

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter H.P. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Juni 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12. Juni 2014 betreffend Gebühren 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer numero098, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Bemessungsgrundlage: Euro 1,108.589,16.

Die Gebühr beträgt gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) x 1% = Euro 11.085,89.

Die Vorläufigkeit gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) entfällt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 28. April 2014 zeigte die Verpächterin, die Fr. GmbH den Pachtvertrag vom 23.04.2014, abgeschlossen zwischen ihr und der S1.2 Gesellschaft m.b.H. & Co KG (im Folgenden: KG), für das Pachtobjekt (Restaurantbetrieb), mit dem Ersuchen um Vergebühnung an.

Das Finanzamt setzte mit vorläufigem Bescheid gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vom 12.06.2014 die Gebühr für dieses Rechtsgeschäft gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 1957 iHv 1%, ausgehend von der errechneten Bemessungsgrundlage iHv Euro 628.560,00, somit Euro 6.285,60, fest. Das Finanzamt ermittelte mangels ausreichender Angaben die Betriebskosten im Schätzungswege gemäß [§ 184 BAO](#) und ging dabei von einem Pachtvertrag auf unbestimmte Zeit aus:

Monatliche Grundmiete (brutto): Euro 15.960,00,

Monatliche Betriebskosten: Euro 1.500,00,

Euro 17,460,00 X 36 Monate (Pacht auf unbestimmte Zeit) = Euro 628.560,00.

Beschwerde vom 23.06.2014:

In der Beschwerde wendete die KG ein, dass die Bemessungsgrundlage zu hoch angesetzt sei. Die aktuelle Miete (Juni 2014) betrage Euro 7.200,00 brutto pro Monat. Unter Berücksichtigung von Betriebskosten iHv Euro 1.500,00 errechne sich die Bemessungsgrundlage iHv Euro 8.700,00 monatlich. Ausgehend von der Gesamtbemessungsgrundlage iHv. Euro 313.200,00 errechne sich die Gebühr iHv. Euro 3.132,00. Um Stattgabe und antragsgemäße Festsetzung wurde ersucht.

Beschwerdevorentscheidung vom 27.06.2014:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass die Gebührenschuld im Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung entstanden sei. Für die Vergebühung sei der Inhalt der errichteten Urkunde maßgebend. Gemäß Artikel 8 Abs. 1 des Vertrages betrage der Pachtzins 5% der erzielten Bruttoeinkünfte, mindestens aber Euro 13.300,00 monatlich.

Vorlageantrag:

Im Vorlageantrag wendete die KG ein, dass der Grundpachtzins iHv. Euro 13.300,00 (Artikel 8 Abs. 1 1. Satz des Pachtvertrages) nicht zur Anwendung gelange, solange der Jahresumsatz unter Euro 3,200.000,00 liegt.

Die Sondervereinbarung gemäß Artikel 8 Abs.1 2. Satz des Pachtvertrages, wonach der Pachtzins jedenfalls Euro 5.900,00 netto betrage, gelte solange, als die Jahresumsätze unter Euro 3,200.000,00 liegen.

Schließlich entsprächen die Euro 13.300,00 dem Jahresumsatz iHv. Euro 3,2 Mio. Die Klausel betreffend den Grundpachtzins sei de facto durch Artikel 8 Abs. 1 2 Satz des Pachtvertrages für ungültig und entbehrlich erklärt worden und komme gar nicht zur Anwendung.

Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht vom 14.08.2014 die Akten dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Vorhalt des Finanzamtes im Juli 2018:

In der Folge ersuchte das Finanzamt mit schriftlichem Vorhalt vom 02.07.2018 die Verpächterin und Franchisegeberin um Bekanntgabe des tatsächlich geleisteten Pachtzinses, der Betriebs- und Versicherungskosten, der Werbekosten und um Vorlage des Franchisevertrages. Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass der Pacht- und Franchisevertrag insgesamt 27 Monate bis zum 29. Juli 2016 aufrecht bestanden hat.

Die Franchisegeberin (im Folgenden: FG) übermittelte den Franchisevertrag vom 23.04.2014 mitsamt der tabellarischen Übersicht der geleisteten Zahlungen an Pacht,

Franchisegebühren (5% von den Bruttoeinkünften),
Werbegebühren und
Betriebskosten in der Zeit von Mai 2014 bis Juli 2016 (27 Monate; tabellarische Darstellung).

In der Folge ermittelte das Finanzamt unter Zugrundelegung dieser mitgeteilten *Monatswerte* die durchschnittliche monatliche Bemessungsgrundlage für die Vergebührung, wie folgt:

Pacht lt. Vertrag:	Euro	13.300,00 monatlich zzgl. 20% USt. =15.960,00
Franchisegebühren:	Euro	6.290,39, inclusive Umsatzsteuer,
Werbekosten:	Euro	5.659,35, inclusive Umsatzsteuer,
Betriebskosten:	Euro	1.007,78
Versicherung:	Euro	543,29
SUMME:	Euro	29.460,81 monatliches Gesamtentgelt.

Das Finanzamt errechnete nun die BMG für die Vergebührung des Vertrages, indem es diese monatlichen Kosten laut dem abgeschlossenen Pacht-, Franchiseverträgen für unbestimmte Zeit mit der Dauer von 36 Monaten multiplizierte (Euro 29.460,81 x 36).

Die so errechnete Bemessungsgrundlage beträgt Euro 1,060.589,16.

