

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***RI*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***BF-Adr.***, vertreten durch ***R***, ***R-Adr.***, über die Beschwerde vom 22. März 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 6. August 2012 betreffend Gebühren 2009, 2010 und 2011, ErfNr. ***EN-BF***, StNr. ***SN-BF***, zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen vom 28.9.2015 abgeändert. Im Übrigen wird die **Beschwerde als unbegründet abgewiesen**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Beschwerdevorentscheidungen vom 28.9.2015 zu entnehmen, welche einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Außenprüfung

Das GVG hat parallel zwei Firmen geprüft.

- ***BF*** GmbH,
FN-BF, ABNr. ***AB-BF***, ErfNr. ***EN-BF***
- ***RNS*** (vormals ***S***) GmbH
FN-RNS, ABNr. ***AB-RNS***, ErfNr. ***EN-RNS***

Beide Unternehmen haben an der gleichen Adresse (***BF-Adr.***) mit einem gleichartigen Vertriebs- und Franchisesystem Restaurants, Schnellgaststätten und Imbissstuben durch

Pächter betrieben und beide Unternehmen "gehörten" der Familie ***F** - unmittelbar (1.) bzw. mittelbar (2.) über die ***BET*** GmbH, FN ***FN-BET***. In beiden Fällen hat das GVG eine falsche Berechnung von Bestandvertragsgebühren festgestellt.

Im Zuge der Außenprüfung der ***BF*** GmbH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., hat der Prüfer festgestellt, dass die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühren gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) für im Prüfungszeitraum 2009, 2010 und 2011 abgeschlossene Pachtverträge unrichtig (in Höhe von 14.040 €) - vom Mindestpachtzins - erfolgt sei.

Eine Durchschrift der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.7.2012 wurde ausgefolgt; die Bf. hat (durch ihren Prokuristen ***P***) die Niederschrift lt. Vermerk "nicht einvernehmlich" zur Kenntnis genommen.

Deshalb hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrssteuern und Glücksspiel (GVG) mittels 3 Sammelbescheiden je vom 6.8.2012 die Gebühren - unter Einbeziehung aller vertraglich ausbedungenen Leistungen - gemäß [§ 201 BAO](#) (in Höhe von insgesamt 27.378,46 €) festgesetzt. Die Bescheide sind an die Bf. als Bestandgeberin ergangen. Eine Zusammenfassung der Neuberechnung der Gebühr war als Beilage angeschlossen.

Beschwerde

Dagegen hat die Bf. - nach mehrmaliger Verlängerung der Rechtsmittelfrist (7.9.2012, 31.10.2012, 25.1.2013), nunmehr vertreten durch Rechtsanwalt ***R***, =RA, die gegenständliche Berufung (=Beschwerde) vom 22.3.2013 erhoben, weil

- geschätzte Umsätze und nicht vorliegende konkrete Umsatzzahlen herangezogen worden seien. Im Falle einer Prüfung im Nachhinein bestehe keine Notwendigkeit, mit einer Schätzung vorzugehen.
- die Baukostenzuschüsse nicht in voller Höhe einzubeziehen seien, weil sich in den Pachtverträgen Rückforderungsansprüche bei vorzeitiger Beendigung des Bestandverhältnisses fänden.
- nie ein Prüfungsbericht zugegangen sei.

Daraufhin hat das GVG in drei gesonderten Bescheidbegründungen vom 17.10.2013 dargelegt, dass die Niederschrift vom 9.7.2012, welche von der Partei ausdrücklich zur Kenntnis genommen worden sei, einen Bescheidbestandteil darstelle. Nach weiteren Fristerstreckungsansuchen (11.11.2013, 20.1.2014) hat RA mit Schreiben vom 10.2.2014 die Beschwerde vom 22.3.2013 im Übrigen vollinhaltlich aufrechterhalten.

Im Zuge der weiteren Rechtsmittelbearbeitung hat das GVG anlässlich einer Besprechung mit RA am 2.9.2014 erstmals darauf hingewiesen, dass auch die Leistungen aus Franchiseverträgen, welche nach dem Inhalt der Pachtverträge am gleichen Tag zwischen

denselben Vertragsparteien geschlossen wurden, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien; die Franchiseverträge seien daher vorzulegen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 1.12.2014 hat das GVG nochmals schriftlich um Vorlage aller mit den Pächtern abgeschlossenen Franchiseverträge ersucht. Trotz mehrmaliger Aufforderungen und Fristverlängerungen (17.10., 26.11.2014, 2.1., 13.2.2015) haben jedoch weder Prokurist ***P*** noch Geschäftsführer ***GF*** oder RA die Franchiseverträge vorgelegt, sondern vielmehr hat Letzterer in einer Stellungnahme vom 6.3.2015 abschließend den Standpunkt vertreten, dass Franchiseverträge nicht gebührenpflichtig seien und daher eine Vorlagepflicht nicht bestehe.

Da das GVG - aufgrund einer von der Bf. zwischenzeitig am 26.1.2015 beim BFG eingebrachten Säumnisbeschwerde - bis längstens 31.10.2015 zu entscheiden hatte, hat das GVG zuletzt – wieder ohne Erfolg - versucht, die Vorlage der Franchiseverträge durch die Verhängung von insgesamt 5 Zwangsstrafen zu bewirken (vgl. Erkenntnis des BFG vom gleichen Tag, RV/5100299/2016).

