterschriebene Halterschaftsvereinbarung vom 26.6.2002 und als Ergänzung zu diesem Vertrag die Flugstundenvereinbarung vom 26.6.2002 vor. Die Ergänzung steht in einem derartigen engen Zusammenhang (sowohl zeitlich, da am gleichen Tag abgeschlossen, als auch sachlich, da einerseits die Verrechnung der Flugstunden kompensiert werden kann mit Forderungen aus der Halterschaftsvereinbarung und andererseits die Flugstundenvereinbarung auf Dauer der Halterschaftsvereinbarung abgeschlossen wurde. Eine Beendigung der Halterschaftsvereinbarung beendet gleichzeitig*

*auch die Flugstundenvereinbarung) mit der Halterschaftsvereinbarung, dass die beiden Verträge als Einheit anzusehen sind. Die Ergänzung wurde von beiden Vertragspartnern unterschrieben, daher ist auch die Gebührenschuld entstanden."*

## **8. Vorlageantrag**

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz hielt die Bw. dem Folgendes entgegen:

### *I. Halterschafts- und Flugstundenvereinbarung als zwei voneinander unabhängige Rechtsgeschäfte*

*Die Flugstundenvereinbarung beinhaltet keinen Verweis auf ein Schriftstück, dessen Inhalt zum rechtsgeschäftlichen Inhalt der Flugstundenvereinbarung gemacht wird. Der Verweis bezieht sich nicht auf ein Schriftstück sondern auf eine Halterschaftsvereinbarung. In der Flugstundenvereinbarung wird zwar auf die Halterschaftsvereinbarung „Bezug genommen“, aber die Halterschaftsvereinbarung wird keineswegs zum rechtsgeschäftlichen Inhalt der Flugstundenvereinbarung gemacht. Der rechtsgeschäftliche Inhalt der Flugstundenvereinbarung ist ein anderer. Einerseits verpflichtet die nicht beurkundete Halterschaftsvereinbarung BW (nachfolgend: BW.) ein bestimmtes Objekt an B GmbH & Co KG (nachfolgend: B. Air) in Halterschaft zu geben. Andererseits verpflichtet die Flugstundenvereinbarung BW. zur Abnahme von min 100 Flugstunden von B. Air. Es liegen also zwei getrennte Rechtsgeschäfte vor.*

*Ua wurde in der Flugstundenvereinbarung eine Aufrechnungsvereinbarung geregelt, welche allerdings keine Auswirkung auf eine mögliche Gebührenpflicht der beiden Verträge hat. Die zeitliche Befristung der Flugstundenvereinbarung mit der Vertragsbeendigung der Halterschaftsvereinbarung hat ebenfalls keine Bedeutung für die Begründung einer Gebührenpflicht. Die Flugstundenvereinbarung und die Halterschaftsvereinbarung sind zwei beziehungslose Verträge mit unterschiedlichen Leistungen; identisch sind lediglich die Vertragsparteien sowie die Vertragsdauer. Zwischen den Verträgen besteht insbesondere kein Zusammenhang hinsichtlich des in Halterschaft übergebenen Objektes.*

*In der Berufungsvorentscheidung bezieht sich das Finanzamt auf die VwGH Erkenntnisse vom 9.10.1991, 89/13/0098 und vom 16.10.2003, 2003/16/0126, die Folgendes festlegen: „Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht“. All diese Kriterien müssen kumulativ erfüllt werden. Im Falle des VwGH-Erkenntnisses vom 9.10.1991, 89/13/0098 handelte es sich um zwei am gleichen Tag zwischen den gleichen Vertragsparteien abgeschlossene Kaufverträge, so mit Verträge gleicher Rechtsnatur; wobei der Gegenstand eines Kaufvertrages von jenem eines anderen Kaufvertrages zum Teil sogar nicht trennbar war (beide Verträge hatten den Verkauf von derselben Liegenschaft zum Gegenstand ihrer Regelung). Daher hat der VwGH die beiden Kaufverträge als Einheit beurteilt. Im VwGH Erkenntnis vom 16.10.2003, 2003/16/0126 wurde die Schenkung von zwei Sparbüchern als Gegenleistung für die am gleichen Tag bzw kurz davor erfolgte Einräumung eines vertraglich als unentgeltlich gestalteten Wohnungsrechts angesehen und somit diese zwei Rechtsvorgänge — Einräumung eines Wohnungsrechts und Schenkung von zwei Sparbüchern — als ein einheitliches Rechtsgeschäft beurteilt.*

*Im vorliegenden Fall handelt es sich aber um Verträge verschiedener Rechtsnatur: Vertrag über Überlassung in Halterschaft einerseits und Vertrag mit Merkmalen sowohl eines Dienstleistungs- als auch eines Kaufvertrages andererseits. Der Gegenstand der Halterschaftsvereinbarung besteht in der Gewährung eines Luftfahrzeuges in Halterschaft, der*

*Gegenstand der Flugstundenvereinbarung - in der Abnahmeverpflichtung von mindestens 100 Flugstunden pro Jahr. Die Vertragsgegenstände der Halterschafts- und der Flugstundenvereinbarung sind somit nicht identisch.*

*Auch hinsichtlich der Vertragsobjekte besteht zwischen der Halterschafts- und der Flugstundenvereinbarung kein Zusammenhang. Während das Vertragsobjekt der Halterschaftsvereinbarung ein bestimmtes genau umschriebenes Luftfahrzeug ist (siehe P 1 der Halterschaftsvereinbarung), hat B. gemäß P 1 Abs 2 der Flugstundenvereinbarung dem Kunden „ein Luftfahrzeug aus der eigenen Flotte“, also nicht unbedingt das in Halterschaft gegebene Luftfahrzeug zur Verfügung zu stellen. Im Falle, dass bei B. kein eigenes Luftfahrzeug zur Verfügung steht, hat er überhaupt ein geeignetes Luftfahrzeug bei anderen Flugunternehmen zu chartern (P 1 Abs 3 der Flugstundenvereinbarung).*

