

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Woisetschläger & Dr. Mutschlechner Wirtschaftstreuhand - Steuerberatungsgesellschaft mbH., Wopfnerstraße 5, 6130 Schwaz, als Beschwerdeführerin über die Beschwerde vom 31. Juli 2017 gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12. Juli 2017 zu ErfNr. ***1***, Steuernummer ***BF1StNr1*** betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Gebührenanzeige

Am 9. März 2011 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (kurz FA) der zwischen der ***2*** als Verpächter und der ***Bf*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Pächter abgeschlossene „Satellite-Pachtvertrag“ über den ***3***-Satellite in ***4*** vom 3.3.2011 angezeigt.

Dieser Rechtsvorgang wurde beim FA unter ErfNr. ***1*** erfasst.

vorläufiger Gebührenbescheid vom 1.8.2012

Mit Bescheid vom 1.8.2012 setzte das Finanzamt für diesen Pachtvertrag gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) iVm [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 451.440,00, somit iHv € 4.514,40 gegenüber der Bf. fest.

Das Finanzamt begründete dies wie folgt:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.

Die Betriebskosten wurden mangels (ausreichender) Angaben gemäß [§ 184 BAO](#) geschätzt.

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet wurde, ist sie dem Entgelt hinzuzurechnen.

Gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

Monatspacht € 9.500 + Betriebskosten € 950 x 36 = € 376.200 + Ust"

Ermittlungsverfahren des Finanzamtes

Am 22.6.2015 richtet das FA ein Ersuchen um Ergänzung mit folgendem Inhalt an die Bf:

„Es wird ersucht, die Höhe der tatsächlich bezahlten Pacht inkl. Umsatzpacht, Betriebs- und Nebenkosten, Versicherungsaufwand und der USt für den Zeitraum ab Übergabe (bitte Datum bekannt geben) bis zur letzten Abrechnung (bitte auch hier das Datum bekannt geben) bekannt zu geben. Weiters wird um Übersendung einer Kopie des Franchisevertrages gebeten.“

Am 27.07.2015 übersandte die steuerliche Vertretung der Bf. dem Finanzamt eine Kopie des Franchisevertrages vom 03.03.2011 sowie eine Kopie des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes mit einem handschriftlichen Vermerk: „Übergeb. 1.3.2011 – 30.9.2013 625.277,06“.

Mit Ergänzungsersuchen vom 10.12.2015 und 25.02.2016 ersuchte das FA die Bf., die monatlich bezahlte Franchisegebühr gemäß § 6 des Satellite-Vertrages vom 1.3.2011 bis zur letzten Abrechnung bekanntzugeben.

Am 02.06.2016 und 02.02.2017 richtete das FA gleichlautende Ergänzungsersuchen an die ***2*** sowie am 08.06.2017 wiederum ein Ergänzungsersuchen an die Bf.

Mit Telefax vom 19.6.2017 gab die steuerliche Vertretung der Bf. dem FA bekannt, dass die monatlichen Zahlungen der Franchisegebühren der Bf. netto betragen hätten:

<u>2011:</u>	März	4.059,90	<u>2012:</u>	Jänner	7.107,66
	April	5.305,24		Februar	7.054,16
	Mai	5.743,03		März	7.350,21
	Juni	5.768,91		April	6.636,76
	Juli	6.243,08		Mai	6.614,93
	August	5.912,09		Juni	6.660,13
	September	6.044,68		Juli	6.762,15
	Oktober	7.040,33		August	6.626,56
	November	6.649,62		September	6.718,89
	Dezember	6.744,19		Oktober	7.733,50
				November	7.142,50
				Dezember	7.486,45
<u>2013:</u>	Jänner	7.924,55			
	Februar	7.450,99			
	März	7.837,22			
	April	7.041,51			
	Mai	7.173,35			
	Juni	7.011,93			
	Juli	6.756,48			
	August	6.519,62			
	September	7.223,98			

Endgültiger Gebührenbescheid vom 12.7.2017

Ausgehend von den bekannt gegebenen Werten setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 12.7.2017 gegenüber der Bf. für den Satellite-Pachtvertrag vom 3.3.2011 gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) iVm [§ 200 Abs. 2 BAO](#) endgültig eine Gebühr unter Berücksichtigung der Franchisegebühren von einer Bemessungsgrundlage iHv € 1.199.173,66, somit iHv € 11.991,74 gegenüber der Bf. fest. Das Finanzamt begründete den Bescheid wie folgt:

„Bemessungsgrundlage = durchschnittlicher monatlicher Pachtzins + Franchisegebühren + Betriebs- und Nebenkosten + Versicherung, alles inkl. USt. x 36 Monate für unbestimmte Dauer“

Beschwerde

Die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 31.7.2017 richtet sich gegen die Einbeziehung der Franchisegebühren für die Nutzung der Handelsbezeichnung, Warenzeichen und sonstiger gewerblicher Schutzrechte des ***3*** Systems in die Bemessungsgrundlage.