In gleicher Weise hat das GVG auch bei der Schwesterfirma ***RNS*** (vormals ***S***) GmbH aufgrund des dortigen Prüfungsergebnisses die Gebühren neu festgesetzt und im Zuge des dagegen anhängigen Beschwerdeverfahrens die Vorlage der Franchiseverträge verlangt, was die ***RNS*** GmbH zunächst auf Anraten von RA ebenfalls verweigert hat. Am 26.11.2014 hat RA mitgeteilt, dass sich die Ansprechpersonen bei der ***RNS*** GmbH geändert hätten. Durch Abtretungsvertrag vom 12.9.2014 hat nämlich die Familie ***F** ihre Beteiligungen an der ***BET*** GmbH aufgegeben, sodass sie betreffend die ***RNS*** GmbH keine (mittelbaren) Eigentümer mehr waren. Am 21.4.2015 hat RA die Vollmachtsauflösung für die ***RNS*** GmbH bekanntgegeben. Daraufhin hat die neue steuerliche Vertretung der ***RNS*** **GmbH am 10.8.2015 die Franchiseverträge der Jahre 2009 bis 2011 vorgelegt** und die Beschwerden der ***RNS*** GmbH am 14.9.2015 zurückgezogen.

Beschwerdevorentscheidungen

Daraufhin hat das GVG die gegenständliche Beschwerde vom 22.3.2013 mit 3 gesonderten Beschwerdeentscheidungen (BVE) je vom 28.9.2015 als unbegründet abgewiesen und die angefochtenen Festsetzungsbescheide für die Jahre 2009, 2010 und 2011 unter zusätzlicher Berücksichtigung von Franchisegebühren nochmals abgeändert (Gebühr nunmehr insgesamt 44.745,23 €). Zum Beschwerdevorbringen führt das GVG aus:

- Die im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Umsatzzahlen seien zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage herangezogen worden und bei jedem einzelnen Pächter ein durchschnittlicher Jahresumsatz aus den Jahren 2010 und 2011 berechnet worden. Lediglich bei den Pächtern ***BN4*** und ***BN1*** seien im Zuge einer Schätzung nach [§ 184 BAO](#) aufgrund der kürzeren Dauer des Pachtverhältnisses die Umsatzzahlen

der Nachpächter herangezogen worden. Bei Verträgen auf unbestimmte Dauer seien einmalige Leistungen (zB Baukostenzuschüsse) anteilmäßig in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Da lt. Pachtvertrag der Rückforderungsanspruch des Baukostenbeitrages mit Beginn des 3. Vertragsjahres zur Gänze erloschen sei, sei er zu Recht in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden. Im Gesetz sei nicht vorgesehen, welche Anzahl von Jahren für die im [§ 17 Abs. 3 BewG 1955](#) vorgesehene Ermittlung eines Durchschnitts der Jahresnutzung heranzuziehen sei. In der Regel werde aber der Durchschnitt der letzten drei Jahre unter Berücksichtigung der Zukunftsprognosen hinreichend sein.

- Obwohl die Bf. trotz mehrmaliger Aufforderung keine Franchiseverträge vorgelegt habe, liege dem GVG dennoch ein solcher vor. Daraus ergäbe sich eine weitere Gebührenpflicht wie folgt:

*„Für das Vorliegen eines einheitlichen Rechtsgeschäftes sprechen folgenden Punkte: Beide Verträge werden am selben Tag, zwischen denselben Parteien abgeschlossen. Die Inbestandnahme und zukünftige Verwendung des Pachtobjektes erfolgt ausschließlich zum Zweck des Weiterbetriebes des ***BF***-Lokales. Jede gänzliche oder teilweise andere Verwendung des Pachtgegenstandes stellt eine Vertragsverletzung sowie einen wichtigen Grund zur sofortigen Vertragsauflösung durch die Verpächterin dar.*

Der Pachtvertrag endet, wenn der Franchisevertrag beendet wird.

Im Pachtvertrag wird festgehalten, dass der Pächter die Bestimmungen und Richtlinien des mit ihm abgeschlossenen Franchisevertrages genauestens einzuhalten sowie allfällige Betriebshandbücher zu beachten hat.

In die Bemessungsgrundlage für die Gebühr gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) sind daher neben den Leistungen aus dem Pachtvertrag auch jene aus dem Franchisevertrag miteinzubeziehen.

Im Franchisevertrag (der auf den am gleichen Tag abgeschlossenen Pachtvertrag Bezug nimmt) wird ein einmaliger Einstandsbetrag in Höhe von 10.000 € zuzüglich USt, eine monatliche Franchisegebühr in Höhe von 5% des Gesamtverkaufsumsatzes zuzüglich USt (monatl. Mindestgebühr 1.200 €), eine Werbepoolgebühr in Höhe von 2% des Gesamtverkaufsumsatzes zuzüglich USt und eine EDV Wartungsgebühr in Höhe von monatlich 200 € zuzüglich USt vereinbart. Aufgrund dieser vertraglich vereinbarten Leistungen und der unbestimmten Vertragsdauer ergeben sich die Bemessungsgrundlagen wie folgt ...“

Vorlageantrag

In ihrem Vorlageantrag vom 2.11.2015 auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (BFG) hält die Bf. das gesamte bisherige Vorbringen vollinhaltlich aufrecht; die Berechnung des GVG

sei für die Bf. nicht nachvollziehbar, das GVG sei von geschätzten Umsätzen der Jahre 2010 und 2011 ausgegangen, obwohl konkrete Umsatzzahlen aus diesen Jahren und auch aus 2009 vorgelegen seien.