*Ferner stehen die in der Halterschaftsvereinbarung vorgesehene Gewährung des Luftfahrzeuges in Halterschaft und die in der Flugstundenvereinbarung geregelte Abnahmeverpflichtung bzw -berechtigung von mindestens 100 Flugstunden pro Jahr in keinem „Leistung-Gegenleistung-Verhältnis“ zueinander. Vielmehr enthält jede der gegenständlichen Vereinbarungen ihre eigenen Bestimmungen über die Gegenleistung für erbrachte Leistungen (P 5 der Halterschaftsvereinbarung und P 2 der Flugstundenvereinbarung) und ist aus dieser Sicht in sich abschließend.*

*Aus dem Gesagten folgt, dass der vorliegende Sachverhalt nicht mit jenen Fällen verglichen werden kann, in denen der VwGH bei mehreren Verträgen ein einheitliches Rechtsgeschäft angenommen hat.*

*Wie oben dargelegt, kann gemäß VwGH-Erkenntnissen vom 9.10.1991, 89/13/0098 und vom 16.10.2003, 2003/16/0126 nur dann von einem einheitlichen Rechtsgeschäft gesprochen werden, wenn die in diesen Erkenntnissen festgehaltenen Voraussetzungen - Parteienabsicht auf eine einheitliche Regelung, enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen mehreren Verträgen - kumulativ vorliegen. Im vorliegenden Fall wurde die Flugstundenvereinbarung zwar am gleichen Tag und auf die Dauer der Halterschaftsvereinbarung abgeschlossen, die weiteren Voraussetzungen für die Annahme eines einheitlichen Rechtsgeschäfts liegen aber nicht vor.*

*Wie bereits ausgeführt, fehlt im vorliegenden Fall ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen der Halterschafts- und der Flugstundenvereinbarung (verschiedene Rechtsnatur, Vertragsgegenstände und Vertragsobjekte der Vereinbarungen, Nichtbestehen eines „Leistung-Gegenleistung-Verhältnisses“). Aus der in der Flugstundenvereinbarung vorgesehenen Möglichkeit der Verrechnung der in Anspruch genommenen Flugstunden gegen die Forderungen aus der Halterschaftsvereinbarung lässt sich entgegen der Ansicht des Finanzamtes kein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den beiden Vereinbarungen erschließen, da es in der Praxis zwischen den Geschäftspartnern ganz üblich ist, die Zahlungsverpflichtungen gegen die Forderungen aus den bereits bestehenden Vertragsverhältnissen zu verrechnen.*

*Es liegen im gegenständlichen Fall auch keine sachlichen Anhaltspunkte dafür vor, dass die Parteien tatsächlich eine einheitliche Regelung ihrer Rechtsbeziehungen beabsichtigten. Vielmehr handelt es sich im vorliegenden Fall im Hinblick auf den Abschluss beider Vereinbarungen am gleichen Tag und auf die gleiche Dauer um eine bloße Koppelung mehrerer unabhängiger Rechtsgeschäfte (Vertragskoppelung, vgl Rummel, in Rummel, § 859 ABGB, Rz 22). In dieser Hinsicht ist insbesondere das VwGH-Erkenntnis vom 26.06.2003, 2003/16/0077 zu erwähnen. In diesem VwGH-Erkenntnis handelte es sich um zwei zwischen den gleichen Parteien abgeschlossene Vereinbarungen: Kauf einer Liegenschaft einerseits und Nutzungsüberlassung des Badesees und der übrigen Freizeitanlage sowie der Zufahrtsstraße zur Liegenschaft andererseits. Es stellte sich auch hier die Frage, ob diese Vereinbarungen eine Vertragseinheit sind oder eine bloße Vertragskoppelung vorliegt. In diesem Erkenntnis*



*hat der VwGH ausgeführt, dass eine bloße Vertragskoppelung dann vorliegt, wenn die einzelnen Vereinbarungen — unbeachtet ihrer urkundlichen Zusammenfassung — für sich als Hauptvertrag bestehen können. Im gegenständlichen VwGH-Erkenntnis war dies nicht der Fall, weil der Erwerb der Liegenschaft ohne die Nutzung der Freizeitanlage und der Zufahrtstraße gar nicht möglich war. Ohne die Nutzungsvereinbarung könnte der Liegenschaftserwerber wegen der besonderen Lage der Liegenschaft inmitten der Freizeitanlage überhaupt nicht mehr zu seinem Grundstück gelangen. Der Vertrag über den Kauf der Liegenschaft konnte somit nicht für sich als Hauptvertrag bestehen, sondern bedarf noch einer Nutzungsvereinbarung hinsichtlich der Freizeitanlage und der Zufahrtstraße.*

*Können dagegen zwei Vereinbarungen nach ihrem objektiven Leistungsinhalt unabhängig voneinander bestehen, so liegt keine Vertragseinheit sondern nur eine zivilrechtliche Vertragskoppelung vor (Rummel, in Rummel, § 859 ABGB Rz 22, wo nach etwa auch ein Leasingvertrag mit Einräumung einer Kaufoption über den Leasinggegenstand keine Vertragseinheit sondern nur gekoppelte Verträge sind).*