Die erwähnten Nutzungsrechte würden untern der Befreiungstatbestand des [§ 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG](#) fallen, da es sich bei diesen Rechten um Markenlizenzverträge handle (siehe auch [GebR Rz 731](#)), die in einem eigenständigen Vertrag geregelt seien.

Folgende Beträge würden daher nicht unter die Gebührenpflicht nach [§ 33 TP 5 GebG](#) fallen:

€ 12.000,00 einmalige Franchisegebühr inkl. USt

€ 290.338,20 durchschnittliche laufende Franchisegebühr x 36 inkl USt.

Die Bf. beantragte, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die dargestellten Korrekturen vorzunehmen.

Weiters beantragte die Bf. das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung gemäß [§ 262 Abs. 2 lit. a BAO](#).

Firmenbuchabfrage vom 16.8.2017

Am 16.8.2017 führte das FA eine Abfrage im Firmenbuch durch. Diese ergab, dass am **.**.2013 die Löschung der Bf. im Firmenbuch erfolgt war.

Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 25.10.2017 (eine Ausfertigung davon wurde auch an die Bf. zu Händen ihrer steuerlichen Vertretung übersandt) legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab folgende Stellungnahme zu den Argumenten der Bf. ab:

„Gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) unterliegen Bestandverträge ([§§ 1090 ff ABGB](#)) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, einer Gebühr.

Erfasst von [§ 33 TP 5 GebG](#) sind auch gemischte Verträge, die sowohl Elemente eines Bestandvertrages als auch solche eines anderen Vertrages enthalten, wenn sie die für Bestandverträge charakteristischen Merkmale enthalten und somit eine Art Bestandvertrag darstellen (VwGH 21.3.2002, [99/16/0160](#)).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die im Franchisevertrag vereinbarten Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) einzubeziehen sind.

*Die Besonderheit des gegenständlichen Pachtvertrages ist, dass es sich um einen „Satelliten“ handelt und ein solcher Pachtvertrag durch die Verpächterin nur mit einer Partei geschlossen wird, welche bereits ein „***3*** Restaurant“ pachtet, weil das „Satelliten-Restaurant“ logistisch und organisatorisch von diesem abhängig ist (vgl. § 2 des Satellite Pachtvertrages). Dennoch handelt es sich um einen eigenständigen Pachtvertrag mit einem verbundenen Franchisevertrag, wobei inhaltlich ergänzend auf die bereits bestehenden Verträge jeweils vom 13.09.2010 (vgl. § 1 und § 3 Abs. 2 des gegenständlichen Satellite Pachtvertrages).*

*§ 2 Abs 4 des Satellite Pachtvertrages lautet: „Der Verpächter hat den Pachtgegenstand zum Betrieb eines ***3***-Satellite, insbesondere durch bautechnische Ergänzungen, nach dem*

****3*** System hergerichtet.“*

§ 3 Abs 1 des Satellite Pachtvertrages lautet: „Mit dem vorliegenden Vertrag wird dem Pächter

*a. der Pachtgegenstand zum Zwecke des Betriebs eines ***3***- Satellite entgeltlich überlassen;*

*b. gestattet, ein ***3***-Satellite nach dem ***3***-System einzurichten und zu führen und zwar in A-***4***.“*

In § 3 Abs 2 des Satellite Pachtvertrages wird, wie oben erwähnt, ausdrücklich auf die Verträge (Pacht- und Franchisevertrag) vom 13.09.2010 verwiesen:

*„Die Überlassung des Pachtgegenstandes sowie die Gewährung der Rechte zur Einrichtung und zum Betrieb des ***3***-Satellite erfolgt entsprechend zu den Bedingungen der in § 1 Abs 1 genannten Verträge, insbesondere zu den Bedingungen des dort genannten Franchise-Vertrages und des Pachtvertrages. Sämtliche Regelungen in den in § 1 Abs 1 genannten Verträgen und Vereinbarungen, insbesondere die Regelungen in dem dort benannten Franchise-Vertrag und Pachtvertrag, sind daher Bestandteil und Inhalt des vorliegenden Satellite-Pachtvertrages, soweit, sofern und solange im vorliegenden Vertrag keine widersprechenden und oder abweichenden Regelungen getroffen Werden.“*

Im Pachtvertrag vom 13.09.2010 finden sich folgende Definitionen:

*„Restaurant“: Unter Restaurant ist das aufgrund des Franchise-Vertrages von einem der Pächter oder beiden Pächtern in den Pachträumlichkeiten in A-***6***, ausgeübte Gastgewerbe nach dem ***3*** System zu verstehen.*

*„Franchise-Geber“: Jene Gesellschaft des ***3*** Konzerns, mit welcher die Pächter den Franchise-Vertrag zum Betrieb des Restaurants nach dem ***3*** System in den Pachträumlichkeiten abgeschlossen haben. Der Franchise-Geber kann – muss aber nicht – mit dem Verpächter ident sein.*

*„Franchise-Vertrag“: Jener Vertrag zwischen dem Franchise-Geber und dem Pächter, welcher dem Pächter das Recht einräumt, das Restaurant nach dem ***3*** System zu betreiben.*

*Im Art. 1 des Pachtvertrages vom 13.09.2010 „Pachtgegenstand, Pachtvereinbarung“ wird ausgeführt: „Das vom Verpächter in Bestand genommene (Mietobjekt) wurde von diesem zu einem ***3*** Restaurant ausgestattet und wird im folgenden als Pachträume bezeichnet.“*

*Die Verpachtung erfolgt nach Art. 3 des Pachtvertrages vom 13.09.2010 ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines ***3*** Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht zur Führung eines ***3*** Restaurants wird dem Pächter mit dem gesondert abzuschließenden Franchise-Vertrag eingeräumt. Der Pächter darf den Pachtgegenstand nur zur Führung eines ***3*** Restaurants benützen.*

*Das Restaurant darf vom Pächter nur zu den im Franchise-Vertrag genannten Bedingungen betrieben werden. Der Verpächter kann das Pachtverhältnis jederzeit aus wichtigem Grunde auflösen. Als wichtiger Grund gilt u. a. wenn der Franchisevertrag zwischen dem Pächter und dem Franchisegeber aus welchen Gründen immer aufgelöst wird. Die Beendigung des Franchisevertrages stellt einen wichtigen Kündigungsgrund dar. Endet der Franchisevertrag, ist der Pächter zum Betrieb des ***3*** Restaurants nicht mehr berechtigt. Da es ausschließlicher*

Zweck des Pachtvertrages ist, dem Pächter die Führung eines ***3*** Restaurants zu ermöglichen, endet das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchisevertrag. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet die automatische Auflösung des Pachtvertrages. Gemäß Art. 12 Absatz 12 des Pachtvertrages vom 13.09.2010 tritt der Pachtvertrag erst nach rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des zwischen dem Pächter und dem Franchisegeber vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft.

§ 3 Abs 1 des Satellite Franchisevertrages lautet:

„Mit dem vorliegenden Vertrag wird dem Franchise-Nehmer

a. gestattet, ein ***3***-Satellite nach dem ***3***-System einzurichten und zu führen und zwar in A-***4***;“

§ 5 Abs. 1 des Satellite Pachtvertrages lautet:

„Der Pächter zahlt dem Verpächter für die Einräumung der in § 3 genannten Rechte, insbesondere für die Überlassung des Pachtgegenstandes einen Pachtzins (zuzüglich Nebenabgaben und Mehrbeträge) sowie die im Satellite-Vertrag geregelten Franchise-Gebühren.“

§ 6 Abs. 4 des Satellite Pachtvertrages lautet:

„Sollte (i) der in § 2 Abs 2 genannte Satellite-Hauptmietvertrag vor dem in § 6 Abs 2 genannten Zeitpunkt enden oder (ii) der Franchise-Vertrag aufgelöst werden oder enden, gleichgültig aus welchem Grund und gleichgültig, ob und von wem dieser Grund verschuldet ist, so endet zum gleichen Zeitpunkt auch der vorliegende Satellite-Pachtvertrag, ohne dass es einer separaten Kündigung bedarf.“