„Tatsächlich wäre die Finanzbehörde verpflichtet, hinsichtlich der Gebührenbemessung in jedem Einzelfall die tatsächlichen Umsatzzahlen jedes einzelnen Pächters zu ermitteln, aus denen man dann jeweils einen durchschnittlichen Jahresumsatz zu berechnen hätte, welcher der Gebührenbemessung zu Grunde zu legen wäre. Bei entsprechender Berechnung in jedem Einzelfall würden sich bei weitem niedrigere Bemessungsgrundlagen ergeben bzw. würde es zu gar keiner Nachversteuerung kommen.“

Die in der BVE des Finanzamtes vertretene Rechtsansicht, in die Bemessungsgrundlage der Gebühr gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) seien aus Franchiseverträgen geschuldete Leistungen in gleicher Weise wie der monatliche Pachtzins samt Nebenkosten einzubeziehen, entbehre jeglicher Grundlage. Das GebG enthalte keine Bestimmung, die eine Gebührenpflicht von Franchiseverträgen normiere.

"Vielmehr ist in [§ 33 TP 5 GebG](#) ausdrücklich geregelt, dass urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge gebührenfrei sind. In Franchiseverträgen geht es in erster Linie um die Überlassung von Know-how. Derartige Verträge sind auch ausdrücklich in den Gebührenrichtlinien (GebR, RZ 668) als nicht gebührenpflichtig genannt (vgl. auch Gaier, Gebühren und Verkehrssteuern, RZ 294)."

Egal ob Franchiseverträge gleichzeitig mit einem Pachtvertrag oder unabhängig davon abgeschlossen würden, bestehe in keinem Fall eine Gebührenpflicht.

Nicht zuletzt bemängelt die Bf. betreffend den zur Bemessung herangezogenen Franchisevertrag, dass aus der BVE nicht hervorgehe, um welchen Franchisevertrag es sich handle. Das GVG habe daher kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt und seiner Begründungspflicht nicht entsprochen.

Am 22.2.2016 hat das GVG die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

BFG Verfahren

Zur Herkunft des lt. Aktenlage vom GVG zur Bemessung herangezogenen Franchisevertrages zwischen der „***S***“ GmbH und der Franchisenehmerin ***FN-S*** vom 16.6.2010 hat das BFG am 4.11.2019 zunächst den Prüfer befragt, welcher dazu angegeben hat:

*„Bei der abschließenden Besprechung, bei der beide Geschäftsführer anwesend waren, herrschte Einigkeit über die Nachforderungen, erst nach Einbindung der Gesellschafter und von RA kam es zu den Beschwerden. Die Franchiseverträge beider Firmen wurden von RA nicht vorgelegt, erst nachdem die Firma ***S*** verkauft wurde, haben die neuen Geschäftsführer die Franchiseverträge von ***S*** vorgelegt und die Beschwerde zurückgezogen. Alle bekannten Verträge haben bis heute den identen Inhalt.“*

Zum Beweise der inhaltlichen Vergleichbarkeit aller bezughabenden Vertragswerke der Bf. hat der Prüfer ergänzend den neuesten Pachtvertrag samt zugehörigem Franchisevertrag je vom 1.9.2019 zwischen der Bf. und der Franchisenehmerin XY GmbH vorgelegt. Auch dieser Franchisevertrag ist - abgesehen von der Regelung der Vergütungen im Punkt 10. - tatsächlich in wesentlichen Punkten (1. System, 2. Schutzrechte, 3. Vertragsgegenstand ...) völlig gleichlautend dem „***S***“ Vertrag aus 2010 bzw. sind nunmehr Pacht- und Franchisevertrag noch ausdrücklicher miteinander verknüpft, was aus den folgenden Regelungen zu ersehen ist:

4.1 Mit Beendigung des Vertrages enden automatisch sämtliche zwischen den Vertragspartnern geschlossenen Verträge, zB der Pachtvertrag.

4.2 Ein sofortiger Vertragsauflösungsgrund liegt vor, wenn der vom Franchisegeber, =FG, am heutigen Tage mit der Franchisenehmerin, =FN, separat abgeschlossene Pachtvertrag ... beendet wird.

19. ... Die FG ist berechtigt, dem FN die Teilnahme am Customer Care Center zu verwehren, wenn der FN die Franchisegebühr und/oder die Pachtgebühr nicht bezahlt

Weiters hat das BFG Informationen aus dem bezughabenden Akt der ***RNS*** (vormals ***S***) GmbH angefordert. Daraufhin hat das GVG am 14.1.2020 ergänzend Firmenbuchauszüge, Mitteilung der Vollmachtsauflösung, Kontaktdaten der neuen Geschäftsführer, Mailverkehr mit der neuen steuerlichen Vertretung, Vorlage Franchiseverträge 2009-2011 vom 10.8.2015, Zurücknahme der Beschwerde am 14.9.2015 vorgelegt.

In Vorbereitung der - von der Bf. beantragten - mündlichen Verhandlung hat das BFG sodann mit Beschluss vom 2.3.2020 der Bf. das Ergebnis der ergänzenden Ermittlungen, den bis dahin festgestellten Sachverhalt und die Rechtslage mit der Aufforderung zur Stellungnahme mitgeteilt. Außerdem hat das BFG die Bf. nochmals aufgefordert, Franchiseverträge vorzulegen und Umsatzzahlen nachzuweisen. Die Bf. hat keine Stellungnahme abgegeben.