*Auch im vorliegenden Fall kann die Halterschaftsvereinbarung als Hauptvertrag ohne die Flugstundenvereinbarung und umgekehrt bestehen. Jede der Parteien kann die gleiche Halterschafts- oder Flugstundenvereinbarung unter den gleichen Bedingungen auch mit anderen Unternehmen abschließen. Tatsächlich hat BW. bereits ein Flugzeug in Halterschaft gegeben, ohne dass mit diesem Halter eine derartige Flugstundenvereinbarung abgeschlossen worden ist. Generell trachten Flugunternehmer danach, solche Flugstundenvereinbarungen mit Kunden abzuschließen, unabhängig davon, ob die Kunden dem Flugunternehmer ein Flugzeug in Halterschaft geben.*

*Daraus folgt, dass die Halterschafts- und die Flugstundenvereinbarung nicht als Einheit qualifiziert werden können. Sie stellen vielmehr zwei voneinander unabhängige Rechtsgeschäfte dar, die von Parteien bloß gekoppelt wurden (Rummel, in Rummel, § 859 ABGB, Rz 22).*

*Da die gegenständlichen Vereinbarungen zwei voneinander unabhängige Rechtsgeschäfte darstellen, hat die Unterzeichnung der Flugstundenvereinbarung nicht zur Beurkundung der Halterschaftsvereinbarung und folglich zur Entstehung der Gebührenschuld hinsichtlich dieser Halterschaftsvereinbarung geführt.*

*II. Keine rechtserzeugende bzw rechtsbezeugende Urkunde mangels Beurkundung der essentialia negotii*

*Selbst wenn die Flugstundenvereinbarung mit der Halterschaftsvereinbarung eine Vertragseinheit bilden würde, würde durch Unterzeichnung der Flugstundenvereinbarung der Inhalt der Halterschaftsvereinbarung noch nicht beurkundet.*

*Die Flugstundenvereinbarung enthält in Bezug auf die Halterschaftsvereinbarung lediglich die Vertragsparteien sowie den Begriff „Halterschaftsvereinbarung“. In § 33 GebG scheint eine „Halterschaftsvereinbarung“ jedoch nicht als gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft auf. Ob die Halterschaftsvereinbarung möglicherweise als grundsätzlich gebührenpflichtiger Bestandvertrag zu qualifizieren ist, ist erst aus dem Vertragsinhalt der Halterschaftsvereinbarung zu beurteilen. Aus dem in der Flugstundenvereinbarung verwendeten Begriff "Halterschaftsvereinbarung" lässt sich der Vertragstyp "Bestandvertrag" nicht erschließen.*

*Nach der Rechtsprechung des VwGH löst ein bloß erzählender Hinweis auf ein bereits früher abgeschlossenes Rechtsgeschäft in einer Urkunde die Gebührenpflicht für dieses Rechtsgeschäft nur aus, sofern der Inhalt der Schrift geeignet ist, hierüber Beweis zu machen (VwGH 14.2.1974, 678/33). Dies ist nur dann der Fall, wenn die essentialia negotii, also die wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäfts beurkundet sind (VwSlg 4108 F; VwGH 15.12.1983, 82/15/0112; siehe Arnold, wobl 2007, 64). In der Flugstundenvereinbarung sind*

*aber nicht alle wesentlichen Vertragsmerkmale eines allfälligen Bestandvertrages (Halterschaftsvereinbarung) angeführt. Es fehlt zB das Bestandsobjekt. Die Flugstundenvereinbarung enthält hinsichtlich der Flugstundenabnahmeverpflichtung bloß die Verpflichtung durch B. an BW. ein „Luftfahrzeug aus der eigenen Flotte“ zur Verfügung zu stellen. Der Flugstundenpreis bezieht sich dabei auf einen bestimmten Flugzeugtyp oder ein adäquates anderes Luftfahrzeug. Die Flugstundenvereinbarung enthält allerdings keine Angaben, welches Objekt Gegenstand der Halterschaftsvereinbarung ist. Fehlen die wesentlichen Vertragsbestandteile, so ist das Rechtsgeschäft als solches nicht beurkundet und keine Gebührenpflicht gegeben (Arnold § 15 Rz 13 und § 17 Rz 5 mVa VwGH 21.3.1974, 808/73).*

*Aus der Flugstundenvereinbarung ist auch nicht ersichtlich, welche der Vertragsparteien Bestandnehmer und welche Bestandgeber ist. Das Vorliegen eines schriftlichen Beweismittels (Flugstundenvereinbarung), aus dem der Abschluss eines Rechtsgeschäfts (Halterschaftsvereinbarung) zwar rückschließbar ist, das aber keine Urkunde über das konkrete Rechtsgeschäft darstellt, begründet ebenfalls keine Gebührenpflicht (Arnold § 15 Rz 13).*

### III. Zusammenfassung

*Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die abgeschlossenen Halterschafts- und Flugstundenvereinbarungen zwei voneinander unabhängige Rechtsgeschäfte sind, die bloß von den Vertragsparteien hinsichtlich des Abschlusses am gleichen Datum und auf die gleiche Dauer gekoppelt wurden, aber auf keinen Fall als Einheit anzusehen sind. Die Unterzeichnung der Flugstundenvereinbarung hat daher nicht zur Entstehung der Gebührenschuld hinsichtlich der Halterschaftsvereinbarung geführt.*

*Selbst wenn die Halterschafts- und die Flugstundenvereinbarung eine Einheit darstellen würden, würde die Unterzeichnung der Flugstundenvereinbarung nicht die Beurkundung der Halterschaftsvereinbarung bedeuten, da nicht:*