§ 8 Abs 2 lit f des Satellite Franchisevertrages lautet:

„sich die in diesem Vertrag gewährten Rechte ausschließlich auf das von dem Franchise-Nehmer aufgrund dieses Vertrages betriebene ***3***-Satellite beziehen und kein Recht des Franchise-Nehmers, weitere Restaurants oder ***3***-Satellites zu betreiben oder weitere Franchise-Verträge mit dem Franchise-Geber abzuschließen, beinhaltet;“

Aus diesen Vertragsbestimmungen ergibt sich ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen beiden Verträgen, bei denen die Bestandvertrags Elemente jedenfalls im Vordergrund stehen. Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 9.10.1991, [89/13/0098](#); 16.10.2003, [2003/16/0126](#)).

Der enge sachliche und wirtschaftliche Zusammenhang ergibt sich aus Zweck der Verpachtung und aus der wechselseitigen Bezugnahme auf den jeweils anderen Vertrag.

Der ausschließliche Zweck der Verpachtung ist der Betrieb eines ***3*** Restaurants und darf der Pachtgegenstand nur zur Führung des Restaurants verwendet werden. Während der Pachtvertrag erst mit rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des Franchise-Vertrages in Kraft tritt, ist

Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchise-Vertrages der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages.

Beide Verträge sind derart miteinander verknüpft, dass nicht von zwei getrennt zu beurteilenden Rechtsgeschäften auszugehen ist, sondern von einem einheitlichen Rechtsgeschäft.

*In die Bemessungsgrundlage sind alle Leistungen einzubeziehen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet, um den Gebrauch der Bestandsache zu erlangen. Auch atypische Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer im Zusammenhang mit der Inbestandnahme verpflichtet hat und die der Erhaltung und Sicherung der Bestandsache und deren störungsfreien Gebrauches dienen, zählen zum Entgelt (VwGH 14.2.1994, [93/16/0160](#)). Im beschwerdegegenständlichen Fall werden Leistungen erbracht, um ein Restaurant nach dem ***3*** System zu führen. Diese Kosten stehen in Zusammenhang mit der Inbestandnahme, ist doch Zweck des Pachtvertrages dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines ***3*** Restaurants zur Verfügung zu stellen.*

Die Auflösung und Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person oder Personengesellschaft hat bloß deklaratorischen Charakter (zB VwGH 17.5.2004, [2003/17/0134](#)) und beendet die Rechtsfähigkeit nicht, so lange Vermögen vorhanden ist (OGH 19.6.2006, [8 ObA 46/06g](#)) und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt – also zB Abgaben noch festzusetzen – sind (Ritz, BAO5, § 79 Tz 10, 11 mwN). An eine im Firmenbuch bereits gelöschte GmbH gerichtete Bescheide ergehen daher grundsätzlich rechtswirksam (zB VwGH 28.6.2007, [2006/16/0220](#)). Der Fortbestand der Parteifähigkeit, solange noch nicht alle Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen auch die Abgabengläubiger – abgewickelt sind, gilt nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für eingetragene Personengesellschaften (OG, KG; vgl. VwGH 25.4.2013, [2012/15/0161](#) zur Umsatzsteuer und VwGH 25.4.2013, [2010/15/0131](#) zum Feststellungsverfahren).

Das Finanzamt beantragt daher das BFG möge die Beschwerde als unbegründet abweisen."

Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. ***1*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf und der unstrittige Urkundeninhalt sowohl des gegenständlichen „Satellite Pachtvertrages“ als auch des Pachtvertrages vom 13.9.2010 und des Franchisevertrages vom 13.9.2010.

Weiters wurde eine Abfrage im Abgabensinformation des Bundes (kurz AIS) zu StNr. ***BF1StNr1*** durchgeführt. Diese hat ergeben, dass am Abgabenskonto der Bf. zu StNr. ***BF1StNr1*** nach wie vor - nach Aussetzung der Einhebung gemäß [§ 212a BAO](#) des hier strittigen Betrages iHv € 3.023,38 - ein Guthaben zugunsten der Bf. von € 46,04 besteht.

II. rechtliche Beurteilung

Zur Rechtspersönlichkeit der Bf

[§ 79 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) lautet:

"Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. [§ 2 Zivilprozessordnung](#) ist sinngemäß anzuwenden."