Nach Fristerstreckungsanträgen aufgrund der Covid-Gesetze (vom 15.5. und 15.6.2020) und Vertagungsersuchen vom 23.6.2020 hat das BFG nach Terminabsprache mit der Kanzlei des RA die mündliche Verhandlung schlussendlich für den 20.8.2020 anberaumt. Die Zustellung der Ladung ist am 2.7.2020 erfolgt. Einen weiteren Vertagungsantrag vom 6.7.2020 - wegen Urlaub des RA - hat das BFG mit Beschluss vom 7.7.2020 abgewiesen, primär weil die Sachlage seit 2014 hinlänglich bekannt und eine weitere Verzögerung des Verfahrens nicht angebracht sei. In der mündlichen Verhandlung am 20.8.2020 hat die Richterin nach dem Schluss des Beweisverfahrens das gegenständliche Erkenntnis mündlich verkündet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. hat hinsichtlich verschiedener Geschäftsräumlichkeiten in den Jahren 2009 bis 2011 als Verpächterin diverse Pachtverträge mit im Wesentlichen gleichlautendem Inhalt abgeschlossen.

Pachtvertrag

*1. ... In diesen Geschäftsräumlichkeiten wird ein Speiselokal mit der Bezeichnung "****BF****" nach den Richtlinien des "****BF****"-Franchise- und Vertriebssystems betrieben und zwar von der Bf.*

2. Pachtgegenstand

Die Bf. – im Folgenden Verpächterin genannt – verpachtet und übergibt ...

*Geschäftsräumlichkeiten samt dem darin betriebenen ***BF*** Restaurationsbetrieb mit dem unbeweglichen (2.1) und beweglichen (2.2) Inventar*

3. Verwendungszweck

*Kraft ausdrücklicher Parteienvereinbarung erfolgt die gegenständliche Inbestandnahme und zukünftige Verwendung des Pachtobjektes ausschließlich zum Zwecke des Weiterbetriebes des ***BF***-Lokales durch den Pächter. Jede gänzliche oder teilweise andere Verwendung des Pachtgegenstandes stellt eine Vertragsverletzung sowie einen wichtigen Grund zur sofortigen Vertragsauflösung durch die Verpächterin dar. Der Pächter hat am heutigen Tage einen eigenen Franchisevertrag mit der Bf. als FG abgeschlossen.*

4. Dauer des Pachtverhältnisses

*Das Pachtverhältnis wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Die Verpächterin ist unter anderem zur sofortigen Vertragsauflösung berechtigt, wenn der Pächter gegen seine Betriebspflicht verstößt oder das Bestandsobjekt ganz oder teilweise zu einem anderen Zweck als zum Betrieb eines ***BF***-Lokales verwendet, wenn der am heutigen Tage zwischen der FG einerseits und dem Pächter als FN andererseits abgeschlossenen Franchisevertrag aus welchen Gründen immer beendet wird.*

5. Das Entgelt für die Überlassung des Vertragsobjekts setzt sich aus dem Baukostenbeitrag, dem Pachtzins und den Betriebskosten, je zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer (USt), zusammen:

5.1 Baukostenbeitrag:

Der Pächter verpflichtet sich zur Zahlung eines Baukostenbeitrages in Höhe von xxx zuzüglich allfälliger USt.

*Der Baukostenbeitrag dient zur teilweisen Abdeckung von Aufwendungen anlässlich der Nutzbarmachung der Räumlichkeiten, in denen das ***BF***-Unternehmen betrieben wird. Der Baukostenbeitrag ist im Falle der Beendigung des Pachtvertrages anteilig rückforderbar,*

mit Beginn des 3. Vertragsjahres ist der Rückforderungsanspruch zur Gänze erloschen. Der Bestandnehmer, =BN, anerkennt jedoch schon jetzt ein Kompensationsrecht des Bestandgebers, =BG. Dieser ist daher berechtigt, jedoch nicht verpflichtet, mit seinen eigenen offenen Ansprüchen aus dem gegenständlichen Pachtvertrag sowie eventuelle offenen Forderungen aus dem Franchisevertrag aufzurechnen.

5.2 Pachtzins:

Daneben hat der Pächter – als Entgelt für das überlassene ***BF***-Unternehmen - einen monatlichen Pachtzins in Höhe von 10 % (zehn Prozent) des Gesamtverkaufsumsatzes, zuzüglich allfälliger USt, zu leisten.

Die Höchstbemessungsgrundlage der Pachtgebühr wird mit 57.858,40 € netto festgesetzt.

5.3 Der Pächter hat einen Mindestpachtzins von 2.500 € zuzüglich USt zu leisten.

5.4 Der Pächter hat die auf das Bestandobjekt entfallenden Betriebskosten samt den laufenden öffentlichen Abgaben zu tragen.

Der Pächter wird zur Abdeckung des der Bf. entstehenden Prämienaufwandes [aus einer Bündelversicherung] einen pauschalierten monatlichen Nettobetrag in Höhe von derzeit 110 € zuzüglich USt bezahlen.

6. Pachtverhältnis

Die Vertragsteile halten nochmals fest, dass der vertragsgegenständliche Restaurantbetrieb vollständig eingerichtet ist und bis zur Übergabe an den Pächter durchgehend betrieben wurde. Ferner bestätigt der Pächter seine Betriebspflicht. Der Pächter nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass die Verpächterin ein besonderes Interesse am ständigen Fortbetrieb des ***BF***-Restaurants besitzt. Dies nicht zuletzt deswegen, weil der vertragsgegenständliche Standort Teil des einheitlichen ***BF***-Systems ist. Auf der Grundlage all dessen stellen die Vertragsparteien einvernehmlich fest, dass das gegenständliche Bestandverhältnis ein Pachtverhältnis ist.

...

Darüber hinaus ist an anderen Stellen nochmals explizit festgehalten, dass (7. Betriebspflicht) der Pächter die Bestimmungen und Richtlinien des mit ihm abgeschlossenen Franchisevertrages genauestens einzuhalten hat, und (8. Instandhaltung) dass die ***BF*** Richtlinien für Einrichtung und Ausstattung genau einzuhalten sind. Die Telefonanschlüsse sind unter dem Wortlaut "***BF***" anzumelden.