- der Bestandvertrag
- das Bestandsobjekt
- der Bestandnehmer und Bestandgeber,

*also die wesentlichen Merkmale eines Bestandvertrages beurkundet wurden.*

*Weiters beinhaltet die Flugstundenvereinbarung keinen Verweis auf ein Schriftstück, dessen Inhalt zum rechtsgeschäftlichen Inhalt der Flugstundenvereinbarung gemacht wird. In der Flugstundenvereinbarung wird zwar auf die Halterschaftsvereinbarung „Bezug genommen“, diese wird jedoch nicht zum rechtsgeschäftlichen Inhalt der Flugstundenvereinbarung gemacht. Der rechtsgeschäftliche Inhalt der Flugstundenvereinbarung ist ein anderer.*

*Es liegt somit im vorliegenden Fall keine gebührenpflichtige Urkunde hinsichtlich der Halterschaftsvereinbarung vor und es ist daher kein gebührenpflichtiger Tatbestand gegeben."*

Im Vorlageantrag beantragte die Bw. gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und darüber hinaus gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

## 9. Ermittlungen des UFS

Vom Unabhängiger Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Einsicht im Firmenbuch zu FN111111 (Bw.), FN333333 (BW-GmbH), FN222222 (B. KG), FN444444 (B \*\*\*-GmbH).

## 10. Mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat

In der am 24. März 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ist für die Berufungswerberin persönlich niemand erschienen.

Nach dem der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensablauf durch die Referentin (wie in der den Parteien ausgehändigten Beilage zur Niederschrift) referiert worden war, erklärte der steuerliche Vertreter der Bw. dass zum vorgetragenen Sachverhalt keine Ergänzungen erfolgen.

Zu den strittigen Rechtsfragen führte der steuerliche Vertreter der Bw. Folgendes aus:

*"Der PV streicht hervor, dass das FA die Gebührenpflicht durch 2 unterschiedliche Begründungen versucht hat, zu untermauern. Die 1. Begründung ging dahin, dass ein Gedenkprotokoll vorliegt. Dem hielten wir entgegen, dass kein Gedenkprotokoll, sondern eine Anwaltskorrespondenz vorliegt, siehe GebRL Rz 434 mit Verweis auf VwGH 93/16/0077. In der BVE ist das FA auf dieses Argument nicht mehr eingegangen. Daraus habe ich geschlossen, dass das FA diese Schrift auch nicht mehr als Gedenkprotokoll angesehen hat. Das FA argumentierte in der BVE mit 2 VwGH Erkenntnissen die Vertragseinheit. Das erste Erkenntnis (89/13/0098) betraf die Ertragssteuern. 2 Liegenschaften wurden verkauft, eine private und eine betriebliche Liegenschaft. Die eine Liegenschaft wurde hoch angesetzt, die andere nicht, das war ein reines Missbrauchserkenntnis und hat daher mit unserem Fall überhaupt nichts zu tun. Das 2. Erkenntnis (2003/16/0126) ist ein "Gebührenerkenntnis". Zum Inhalt hatte dieses, dass die Mutter dem Sohn Geld schenkt, dass er die Liegenschaft kaufen kann, dafür räumte der Sohn der Mutter ein Wohnrecht ein. Der VwGH sagte dazu, dass nicht 2 gegenläufige Schenkungen, sondern ein Vorgang vorliegt. Die Begründung des VwGH war, dass er den tatsächlichen Parteienwillen angesetzt hat, nämlich ein entgeltliches Rechtsgeschäft und in unserem Fall ist der tatsächliche Parteienwille tatsächlich ident mit den beiden Verträgen. Damit sind aber beide Erkenntnisse nicht auf unseren Sachverhalt anwendbar.*

*Wir führten auch aus, dass keine Ersatzbeurkundung vorliegt, weil in der Flugstundenvereinbarung nur angegeben ist, dass eine Halterschaftvereinbarung abgeschlossen wurde. Es sind die Personen genannt. Man kann den Begriff "Halterschaftvereinbarung" nicht mit einem Mietvertrag oder einem Dienstleistungsvertrag vergleichen. Eine "Halterschaftvereinbarung" ist nicht eindeutig ein Bestandsvertrag. Auch der BFH (9.2.2006, IV R 15/04) spricht davon, dass diese Verträge Merkmale von Pachtverträgen und Dienstleistungsverträgen haben.*

*Schließlich fehlt in der Flugstundenvereinbarung noch die Bezeichnung des Bestandsobjektes. Aus dem Begriff "Halterschaftvereinbarung" ist nicht die Art des Rechtsgeschäftes zu entnehmen. Der PV verweist dazu auf UFS RV/0199-L/07: Vermietung von Schwertern: "Begriff des Schwertes ist zu wenig bestimmt" und hat die Gebührenpflicht abgelehnt. VwGH 25.1.2007, 2006/16/0163, betrifft die Vermietung von Schiliften. Es lag nicht beurkundeter Pachtvertrag vor, dann gab es eine Ergänzung dazu. Der VwGH sprach dazu aus, dass dann, wenn in der Ergänzung das Bestandsobjekt genannt ist, das die Gebührenpflicht auslöst.*

*Wir haben allerdings in der Flugstundenvereinbarung nicht das Bestandsobjekt der "Halterschaftvereinbarung" angeführt, daher liegt im gegenständlichen Fall keine Urkunde vor und es kommt nicht zur Rechtsgeschäftsgebühr.*

Dem erwiderte die Amtspartei, dass das GebG weniger auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise Bezug nehme, sondern wesentlich sei der Urkundeninhalt. Es gebe die "Halterschaftsvereinbarung" und die Flugstundenvereinbarung. Es gebe aber die Ergänzung, die unterschrieben worden sei. Damit liege eine Urkunde vor. In der Flugstundenvereinbarung werde auf die "Halterschaftsvereinbarung" Bezug genommen. Nach §19 GebG könnten zwei Rechtsgeschäfte in einer Urkunde abgeschlossen werden. Auf die Bezeichnung der Urkunde komme es nicht an. Die "Halterschaftsvereinbarung", die nicht unterschrieben worden sei, werde durch die Flugstundenvereinbarung, die unterschrieben sei, ergänzt. Weiters liege dieselbe Dauer der Verträge vor uvam. Das zeige doch, dass eine die Gebührenpflicht auslösende Urkunde über die "Halterschaftsvereinbarung" vorliegt.