Wie vom FA zu Recht im Vorlagebericht ausgeführt wurde, hat die Auflösung und Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person oder Personengesellschaft bloß deklaratorischen Charakter (zB VwGH 17.5.2004, [2003/17/0134](#)) und endet die Rechtsfähigkeit nicht, so lange Vermögen vorhanden ist (OGH 19.6.2006, [8 ObA 46/06g](#)) und Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch Abgabengläubiger - nicht vollständig abgewickelt sind (siehe dazu Ritz, BAO⁶, § 79 Tz 10 mwN).

An eine im Firmenbuch bereits gelöschte GmbH gerichtete Bescheide ergehen daher grundsätzlich rechtswirksam (zB VwGH 28.6.2007, [2006/16/0220](#)). Der Fortbestand der Parteifähigkeit, solange noch nicht alle Rechtsverhältnisse zu Dritten abgewickelt sind, gilt nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für eingetragene Personengesellschaften (vgl. VwGH 25.4.2013, [2012/15/0161](#) und VwGH 25.4.2013, [2010/15/0131](#)).

Nach der Judikatur des OGH ist bis zum Beweis des Gegenteils anzunehmen, dass eine im Firmenbuch gelöschte Kapitalgesellschaft vermögenslos und damit nicht (mehr) parteifähig ist (OGH 22.4.2014, [7 Ob 55/14k](#)). Der VwGH hat in diesem Zusammenhang im Erkenntnis vom 28.10.2014, VwGH [Ro 2014/13/0035](#), klargestellt, dass seine Aussagen, dass ein Abwicklungsbedarf bestehen kann, wenn nach Löschung im Firmenbuch noch Abgabenverbindlichkeiten festzusetzen sind (etwa Beschluss vom 20. September 1995, 95/13/0068) sich nicht auf den Fall bezieht, wenn die Abgabenfestsetzung in keiner denkbaren Konstellation - etwa durch Anrechnung von Steuervorauszahlungen, Abzugssteuern - zu einem Aktivvermögen der gelöschten Gesellschaft führen kann.

Die Bf. verfügt nach wie vor über ein Aktivvermögen, da trotz Aussetzung des hier strittigen Betrages iHv € 3.023,38 nach [§ 212a BAO](#) ein Guthaben am Abgabenkonto iHv € 46,04 besteht. Trotz bereits erfolgte Löschung der Bf. im Firmenbuch am **.2013 ist die Bf. daher weiterhin parteifähig.

Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage

Gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG](#) unterliegen 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 einer Gebühr von 1 v.H.

Gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 2 GebG](#) zählen einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

Gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Mit Erkenntnis vom 2.5.2019, RV/7104313/2015 hat das Bundesfinanzgericht zur Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage Folgendes ausgesprochen:

"Im hier zu beurteilenden Fall ist darüber hinaus strittig, ob die im Rahmen der Pachtung erfolgte entgeltliche Einräumung des Rechts, ein Restaurant nach dem Prinzip zu betreiben, einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr nach [§ 33 TP 5 GebG](#) bildet oder ob dies als gebührenfreier Franchise-Vertrag anzusehen ist.

Der Franchise-Vertrag ist ein Dauerschuldverhältnis, wodurch der Franchisegeber dem Franchisenehmer gegen Entgelt das Recht einräumt, bestimmte Waren und/oder Dienstleistungen unter Verwendung von Name, Marke, Ausstattung usw. sowie der gewerblichen und technischen Erfahrungen des Franchisegebers und unter Beachtung des von diesem entwickelten Organisations- und Werbesystems zu vertreiben, wobei der Franchisegeber Beistand, Rat und Schulung in technischer und verkaufstechnischer Hinsicht gewährt und eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Franchisenehmers ausübt.

Charakteristisch für jedes Franchisesystem ist die straffe Organisation. Die Franchisenehmer bleiben jedoch selbständige Unternehmer, die im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handeln. Dazu tritt beim sogenannten Produktfranchising eine Pflicht des Franchisenehmers zum ausschließlichen Warenbezug vom Franchisegeber (Exklusivbindung).