Weitere Regelungen besagen, dass Veränderungen am Bestandobjekt untersagt sind, der Pächter selbst über eine Gastgewerbekonzession verfügt und nicht zur Unterverpachtung berechtigt ist.

Die Bf. hat die abzuführende Bestandvertragsgebühr iSd. [§ 33 TP 5 GebG](#) jeweils selbst berechnet, wobei sie als Bemessungsgrundlage den in den Pachtverträgen als

Mindestpachtzins vereinbarten Betrag in Höhe von 2.500 € herangezogen hat. Sodann hat die selbst berechnete Gebühr der jeweilige Pächter bezahlt.

Prüfung und weitere Ermittlungen

Die Außenprüfung bei der Bf. hat gemäß der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.7.2012** ergeben, dass die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr entgegen der Selbstberechnung nicht vom Mindestpachtzins, sondern jeweils unter Einbeziehung aller vertraglich ausbedungenen Leistungen wie folgt zu ermitteln gewesen wäre:

Pkt. 5.2	10 % des monatl. Nettoumsatzes	
Pkt. 5.3	Betriebskosten Kosten Bündelversicherung	
	zuzüglich USt =monatliches Entgelt	36 fach
Pkt. 5.1		+Baukostenbeitrag + USt
		=Bemessungsgrundlage

Zur Begründung wird ua. auf die Gebührenrichtlinien, Rz. 678 und 674 verwiesen, wonach bei einer umsatzabhängigen Pacht gemäß § 17 Abs. 3 BewG der in Zukunft voraussichtlich erzielbare Durchschnittswert der Gebühr zugrunde zu legen sei und einmalige Leistungen anteilmäßig in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien.

Dementsprechend hat der Prüfer für sämtliche Pachtverträge im Prüfungszeitraum die Gebühr neu berechnet; als Grundlage für die Schätzung des umsatzabhängigen Pachtzinses und der Betriebskosten (gemäß Pkte. 5.2 und 5.3) hat der Prüfer die von der Bf. vorgelegten Zahlen der Jahre 2010 und 2011 herangezogen. Schlussendlich haben sich lt. Niederschrift die folgenden Gebühren (in chronologischer Abfolge der Vertragsschlüsse) ergeben.

	Bestandnehmer	1 % Gebühr
15.01.2009	***BN1***	2.231,09
26.01.2009	***BN2***	1.839,05
24.02.2009	***BN3***	1.984,30
12.08.2009	***BN4***	2.110,97
30.07.2009	***BN5***	2.108,39
26.08.2009	***BN6***	2.480,60
22.12.2009	***BN7***	2.231,09
	2009	14.985,51
	Nachforderung	8.505,51
17.02.2010	***BN8***	2.211,05
18.02.2010	***BN9***	1.655,17
18.02.2010	***BN10***	1.348,25

18.08.2010	***BN11***	1.272,50
09.12.2010	***BN12***	1.640,73
	2010	8.127,70
	Nachforderung	2.727,70
21.06.2011	***BN13***	2.244,45
19.12.2011	***BN14***	2.020,80
	2011	4.265,25
	Nachforderung	2.105,25

Sodann hat das GVG diese vom Prüfer errechneten Gebühren für die Pachtverträge 2009, 2010, 2011 gemäß [§ 201 BAO](#) festgesetzt. Im Bescheid verweist das GVG auf die Prüferfeststellungen lt. Bericht vom 9.7.2012 und schließt zur Begründung eine Zusammenfassung der Neuberechnung der Gebühr als Beilage an, woraus die Bemessungsgrundlage, die 1 %-ige Gebühr und die Nachforderung je Pachtvertrag ersichtlich waren.

Aufgrund des Rechtsmittels der Bf. hat das GVG in der Folge den Standpunkt vertreten, dass auch die Leistungen aus den Franchiseverträgen, welche gemäß der Pachtverträge am gleichen Tag zwischen denselben Vertragsparteien geschlossen wurden, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien und - ohne Erfolg - versucht, die Vorlage der bezughabenden Franchiseverträge durch die Bf. zu erwirken (siehe oben).

Franchisevertrag ***S***

Als Folge des Eigentümerwechsels bei der Schwesterfirma ***RNS*** (***S***) GmbH hat das GVG von dieser am 10.8.2015 deren Franchiseverträge der Jahre 2009 bis 2011 erhalten und einen solchen Franchisevertrag vom 16.6.2010 zwischen der „***S***“ GmbH und der Franchisenehmerin XY beispielhaft zum Akt der Bf. genommen.

Der Franchisevertrag enthält auszugsweise folgende Bestimmungen:

*1.1 Die Franchisegeberin (FG) hat ein System entwickelt, welches den besonders wirtschaftlichen Betrieb von Restaurants, Schnellgaststätten und Imbissstuben ermöglicht. Wesentliches äußeres Kennzeichen ist die registrierte Marke "***S***", an welcher die FG die Nutzungsrechte besitzt.*

1.4 Im Sinne der von ihr betriebenen stetigen Ausweitung ihres Systems hat sich die FG nunmehr entschlossen, das System samt allem Know-how an den Franchisenehmer (FN) weiterzugeben und diesem auch die Verwendung der Schutzrechte (siehe unten Punkte 2) zu gestatten.

3.6.4 Festgestellt wird, dass der FN am heutigen Tage einen separaten Pachtvertrag mit der FG abgeschlossen hat. Hierdurch hat der FN auch die Bestandrechte an den Geschäftsräumlichkeiten erworben, in denen das Lokal betrieben wird.