Daraufhin verwies der Vertreter der Bw. nochmals auf VwGH 2006/16/0163. Auch dort werde in der Ergänzung auf den ursprünglichen Pachtvertrag verwiesen. Doch der VwGH habe betont, dass die Gebührenpflicht in der Ergänzung dadurch ausgelöst wurde, dass dort das Bestandsobjekt genannt wurde. In unserem Fall werde das Bestandsobjekt in der Ergänzung nicht genannt, weshalb die Flugstundenvereinbarung die Gebührenpflicht nicht auslösen könne. In der Ergänzung müssten, damit diese die Gebührenpflicht auslöst, die wesentlichen Bestandteile des Vertrages genannt sein.

Die Amtspartei erklärte abschließend, dass aus Sicht des FA mit der Flugstundenvereinbarung nicht ein Bestandvertrag beurkundet, sondern durch die Bezugnahme auf die "Halterschaftsvereinbarung" eine die Gebührenpflicht auslösende Urkunde geschaffen worden sei und beantragte die Abweisung der Berufung.

Der Vertreter der Bw. beantragte die Stattgabe der Berufung.

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

#### **A. Sachverhalt**

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Am 26. Juni 2002 wurde zwischen der Bw. und der B. KG mündlich ein Vertrag über die Übertragung der Halterschaft an einem bestimmten Luftfahrzeug abgeschlossen. Der Vertrag ist mit jenem Inhalt zustandegekommen, wie er in der dem Finanzamt übermittelten, mit Halterschaftsvereinbarung bezeichneten Schrift (siehe dazu oben Punkt 2.) festgehalten ist.

In diesem Zeitpunkt war Komplementärin der Bw. die BW-GmbH (FN333333). Herr A war als Geschäftsführer der Komplementärin auch der Vertreter der Bw. und berechtigt für die Bw. Verträge abzuschließen und für sie firmenmäßig zu zeichnen.

Komplementärin der B GmbH & Co KG (kurz B. KG) war die B \*\*\*-GmbH (FN444444). Deren Geschäftsführer war Herr C B. und war dieser berechtigt für die B. KG Verträge abzuschließen und für sie firmenmäßig zu zeichnen.

Der mündliche Abschluss der Halterschaftsvereinbarung erfolgte für die Bw. durch Herrn A und für die B. KG durch Herrn C B.. Die Halterschaftsvereinbarung wurde durch die Organe der Bw. und der B. KG noch insofern ergänzt, als Herr A für die Bw. und Herr Hans B. für die B. KG die mit Flugstundenvereinbarung übertitelte Schrift unterzeichneten (siehe oben Punkt 4.).

Einen Tag später, am 27. Juni 2002, übersandte die RÄ RECHTSANWÄLTE GMBH einen Ausdruck der nicht unterzeichneten Halterschaftsvereinbarung (die mit Halterschaftsvereinbarung bezeichnete Schrift wurde von den Vertragsparteien nie unterzeichnet) mit einem von Frau Dr. RA unterzeichneten Begleitschreiben an die Bw., in dem diese der Bw. den mündlichen Abschluss der Halterschaftsvereinbarung bestätigte.

Das Schreiben vom 27. Juni 2002 samt "Ausdruck" der Halterschaftsvereinbarung wurde von der Bw. dem Finanzamt 1/23 vorgelegt, um den Inhalt des Bestandvertrages gegenüber der Abgabenbehörde unter Beweis zu stellen.

## **B. Beweiswürdigung**

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in ihren schriftlichen Eingaben. Daraus, dass die Organe der Bw. und der B. KG (Herr A bzw. Herr C B.) am Tag des Abschlusses der Halterschaftsvereinbarung die Flugstundenvereinbarung persönlich unterzeichneten, wurde geschlossen, dass der Bestandvertrag von den Organen der Vertragsparteien (und nicht durch ihre rechtsfreundlichen Vertreter) mündlich abgeschlossen wurde. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde den Parteien in der mündlichen Verhandlung vorgetragen und wurde dazu vom Vertreter der Bw. erklärt, dass keine Ergänzungen erfolgen.

## **C. rechtliche Beurteilung**

Gemäß §33 TP 5 Abs.1 Z1 GebG 1957 (GebG) beträgt die Gebühr für Bestandverträge (§§1090ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer

unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, 1 v.H. nach dem Wert.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß §16 Abs.1 Z1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Gemäß § 17 Abs.1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Gemäß § 17 Abs. 2 GebG wird, wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

§ 18 GebG bestimmt Folgendes:

*"(1) Der handschriftlichen Unterzeichnung durch den Aussteller steht die Unterschrift gleich, die von ihm oder in seinem Auftrag, oder mit seinem Einverständnis mechanisch oder in jeder anderen technisch möglichen Weise hergestellt oder mit Namenszeichnung vollzogen wird.*