Der Franchisevertrag ist also ein Vertrag, durch den eine Marke in Verbindung mit Lizenzen oder Know-how einer anderen Person zur Benützung überlassen wird. Bei einem echten Franchisevertrag treten die Bestandvertragsselemente in den Hintergrund und beziehen sich bestenfalls auf die Nutzung des Knowhow von Marken und Warenzeichen. (OGH 26.4.1994, [4 Ob 535/94](#), Miet 46.088/11 mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof stellte in seinem Erkenntnis VwGH 07.10.1985, [85/15/0136](#) fest, dass in allen Fällen eines echten Franchisevertrages der Franchisenehmer im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt. Darüber hinaus führte er aus, dass ein Franchisevertrag

immer nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann. Bei Beurteilung, ob dies der Fall ist, führt er aus, dass „weder in der Fachliteratur noch in der Rechtsprechung des OGH davon ausgegangen wird, dass die dem amerikanischen Franchising in Europa nachgebildeten Franchise-Verträge so gestaltet sind, dass der Franchise-Nehmer nichts anderes als eine Gewerbeberechtigung in das Vertragsverhältnis einbringt und alles andere einschließlich des vom Franchise-Nehmer zu führenden Unternehmens beigestellt wird. Wenngleich daher der Vertrag in einigen Belangen auch bei echten Franchise-Verträgen enthaltene Merkmale aufweist, kann er nicht als Franchise-Vertrag angesehen werden, weil zwar die Urkunde so abgefasst ist, dass jene Vertragsmerkmale, wie sie auch in echten Franchise-Verträgen enthalten sind, formal in den Vordergrund gerückt werden, der Vertrag in Wahrheit aber die Pacht eines Unternehmens in weitestgehendster Weise zum Gegenstand hat.“

Diesem richtungsweisenden Erkenntnis des VwGH lag die Frage zugrunde, ob bei Verpachtung einer komplett eingerichteten Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken und einem betriebenen Shop, sowie der Verpflichtung der Pächter, die darin vertriebenen Waren ausschließlich vom Verpächter zu beziehen, einen zu vergebührenden Pachtvertrag oder einen Franchisevertrag darstellen. Dazu hielt der VwGH fest:

„Wird eine komplett eingerichtete Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken in Pacht auf unbestimmte Zeit gegeben, wobei der zu entrichtende Pachtzins als Anteil am Umsatz der Tankstelle vereinbart ist, so kann daran, dass mit diesem Vertrag ein reines Pachtverhältnis begründet wurde, nichts ändern, auch nicht, dass der Verpächter die von ihm erzeugten und vertriebenen Waren zu liefern verpflichtet ist und die Pächter ihrerseits verpflichtet sind, im wesentlichen nur Waren des Verpächters zu vertreiben. Beim echten Franchise-Vertrag treten die Bestandvertrags Elemente in aller Regel in den Hintergrund. Wenn aber bei echten Franchise-Verträgen überhaupt Bestandvertrags Elemente enthalten sind, so werden sie sich bestenfalls auf die Nutzung von Know-how von Marke und Warenzeichen und dergleichen mehr beziehen, nicht aber wie im gegenständlichen Fall auf die Pacht eines ganzen Unternehmens. Die weiteren vertraglichen Verpflichtungen des Verpächters, die Pächter unter anderem zu schulen, zu unterweisen und dergleichen mehr, sowie sein Know-how mit dem Recht zur Benützung des gesamten C-Systems ihnen zur Verfügung zu stellen, bewirken keine Änderung in der Beurteilung des Vertrages. Es ist nämlich nicht einzusehen, warum derartige Vertrags Elemente nicht Gegenstand eines Unternehmenspachtvertrages sein können, zumal keine der in dem gegenständlichen Vertrag enthaltenen Vereinbarungen nicht in einem Unternehmenspachtvertrag enthalten sein darf.“

Für die Unterscheidung zwischen Geschäftsraummiete und Unternehmenspacht lassen sich fest anwendbare Regeln nicht aufstellen. Es kommt nach der Rechtsprechung vielmehr auf die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles an. Maßgebend ist, wenn für die Betriebszwecke geeignete Räume vorhanden sind, für welche der beiden Möglichkeiten (Raummiete oder Unternehmenspacht) sich die Vertragsparteien entschieden haben, wobei es darauf ankommt,

ob ein lebendes Unternehmen (Pacht) oder bloß Geschäftsräume in Bestand gegeben und Einrichtungsgegenstände beigestellt werden (Miete).

Folgt man obigen Ausführungen, so handelt es sich im streitgegenständlichem Fall um die Verpachtung eines Unternehmens, die der Vergebührung einschließlich der Franchisegebühren nach [§ 33 TP 5 GebG](#) unterliegt.