4.1 Mit Beendigung des Vertrages enden automatisch sämtliche zwischen den Vertragspartnern geschlossenen Verträge.

4.3 Es kommt zur sofortigen Vertragsauflösung, wenn der FN den Standort verlegt.

10.1 Einstandsbeitrag

Der FN hat einen einmaligen Einstandsbeitrag in Höhe von 10.000 € zuzüglich USt an die FG zu leisten.

10.2 Franchisegebühr

Der FN hat eine monatliche Franchisegebühr in Höhe von 5% des Gesamtverkaufsumsatzes zuzüglich USt an die FG zu leisten.

10.3 Lizenz- und Markengebühr

Der FN hat eine monatliche Lizenz- und Markengebühr für die entsprechende Zurverfügungstellung des Know-how, der Schutzrechte und Marke in der Höhe von 3% des Gesamtverkaufsumsatzes zuzüglich USt an die FG zu leisten.

10.4 Marketinggebühr

Zusätzlich hat der FN 1% des monatlichen Gesamtverkaufsumsatzes zuzüglich USt für Marketing an die FG auf ein gesondertes Konto zu überweisen.

10.5 Werbepoolgebühr

Der FN hat monatlich 2% des Gesamtverkaufsumsatzes zuzüglich USt für den Werbepool auf ein gesondertes Konto zu überweisen.

10.6 Kunden Hotline Gebühr

Der FN hat für die Nutzung der Kunden Hotline eine monatliche Gebühr in Höhe von 1% des Gesamtverkaufsumsatzes zuzüglich USt an die FG zu leisten.

10.7 Versicherungsprämie

Festgehalten wird, dass für den Standort eine eigene Bündelversicherung und zwar von der FG abgeschlossen wurde. Der FN hat auch die auf den Standort entfallenden Versicherungsprämien aufgrund des am heutigen Tage abgeschlossenen Pachtvertrages zu tragen. Der FN hat der FG monatlich einen Betrag in Höhe von 109,20 € zuzüglich USt an Versicherungsprämien zu bezahlen.

10.8 EDV Wartungsgebühr

Für die Wartung der EDV-Anlagen hat der FN an die FG monatlich einen Betrag in Höhe von 200 € zuzüglich USt zu bezahlen.

10.9 Monatliche Mindestgebühr

Sollte der monatliche Gesamtverkaufsumsatz geringer als 20.000 € sein, so hat der FN monatlich Mindestgebühren der in Punkt 10.2 bis 10.6 genannten Gebühren zu bezahlen. Für die Berechnung der Mindestgebühr ist als Bemessungsgrundlage ein Betrag in Höhe von 20.000 € heranzuziehen ...

Beschwerdevorentscheidungen vom 28.9.2015

Unter Heranziehung dieses vergleichbaren Franchisevertrages der ***S*** GmbH hat schlussendlich das GVG das Rechtsmittel der Bf. vom 22.3.2013 betreffend Festsetzung der

Bestandvertragsgebühr als unbegründet abgewiesen und gleichzeitig die angefochtenen Bescheide für die Jahre 2009, 2010 und 2011 (verbösernd) abgeändert.

Mit Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag hat das GVG nunmehr die Bemessungsgrundlage wie folgt errechnet:

Pacht		
5.2	10 % des monatl. Nettoumsatzes	
5.3	Betriebskosten	
5.3	Kosten Bündelversicherung	
+ Franchise		
10.2.	5 % Franchisegebühr (des	
10.5.	Gesamtverkaufsumsatzes)	
10.7.	2 % Werbepoolgebühr	
	Versicherungsprämie	
	Summe	
	zuzüglich USt	
	=monatliches Entgelt	36 fach
+ Einmalzahlungen	Pachtvertrag 5.1.	Baukostenbeitrag + USt
	Franchisevertrag 10.1.	Einstandsbeitrag + USt
		=Bemessungsgrundlage

Daraus ergeben sich jährliche Gebühren wie folgt:

	Bestandnehmer	1 % Gebühr	Neu
15.01.2009	***BN1***	2.231,09	3.525,95
26.01.2009	***BN2***	1.839,05	3.170,17
24.02.2009	***BN3***	1.984,30	3.147,84
30.07.2009	***BN4***	2.110,97	3.431,79
12.08.2009	***BN5***	2.108,39	3.496,43
26.08.2009	***BN6***	2.480,60	4.031,36
22.12.2009	***BN7***	2.231,09	3.525,95
	2009	14.985,51	24.329,49
	<i>Selbstberechnung</i>	6.480,00	6.480,00
	<i>Nachforderung</i>	8.505,51	17.849,49
17.02.2010	***BN8***	2.211,05	3.648,12
18.02.2010	***BN9***	1.655,17	2.728,61
18.02.2010	***BN10***	1.348,25	2.123,21
18.08.2010	***BN11***	1.272,50	2.112,73
09.12.2010	***BN12***	1.640,73	2.788,80

	2010	8.127,70	13.401,47
	<i>Selbstberechnung</i>	5.400,00	5.400,00
	<i>Nachforderung</i>	2.727,70	8.001,47
21.06.2011	***BN13***	2.244,45	3.576,51
19.12.2011	***BN14***	2.020,80	3.437,76
	2011	4.265,25	7.014,27
	<i>Selbstberechnung</i>	2.160,00	2.160,00
	<i>Nachforderung</i>	2.105,25	4.854,27

In Summe beträgt die Nachforderung lt. BVE daher nunmehr 30.705,23 €.