*(2) Der Unterzeichnung steht auch eine Verhandlungsniederschrift gleich*

- 1. über einen Vertrag, wenn die Niederschrift nur von einem Vertragsteil unterzeichnet wird,*
- 2. über eine einseitige Erklärung, wenn die Niederschrift nur vom Erklärungsempfänger unterzeichnet wird.*

*(3) Gedenkprotokolle, das sind Niederschriften, in denen von einer oder mehreren Personen durch Beisetzung ihrer Unterschrift bekundet wird, daß andere Personen in ihrer Gegenwart ein Rechtsgeschäft geschlossen oder ihnen über den erfolgten Abschluß eines Rechtsgeschäftes Mitteilung gemacht haben, unterliegen der Gebühr für das Rechtsgeschäft, auf das sich das Gedenkprotokoll bezieht.*

*(4) Erklärungen (Eingaben, Protokolle), womit vor Gericht oder anderen Behörden ein Rechtsgeschäft beurkundet wird, sind, sofern über das Rechtsgeschäft noch keine andere Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist, als Rechtsurkunden anzusehen und unterliegen der für das Rechtsgeschäft vorgesehenen Gebühr.*

*(5) Puntationen im Sinne des § 885 ABGB. sind nach ihrem Inhalte wie Urkunden über Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig; dasselbe gilt von Entwürfen oder Aufsätzen von zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn sie von beiden vertragschließenden Teilen unterzeichnet sind oder wenn sie bloß von einem Teil unterzeichnet sind und sich in den Händen des anderen Teiles befinden."*

Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist sohin grundsätzlich, dass über sie zu Beweis Zwecken eine Schrift, eine (förmliche) Urkunde errichtet wird. Aus dem III. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, insbesondere aus den §§ 15 bis 17 und aus § 25, geht hervor, dass zwar die im Tarif des § 33 angeführten Rechtsgeschäfte Gegenstand der Rechtsgebühren sind, allerdings - von Ausnahmen abgesehen - nur dann wenn über sie eine Urkunde errichtet wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 38, mwN).

Als Urkunden gelten alle Schriften, die als förmliche Vertragsurkunden errichtet oder vom Gebührengesetz ausdrücklich als Urkunden bezeichnet werden, wie Anbotsschreiben oder Annahmeschreiben (§ 15 Abs. 2 GebG), Gedenkprotokolle (§ 18 Abs. 3 GebG), Beurkundungen in Eingaben an Gerichte oder andere Behörden (§ 18 Abs. 4 GebG) und dergleichen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 44).

Anknüpfungspunkt für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes ist gemäß § 15 Abs. 1 GebG die Urkunde als schriftliches Beweismittel über das Rechtsgeschäft. Soweit die Urkundenerrichtung nicht bereits Voraussetzung für das Rechtsgeschäft ist (rechtserzeugende Urkunde), kann ein Schriftstück (als Urkunde) nur dann eine Gebührenpflicht auslösen, wenn es Beweis zu machen geeignet ist. Unter einer Urkunde ist jede, auch formlose schriftliche Festhaltung eines Rechtsgeschäftes, also ein Schriftstück zu verstehen, welches kraft seines Inhaltes geeignet ist, über ein gültig zu Stande gekommenes Rechtsgeschäft gegenüber dem Vertragspartner zum Beweis zu dienen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 46, mwN).

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall, dass am 26. Juni 2002 zwischen der Bw. und der B. KG mündlich die Halterschaftsvereinbarung mit jenem Inhalt abgeschlossen wurde, wie er in der dem Finanzamt übermittelten, nicht unterzeichneten Schrift festgehalten ist und dass dieser Vertrag seinem Inhalt nach grundsätzlich den Tatbestand des § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG erfüllt (siehe dazu auch UFSI 20.1.2011, RV/0337-I/09). Ebenso unstrittig ist die Höhe der Bemessungsgrundlage.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die Rechtsgrundlage des § 289 Abs 2 BAO nicht verlassen, wenn sie das auslösende Moment für die Gebührenpflicht in einer anderen Urkunde als die Abgabenbehörde erster Instanz erblickt und die Begründung in der Berufungsentscheidung dementsprechend auswechselt (vgl. VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055).

Es sind daher im gegenständlichen Berufungsverfahren sowohl die mit "Flugstundenvereinbarung" bezeichnete Schrift vom 26. Juni 2002 als auch das Anwaltsschreiben vom 27. Juni 2002 gebührenrechtlich zu würdigen.

### **1. "Flugstundenvereinbarung" vom 26. Juni 2002**

Eine Urkunde im Sinne des GebG muss die Unterschrift mindestens eines Vertragspartners aufweisen (vgl. VwGH 24.09.2002, 99/16/0310). Diese Voraussetzung trifft auf die Flugstundenvereinbarung zu, wurde diese doch von beiden Vertragspartnern unterschrieben.

Anknüpfungspunkt für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäfts ist gemäß § 15 Abs. 1 GebG die Urkunde als schriftliches Beweismittel über das Rechtsgeschäft. Soweit die Urkundenerrichtung nicht bereits Voraussetzung für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes ist (rechtserzeugende Urkunde), kann ein Schriftstück (als Urkunde) nur dann eine Gebührenpflicht auslösen, wenn es Beweis zu machen geeignet ist (vgl. ua VwGH 22.4.1985, 84/15/0176).

Nach stRsp des VwGH ist es für die Entstehung der Gebührenschuld nicht erforderlich, dass die Bemessungsgrundlage für die Gebühr in der Urkunde über das Rechtsgeschäft genannt wird (vgl. ua VwGH 24.3.1994, 92/16/0130). Ist die Urkunde unvollständig, so trifft die Behörde eine entsprechende Ermittlungspflicht (vgl. ua VwGH 16.10.1989, 88/15/0079).