Der Urkundeninhalt ist in einer Gesamtschau aller in der Urkunde enthaltenen Bestimmungen zu ermitteln. Sofern auf andere Urkunden Bezug genommen wird, ist wegen ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in [§ 17 Abs. 1 GebG](#) auch der Inhalt dieser Urkunden bei der Auslegung der Schrift zu berücksichtigen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 16.10.2003, [2003/16/0126](#) sind getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

Die Gebührenpflicht setzt voraus, dass über das Rechtsgeschäft zu Beweiszwecken eine Schrift, eine (förmliche) Urkunde errichtet wird. Ist der Inhalt der Schrift geeignet, über ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft Beweis zu machen, wird die Gebührenpflicht ausgelöst. Nicht die Beurkundung, sondern das Rechtsgeschäft selbst ist Gegenstand der Abgabenerhebung (VwGH Erkenntnis vom 16. Dezember 2010, 2009/16/0271).

Dem Beschwerdevorbringen, die Franchisegebühr sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers an die Franchisenehmer zu qualifizieren und weise keinerlei Konnex zur Einräumung der Nutzungsrechte an den Pachträumlichkeiten auf, wird entgegengehalten, dass nach dem schriftlich festgelegten Urkundeninhalt die Verpachtung gemäß Art. 3 des Pachtvertrages ausschließlich zu dem Zweck erfolgte, dem Pächter Räumlichkeiten (samt Parkplatzflächen) zum Betrieb eines Firma Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Das Recht auf Führung eines Firma Restaurants nach dem Prinzip wurde dem Pächter mit dem gesondert abgeschlossenen Franchise-Vertrag eingeräumt. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist dadurch gegeben, dass sowohl Pacht als auch Franchisevertrag am 08.04.2010 zwischen den gleichen Vertragspartnern abgeschlossen wurden.

Nicht gefolgt werden kann der Bf. mit den Ausführungen, dass der Pachtvertrag keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag enthalte und dass es sich bei den in Rede stehenden Verträgen um Rechtsgeschäfte handle, die inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungsgegenstände betreffen würden und somit wirtschaftlich voneinander unabhängig seien. Im Pachtvertrag wird vielmehr mehrmals auf den Franchisevertrag Bezug genommen - so in dessen Art. 3 betreffend die Benützung der Pachträume, im Art. 4 11) betreffend Instandhaltung und Instandsetzung, im Art. 5 wonach sich der Pächter verpflichtet, ein Firma Restaurant in den Pachträumen nachhaltig zu betreiben und es zu den im Franchisevertrag

festgelegten Geschäftsstunden offen zu halten sowie im Art. 9 2) wonach die Vertragsteile vereinbaren, dass der Pächter bei Beendigung des Franchisevertrages nicht mehr zum Betrieb des Firma Restaurants berechtigt ist. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung des Pachtvertrages zum gleichen Stichtag. Schließlich tritt der Pachtvertrag gemäß Art. 12 nicht vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft.

Der Pachtvertrag kann demnach ohne den Franchisevertrag nicht bestehen, weshalb von bloß vereinzelt Erwähnungen des Franchisevertrages im Pachtvertrag im Lichte obiger Ausführungen keine Rede sein kann.

Einen weiteren Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Unternehmenspacht stellt die im konkreten Fall im Art 6 1) des Pachtvertrages getroffene Vereinbarung einer Betriebspflicht dar. Das Vorliegen einer solchen stellt im Allgemeinen das wichtigste Kriterium eines Pachtvertrages dar, sofern dies auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (VwGH vom 26.02.1993, [91/17/0119](#) und VwGH vom 22.02.2000, [95/14/0033](#)). Wie bei dem, dem Erkenntnis des BFG vom 26.07.2016, [RV/7100282/2010](#) zu Grunde liegenden Sachverhalt ist auch im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass der Verpächter ein großes wirtschaftliches Interesse am Bestehen und an der Art des Betriebes hat. So ist nach Vorbringen der steuerlichen Vertretung eine Verpachtung der konkreten Räumlichkeiten an ein anderes Unternehmen als an Firma undenkbar.

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer 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, aaO, Rz 77 zu [§ 33 TP 5 GebG](#)).