Jahr	SB	Festsetzung	BVE	Nachforderung
2009	6.480	14.985,51	24.329,49	17.849,49
2010	5.400	8.127,70	13.401,47	8.001,47
2011	2.160	4.265,25	7.014,27	4.854,27
	14.040	27.378,46	44.745,23	30.705,23

Zur Berechnung der monatlichen Umsätze (gemäß Pachtvertrag) bzw. Gesamtumsätze (gemäß Franchisevertrag) ist der Prüfer wie folgt vorgegangen:

2009 Dem Prüfer sind jeweils die konkreten Umsatzzahlen der Jahre 2010 und 2011 vorgelegen, aus welchen er einen *Durchschnitt* errechnet und sodann zugrunde gelegt hat. Betreffend den Pachtvertrag ***BN4*** hat der Prüfer für den Jahresumsatz 2011 die Zahlen der Nachfolgepächter ***BN7*** und ***BN13*** herangezogen.

2010 Betreffend die Pachtverträge ***BN11***, ***BN8*** und ***BN9***, welche unterjährig begonnen haben, hat der Prüfer die Jahresumsätze 2010 aliquot der Dauer der Pachtverträge (in Monaten) aus konkreten Umsatzzahlen hochgerechnet. Beim Pachtvertrag ***BN10*** war die Mindestpacht anzusetzen. Die ***BN12*** war bereits Pächter und sind daher konkrete Umsatzzahlen vorgelegen.

2011 Betreffend den Pachtvertrag ***BN14*** sind dem Prüfer noch keine aussagekräftigen Umsatzzahlen vorgelegen und hat er daher den Halbjahresumsatz 2012 herangezogen und damit im Schätzungsweg einen durchschnittlichen Jahresumsatz von 528.000 € angenommen. Bei ***BN13*** sind tatsächliche Umsätze (des Vorpächters ***BN4***) angesetzt worden.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist aufgrund der Aktenlage, insbesondere des umfassenden Prüfungsberichtes, der weiteren Ermittlungsergebnisse von GVG und BFG und des vergleichbaren Franchisevertrages „***S***“ erwiesen.

Wenn die Bf. vorbringt, konkrete Umsatzzahlen hätten niedrigere Bemessungsgrundlagen zur Folge gehabt, ist entgegenzuhalten, dass gemäß [§ 119 BAO](#) der Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang seiner Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen hat. Die Bf. hätte während der langen Verfahrensdauer ausreichend Gelegenheit gehabt, Unterlagen vorzulegen; die bloße Behauptung von geringeren Umsatzzahlen reicht somit nicht, um dem GVG eine fehlerhafte Schätzung nachzuweisen. *Derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. VwGH 22.4.1998,95/13/0191).*

Was den Franchisevertrag „***S***“ betrifft, wird aufgrund der Identität von Unternehmer und Geschäftsfeld und der Wahrnehmungen des GVG als unbedenklich angenommen, dass der wesentliche Inhalt mit Verträgen der Bf. vergleichbar ist, dies umso mehr als die Bf. eine Vorlage ihrer eigenen Franchiseverträge konsequent verweigert hat und umgekehrt den Annahmen des GVG nie dezitiert entgegengetreten ist. Kommt die Bf. ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach, ist es im allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde, noch zusätzliche Erhebungen zu pflegen.

Macht die Bf. von der Behörde als notwendig erachtete Unterlagen nicht zugänglich, verursacht sie selbst das Unterbleiben einer Überprüfung der Stichhaltigkeit ihres Vorbringens (vgl. VwGH 27.11.2001, [97/14/0011](#)).

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtsgrundlagen

Nach [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) bemisst sich die Rechtsgeschäftsgebühr für Bestandverträge ([§§ 1090 ff ABGB](#)) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert, im Allgemeinen mit 1 v. H.

Gemäß [§ 17 Abs. 1 GebG](#) ist für die Festsetzung der Gebühr 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. 3 BewG 1955](#) ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Einbeziehung der Franchisegebühren

Vorausgeschickt werden kann, dass gemäß Punkt 6. des Pachtvertrages die Vertragsparteien einvernehmlich feststellen, dass das gegenständliche Bestandverhältnis ein Pachtverhältnis ist.

Gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) bemisst sich bei Bestandverträgen die Gebühr vom "Wert". Nach der ständigen Judikatur des VwGH zählen zum Wert alle Leistungen, die der BN erbringen muss, um in den Gebrauch der Bestandsache zu gelangen.

Dazu zählt auch ein Entgelt des BN an den BG für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des BN zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches (VwGH vom 25.10.2006, [2006/16/0111](#)).

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, zählen zur Bemessungsgrundlage. Wenn der BN auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. Fellner, Rz 77 zu [§ 33 TP 5 GebG](#)).

Das BFG hat bereits in mehreren Fällen entschieden, bei denen die Frage strittig war, ob Leistungen aus einem Franchisevertrag in die Bemessungsgrundlage für den Wert des Pachtvertrages einzubeziehen sind, wenn ein Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht (vgl. BFG 2.5.2019, [RV/7104313/2015](#); 10.5.2019, [RV/2101213/2017](#); 10.7.2019, [RV/7102030/2016](#); 22.7.2019, [RV/7103874/2017](#); 23.7.2019, [RV/7100718/2018](#); 30.8.2019, [RV/7102160/2018](#); 5.9.2019, [RV/7103407/2018](#)).

Darin wird unter anderem ausgeführt, dass auf Grund des Erkenntnisses des VwGH vom 16.10.2003, [2003/16/0126](#), getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen sind, wenn die Beteiligten eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

Für den engen Zusammenhang zwischen Pacht- und Franchisevertrag im gegenständlichen Fall spricht vor allem:

- Die Verträge wurden, wie aus den Punkten 4.3 des Pachtvertrages und 3.6.4 des Franchisevertrages hervorgeht, am selben Tag durch die gleichen Parteien (die Verpächterin als FG, der jeweilige Pächter als FN) geschlossen.