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist nach § 21 des Gebührengesetzes 1957 dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Aus dem Wortlaut des § 21 GebG ist in unmissverständlicher Weise zu entnehmen, dass ein "Zusatz oder Nachtrag" im Zusammenhang mit einem in einer Urkunde festgehaltenen Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird. Dies entspricht auch dem Sinngehalt der Begriffe "Zusatz oder Nachtrag", weil diese Bezeichnungen nur jenen Vereinbarungen zukommen, die eine andere Vereinbarung (in Teilbereichen) abändern (oder verlängern), nicht aber, für sich betrachtet, ein eigenes Rechtsgeschäft begründen (vgl. VwGH 29.07.2004 2004/16/0075 unter Hinweis auf die in Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren<sup>7</sup>, unter E 16 zu § 21 GebG wiedergegebene Rechtsprechung).

Eine schriftliche Vertragsergänzung und Vertragsänderung zu einem ursprünglich mündlich abgeschlossenen Pachtvertrag löst die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 5 GebG aus, wenn das Rechtsgeschäft auf Grund des nunmehrigen Vertragsinhaltes in dieser Form erstmals



beurkundet wird (§ 15 Abs. 1 GebG). Die Begünstigung des § 21 GebG kann auf Grund der fehlenden Beurkundung des Basisgeschäftes nicht zur Anwendung kommen. Die Gebühr ist daher von der Gesamtleistung zu bemessen (vgl. UFS 30.01.2004, RV/0336-W/03).

Zum Hinweis der Bw. auf VwGH 25.1.2007, 2006/16/0163 ist zu erwidern, dass dort nicht - wie von der Bw. in der mündlichen Verhandlung vorgebracht - ausgesprochen wurde, dass (nur) dann, wenn in der Ergänzung das Bestandsobjekt genannt ist, die Gebührenpflicht ausgelöst wird. Im Gegenteil, der VwGH hat der Beschwerdeführerin unter Hinweis auf die bei Fellner, MAG Stempel- und Rechtsgebühren<sup>7</sup>, unter E 75 zu § 15 GebG wiedergegebene Rechtsprechung entgegengehalten, dass es nicht erforderlich ist, dass aus der Urkunde alle für die Gebührenbemessung erheblichen Umstände hervorgehen.

Für die Gebührenpflicht genügt das Vorliegen einer bloß rechtsbezeugenden Urkunde, sofern eine Vertragspartei dadurch in der Lage ist, den Beweis des ihr zustehenden Anspruches zu führen (vgl. ua. VwGH 17.2.2000, 99/16/0027 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rechts und Stempelgebühren, Rz 49 zu § 15). Dazu muss die Urkunde 1. unterzeichnet sein und 2. alle wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäftes enthalten, wobei gemäß § 17 Abs. 2 GebG auch ein Verweis auf andere Schriftstücke, die Angaben über das Rechtsgeschäft enthalten, genügt (vgl. VwGH 28.2.2007, 2004/16/0029 sowie die weitere bei Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz 1957, Tz 47 f zu § 15 genannte Rechtsprechung).

Die Flugstundenvereinbarung ist auf Grund seiner Einleitung, geeignet Beweis darüber zu schaffen, dass am 26. Juni 2002 ein Rechtsgeschäft mit der Bezeichnung "Halterschaftsvereinbarung" zwischen der Bw. und der B. KG abgeschlossen wurde. Für die gebührenrechtliche Beurteilung ist nicht entscheidend, welche Bezeichnung die Vertragsparteien für ein bestimmtes Rechtsgeschäft verwenden, sondern ist der gesamte Inhalt heranzuziehen. Zum Einwand, dass aus der Bezeichnung "Halterschaftsvereinbarung" nicht eindeutig hervorgehe, dass es sich um einen Bestandsvertrag handelt, weil derartige Verträge Merkmale von Pachtverträgen und Dienstleistungsverträgen aufweisen, ist einerseits zu bemerken, dass für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand immer das Gesamtbild maßgeblich ist, nicht das einzelne Sachverhaltselement; auch dann, wenn ein Vertrag Elemente verschiedener Vertragstypen enthält, ist er gebührenrechtlich nach seinem objektiv erkennbaren, überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen (vgl. VwGH 28.6.1995, 94/16/0045). Andererseits wird bei undeutlichem Urkundeninhalt auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat. Bei Mehrdeutigkeit eines Begriffes ist zu klären, welche Absprachen zwischen den

Vertragsparteien im Konkreten getroffen wurden. Weiters existiert die mit Halterschaftsvereinbarung bezeichnete Schrift (die dem Finanzamt 1/23 von der Bw. in Kopie übermittelt wurde) und ist der Inhalt dieser Schrift (auch wenn sie nicht unterzeichnet wurde) durch die entsprechende Bezugnahme auf Grund des 2. Satzes des § 17 Abs 1 GebG Teil des Urkundeninhaltes geworden.

Zum Hinweis der Bw. auf die Entscheidung UFSL 11.06.2007, RV/0199-L/07 ("Vermietung von Schwertern") ist zu bemerken, dass im dortigen Fall der Unabhängige Finanzsenat davon ausgegangen ist, dass mangels Konkretisierung des Vertragsgegenstandes - zivilrechtlich - kein Rechtsgeschäft zu Stande gekommen ist (und wurde daher die Frage des Vorliegens einer Urkunde iSd Gebührengesetzes nicht beantwortet). Im Gegensatz dazu, ist im gegenständlichen Fall unstrittig, dass mündlich ein als Bestandvertrag zu beurteilendes Rechtsgeschäft über ein bestimmtes Flugzeug abgeschlossen wurde.