Auch wenn im vorliegenden Fall Pacht- und Franchisevertrag in getrennten Urkunden geregelt wurden, war tatsächlich ein lebendes Unternehmen (im weitesten Sinn) Gegenstand des Bestandvertrages. Es hat stets nur darauf anzukommen, welchen Umständen die größere wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Neben den Räumlichkeiten wurde dem Pächter auch das beigestellt, was wesentlich zum Betrieb eines Unternehmens und dessen wirtschaftlichen Fortbestand gehört, beispielsweise die Betriebsmittel, ein Businesskonzept, Know-how Rechte, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit, weshalb die Pacht des Unternehmens nicht unberücksichtigt bleiben kann. Bei diesem festgestellten engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen Pacht- und Franchisevertrag geht das Bundesfinanzgericht von einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den zu entrichtenden Franchisegebühren und der Überlassung der Pachträumlichkeiten aus, weshalb diese Gebühren einen Teil des Preises und damit der Gebührenbemessungsgrundlage bilden.

Das von der Pächterin zu leistende Entgelt auf Grund des Pacht- und Franchisevertrages stellt einen einheitlichen Preis dar, der als einheitlicher Pachtzins zu qualifizieren ist, den die Pächterin für die Überlassung der Nutzung des Gesamtunternehmens samt Know-how, bestehend aus der Zurverfügungstellung eines umfassenden Restaurant-Systems - nämlich dem Prinzip - zu entrichten hat. Bei der Verpflichtung zur Entrichtung der Franchisegebühren handelt es sich um eine Leistung des Bestandnehmers, die zum "Wert" des Bestandvertrages nach [§ 33 TP 5 GebG](#) hinzuzurechnen ist. Da es sich um eine Unternehmenspacht handelt und das mit überlassene Know-how eine Leistung darstellt, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache steht, ist die Franchisegebühr daher ebenfalls in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, denn diese Leistungen ermöglichen und erleichtern den widmungsgemäßen Betrieb des Unternehmens.

Auf Grund der dargestellten Rechtslage, insbesondere im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 07.10.1985, [85/15/0136](#), worin dieser feststellt, dass ein Franchisevertrag immer nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann, bildet auch die Franchisegebühr einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr. "

Die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde wurde vom VfGH mit Beschluss vom 21.9.2020, E 2291/2019 abgelehnt.

Auch der gegenständliche Pachtvertrag enthält im Wesentlichen die identen Vertragsbestimmungen, wie sie im Erkenntnis BFG 2.5.2019, [RV/7104313/2015](#) zitiert sind. Wie bereits vom FA im Vorlagebericht detailliert und zutreffend dargelegt, besteht auch hier durch die Abhängigkeit des gegenständlichen „Satellite Pachtvertrages“ vom Pachtvertrag vom 13.9.2010 und den Franchisevertrag vom 13.9.2010 ein kausaler und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Franchisevertrag und Pachtvertrag. Der Pächter darf den Pachtgegenstand nur zur Führung eines Restaurants nach dem ***3***-System benützen. Nach § 6 Abs 4. des gegenständlichen Pachtvertrages bewirkt die Beendigung oder Auflösung des Franchisevertrages aus welchem Grund immer, zum gleichen Zeitpunkt eine automatische Beendigung des Pachtvertrages, ohne dass es einer separaten Kündigung bedarf.

Zwischen dem gegenständlichen Pachtvertrag und dem Franchisevertrag besteht eine derart enge Verknüpfung, auf Grund der ein Vertrag ohne den anderen nicht bestehen kann, sodass nicht von zwei getrennten Rechtsgeschäften, sondern vielmehr von einem einheitlichen Rechtsgeschäft in Form einer Unternehmenspacht auszugehen ist. Da es sich um eine Unternehmenspacht handelt und das mit überlassene Know-how eine Leistung darstellt, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache steht, ist die Franchisegebühr daher ebenfalls in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, denn diese Leistungen ermöglichen und erleichtern den widmungsgemäßen Betrieb des Unternehmens.

Es wurde daher vom Finanzamt die von der Bf. auf Grund des Franchisevertrages zu erbringenden einmaligen und monatlichen Leistungen bei Bemessung der Bestandvertragsgebühr zu Recht einbezogen.

Die rechnerische Ermittlung der Bemessungsgrundlage an Hand der von der Bf. dem FA bekannt gegebenen Zahlungen war im bisherigen Verfahren unstrittig.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

III. Unzulässigkeit der 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.

Die getroffene Entscheidung folgte bei der rechtlichen Beurteilung der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe insbesondere VwGH 07.10.1985, [85/15/0136](#)) Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 29. Oktober 2020