- Es besteht eine gegenseitige Abhängigkeit von Pacht- und Franchisevertrag, weil die Verpächterin zur sofortigen Vertragsauflösung berechtigt ist, wenn der abgeschlossene Franchisevertrag aus welchen Gründen immer beendet wird (Punkt 4. des Pachtvertrages) und umgekehrt mit Beendigung des Franchisevertrages automatisch sämtliche zwischen den Vertragspartnern geschlossenen Verträge enden (Punkt 4.1 des Franchisevertrages).
- Der einzige Zweck des Vertragsschlusses ist gemäß Punkt 3. des Pachtvertrages bzw. Punkt 3.1 des Franchisevertrages der Betrieb einer ***BF*** Filiale. Eine andere Verwendung ist nicht gestattet und stellt gemäß Punkt 4.3 des Pachtvertrages einen wichtigen Grund zur sofortigen Vertragsauflösung dar.
- Das in Punkt 5.1 letzter Absatz des Pachtvertrages geregelte Kompensationsrecht erlaubt es dem BG mit offenen Forderungen, sowohl aus dem Pachtvertrag, als auch aus dem Franchisevertrag aufzurechnen.
- Punkt 12. des Pachtvertrages regelt, dass die Bankgarantie bzw. der Haftungsrücklass auch für die Begleichung von Rückständen und allfälligen Gebühren aus dem Franchisevertrag herangezogen wird.
- Daneben nehmen die Verträge an verschiedenen weiteren Stellen wechselseitig aufeinander Bezug. Einerseits verweist der Pachtvertrag auf den Franchisevertrag in den Punkten 1., 3., 4. bzw 4.3, 5. bzw 5.1, 6. bzw 6.1, und 12. Andererseits verweist der Franchisevertrag in den Punkten 3., 4., 10. bzw 10.7.1 auf den Pachtvertrag.

Zusammengefasst besteht zwischen den Verträgen, durch deren zeitgleichen Beginn und Beendigung, unzweifelhaft ein enger zeitlicher Zusammenhang und wird durch die Punkte 4.3 des Pachtvertrages und 4.1 des Franchisevertrages auch der sachliche Zusammenhang im Sinne der Judikatur geschaffen, indem wechselseitig der jeweils andere Vertrag zu einer *conditio sine qua non* gemacht wird.

Aufgrund dieses festgestellten engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhanges zwischen Pacht- und Franchisevertrag sind aber die vom Pächter zu leistenden Franchisegebühren zum "Wert" des Pachtvertrages gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) hinzuzurechnen, da das mit überlassene Know-how eine Leistung darstellt, welche den widmungsgemäßen Betrieb des Unternehmens erleichtert bzw. erst ermöglicht.

Im Übrigen liegt ein echter Franchisevertrag immer nur dann vor, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht vollkommen unberücksichtigt bleiben kann (siehe VwGH vom 7.10.1985, [85/15/0136](#)). Das ist im gegenständlichen Fall klar nicht gegeben, da die Verträge ohne einander rechtlich nicht existieren können (siehe oben).

Bemessungsgrundlage

Betreffend das Beschwerdevorbringen, hinsichtlich der Gebührenbemessung sei in jedem Einzelfall von den tatsächlichen Umsatzzahlen jedes einzelnen Pächters auszugehen, sodass sich eine weit niedrigere Bemessungsgrundlage ergäbe, wird zu bedenken gegeben:

Gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) sind die wiederkehrenden Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten. **Es kommt dabei aber nicht auf die tatsächliche, sondern auf die vertraglich vereinbarte Bestanddauer an.**

Der Jahreswert bestimmt sich gemäß [§ 17 Abs. 3 BewG 1955](#) nach dem Betrag, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird (nicht immer ist aber der Durchschnitt von 3 Jahren heranzuziehen). Bei dieser zu erstellenden Prognose ist im Gebührenrecht von tatsächlichen Verhältnissen zum Bewertungsstichtag auszugehen. Lt. Aktenlage hat das GVG die Bemessungsgrundlage aus tatsächlichen Umsatzzahlen der Jahre 2010 und 2011, welche die Bf. während des Prüfungsverfahrens vorgelegt hat, ermittelt. Andere Werte hat die Bf., trotz wiederholter Aufforderung, nicht offengelegt. Auf Grund der mangelnden Mitwirkung der Bf. sieht das BFG keinen Grund an den vom GVG zugrunde gelegten Zahlen zu zweifeln, zumal die Bf. bei Bekanntgabe dieser Werte die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iSd [§ 119 BAO](#) getroffen hat.

Gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Unter Bedachtnahme auf diese Verfahrensgrundsätze liegen dem Gericht auch keine Anhaltspunkte vor, die Methode des Prüfers, Jahresbeträge teilweise unter Einbeziehung von Umsatzzahlen von Vor- bzw. Nachpächtern zu berechnen, in Zweifel zu ziehen.

Der Ansatz der Leistungen aus dem Franchisevertrag [einmaliger Einstandsbeitrag, monatliche Franchisegebühr 5%, Werbepoolgebühr 2 % und EDV Wartungsgebühr, je zuzüglich USt] wurde der Höhe nach nicht bestritten.

Betreffend die Baukostenzuschüsse kann auf die Begründung des GVG in den BVE's verwiesen werden.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen und sind die Gebühren wie in den BVE's vom 28.9.2015 festzusetzen.

Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In Anbetracht Erkenntnisses des VwGH 16.10.2003, [2003/16/0126](#), auf welches im Erkenntnis hingewiesen wird, ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung offen.

Linz, am 27. August 2020