Die Flugstundenvereinbarung wurde von den Vertragsparteien selber ausdrücklich als Ergänzung zur Halterschaftsvereinbarung bezeichnet. Der Abschluss beider Vereinbarung erfolgte am selben Tag und wurde die Dauer der Flugvereinbarung von der Dauer der Halterschaftsvereinbarung abhängig gemacht (siehe Punkt 3. der Flugstundevereinbarung). Dies alles spricht dafür, beide Vereinbarungen als Einheit anzusehen. Die Bezugnahme auf die Halterschaftsvereinbarung ermöglicht sowohl die Feststellung des Bestandobjektes (daraus ist ersichtlich, dass die Bw. der B. KG den Gebrauch eines bestimmten Luftfahrzeuges überlassen hat). Auch die Höhe der dafür von der B. KG geschuldeten Leistungen ist aus der nicht unterzeichneten "Halterschaftsvereinbarung" ersichtlich bzw. wurde die Höhe der Bemessungsgrundlage vom Finanzamt durch entsprechende Ermittlungen festgestellt.

## **2. Anwaltsschreiben vom 27. Juni 2002**

Wird über ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft keine Urkunde errichtet, dann kann auch durch eine "Ersatzbeurkundung" - vgl. insbesondere § 18 GebG - die Gebühr ausgelöst werden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 62 unter Hinweis auf VwGH 22.4.1985, 84/15/0176).

Gemäß § 18 Abs. 3 GebG sind Gedenkprotokolle Niederschriften, in denen von einer oder mehreren Personen durch Beisetzung ihrer Unterschrift bekundet wird, dass andere Personen in ihrer Gegenwart ein Rechtsgeschäft geschlossen oder ihnen über den erfolgten Abschluss eines Rechtsgeschäftes Mitteilung gemacht haben. Durch diese Gesetzesstelle werden Gedenkprotokolle den Urkunden über Rechtsgeschäfte, die sie ersetzen sollen, gleichgestellt. Durch die Gleichsetzung der Gedenkprotokolle mit den Urkunden über Rechtsgeschäfte sollen

sonst mögliche Umgehungen der Gebührenpflicht hintangehalten werden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 18 Rz 12, mwN).

Gedenkprotokolle unterscheiden sich von den Urkunden also dadurch, dass sie nicht von den Parteien des Rechtsgeschäftes oder ihren Vertretern, sondern von Dritten unterfertigt werden (vgl. UFS 21.02.2006, RV/0739-L/05).

Ein von einem Rechtsanwalt unterschriebenes "Begleit"schreiben, in dem auf die beiliegende, NICHT unterschriebene Vertragsdurchschrift ("Gedächtnisprotokoll") Bezug genommen wird, ist ein gebührenpflichtiges Gedenkprotokoll (vgl. VwGH 22.04.1985, 84/15/0176).

Machen die beiden Vertragsparteien, die einen mündlichen Mietvertrag abgeschlossen haben, den gemeinsamen steuerlichen Vertreter über den erfolgten Abschluss des Rechtsgeschäftes Mitteilung und unterfertigt der Steuerberater einen Aktenvermerk, worin die wesentlichen Vertragspunkte des Mietvertrages festgehalten wurden, dann handelt es sich bei diesem Aktenvermerk um ein Gedenkprotokoll iSd § 18 Abs. 3 GebG. Da der Steuerberater nicht selbst als Bevollmächtigter einer Vertragspartei das Rechtsgeschäft abgeschlossen hat, bildet er beim Vertragsabschluss mit keiner der Vertragsparteien sozusagen eine Einheit. Entgegen dem Berufungsvorbringen liegt die Tatbestandsvoraussetzung "andere Personen" somit vor (vgl. UFSI 12.02.2008, RV/0849-I/07).

Im gegenständlichen Fall ist erwiesen, dass die Organe der Bw. und der B. KG (Herr A bzw. Herr C B.) am Tag des Abschlusses der Halterschaftsvereinbarung die Flugstundenvereinbarung unterzeichneten. Daraus wurde geschlossen, dass der Bestandvertrag von den Organen der Vertragsparteien (und nicht durch ihre rechtsfreundlichen Vertreter) abgeschlossen wurde. Das "Anwaltsschreiben" vom 27. Juni 2002 stellt daher nicht bloß eine "interne" Mitteilung an die vertretene Person über den Vertragsabschluss dar. Dem Anwaltsschreiben vom 27. Juni 2002 wurde ein "Ausdruck" der Halterschaftsvereinbarung als Anlage angeschlossen und ist das Anwaltsschreiben dadurch für die Bw. geeignet, Beweis über den Inhalt des Rechtsgeschäftes zu machen. Dafür, dass dies der Zweck des Schreibens war, spricht die Textierung mit "*bestätige ich, dass die beiliegende Halterschaftsvereinbarung am 26.6.2002 mündlich geschlossen wurde*". Das gegenständliche Anwaltsschreiben wurde von der Bw. dem Finanzamt vorgelegt (siehe die entsprechende Kontrollmitteilung) und diente damit dazu, den Inhalt des Bestandvertrages gegenüber der Abgabenbehörde unter Beweis zu stellen.

Das Schreiben vom 27. Juni 2002 ist daher als Gedenkprotokoll iSd § 18 Abs 3 GebG zu werten (vgl. zu dieser Thematik auch UFSL 21.02.2006, RV/0739-L/05 und UFSS 19.08.2010,

RV/0655-S/07) und löst (sofern die Gebührenschuld nicht bereits durch Unterzeichnung der Flugstundenvereinbarung entstanden ist) die Gebührenpflicht aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. März 2011