Diese Bemessungsgrundlage wurde um die zu leistende einmaligen Franchisegebühr iHv Euro 40.000,00 zzgl. 20% Umsatzsteuer erhöht, sodass sich die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr iHv **Euro 1,108.589,16** errechnete (mtl. Kosten iHv Euro 29.460,81 X 36 = Euro 1,060.589, 16, zzgl. Euro 48.000,00 einmalige Franchisegebühr = Euro 1,108.589,16; Franchisevertrag vom 23.04.2014).

Die Gebühr gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 1957 betrage demnach **Euro 11.085,89**.

Mit *Schriftsatz vom 21. Februar 2020* beantragte das Finanzamt die Rechtsgeschäftsgebühr in dieser Höhe festzusetzen.

Im Jahr 2016 änderte sich die gesellschaftsrechtliche Situation der Beschwerdeführerin, der S1.2 Gesellschaft m.b.H. & Co KG, wie folgt:

S1.2 Gesellschaft m.b.H.:

Mit Umwandlungsvertrag gemäß [§ 2 UmwG](#) vom 23.05.2016, abgeschlossen zwischen der S1.2 Gesellschaft m.b.H. als übertragende Gesellschaft einerseits und F.K S1.2 als einzigen übernehmenden Gesellschafter, hat die GmbH ihr gesamtes Vermögen als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten auf den einzig übernehmenden Gesellschafter übertragen. Als Umwandlungstichtag wurde rückwirkend der 31.12.2015 vereinbart. Die Gesellschaft mit

beschränkter Haftung (GmbH) wurde aufgelöst und am 18.06.2016 im Firmenbuch gelöscht (FN Nummer 765 b).

Mit der Umwandlung der S1.2 Gesellschaft m.b.H. auf F.K S1.2 e.U. wurden sämtliche Anteile an der S1.2 Gesellschaft m.b.H. & Co KG *vereinigt*, und ging sämtliches Vermögen der KG (somit auch der Restaurantbetrieb Co KG) durch Anwachsung auf den einzig verbliebenen Gesellschafter F.K S1.2 über.

Am 18.06.2016 wurde das Vermögen gemäß [§ 142 UGB](#) durch Herrn F.K S1.2 e.U. übernommen (FN n123r k); die S1.2 Gesellschaft m.b.H & Co KG aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht. Die KG ist somit ab 18.06.2016 vermögenslos.

Das im FB protokollierte Einzelunternehmen F.K S1.2 e.U. ist durch Umwandlung gemäß § 1 ff. UmwG aus der GmbH hervorgegangen (FN r.435n y).

Vorhalteverfahren beim BFG:

Das Ergebnis des Vorhalteverfahrens vom 2. Juli 2018 und der Antrag des Finanzamtes vom 21.02.2020 wurden der Beschwerdeführerin mit Schriftsätzen vom 28.03.2020 (z.Hd. der steuerlichen Vertretung) und 12.05.2020, adressiert direkt an die KG, zur Stellungnahme bekanntgegeben.

Die steuerliche Vertreterin teilte mit schriftlicher Eingabe vom 01.04.2020 mit, dass über das Vermögen der KG bzw. deren Rechtsnachfolger, Herrn F.K S1.2, das Insolvenz- und Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet und mit einer minimalen Quote abgeschlossen wurde.

Die steuerliche Vertretung vertrete ihn nicht mehr.

Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung:

Mit Beschluss des BG K.N vom 07.03.2018 wurde über Herrn F.K S1.2 e.U. (ehemaliger Kommanditist der KG) das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Nachdem der Zahlungsplan in Höhe von 0,157 % aller Forderungen zahlbar in 70 Teilquoten am 27.05.2019 in der Tagsatzung nicht angenommen worden ist, wurde am 27.05.2019 das Abschöpfungsverfahren eingeleitet. Der Insolvenzverwalter zeigte zuvor gemäß § 124a die Masseunzulänglichkeit an.

Am 19.06.2019 wurde die Rechtskraft des Abschöpfungsverfahrens festgestellt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Vorweg wird festgestellt, dass die KG nicht mit ihrer Auflösung und Löschung im Firmenbuch endet, sondern erst dann, wenn kein verwertbares und verteilbares Vermögen mehr

vorhanden ist. Die Parteifähigkeit im Verfahren bleibt solange aufrecht bestehen, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt sind.

Sachverhalt:

Wesentlicher Inhalt des Pachtvertrages vom 23.04.2014:

Die Beschwerdeführerin (Pächterin, vormals KG) schloss mit der Verpächterin den Pachtvertrag betreffend ein Geschäftslokal samt den von der Verpächterin darauf errichteten Baulichkeiten und Außenanlagen (Parkplatz, Verkehrsflächen) ab. Vereinbart wurde in Artikel 2 Absatz 2, dass das Pachtverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen werde.

Der Pächterin (Beschwerdeführerin, KG) wurde ein Recht auf Führung des Restaurants aufgrund eines gesondert abzuschließenden Franchisevertrages eingeräumt (Artikel 3).

Die Pächterin verpflichtete sich, ein Restaurant nach den Vorgaben der Franchisegeberin im Pachtgegenstand nachhaltig und sorgfältig zu betreiben, und es zu bestimmten Betriebsstunden offenzuhalten. Sie hat dafür Sorge zu tragen, dass der Ruf, das Ansehen der Verpächterin und des Businesssystems nicht gefährdet werden (Artikel 5).

Als Pachtzins wurden 5% der Bruttoeinkünfte, die die Pächterin im Restaurant erzielt, mindestens der Grundpachtzins von monatlich 13.300 Euro zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart. (Art. 8 *Pachtzins* 1).

Als Bruttoeinkünfte gelten dabei alle Umsätze, aus allen unmittelbar und mittelbar im Zusammenhang mit diesem Vertrag getätigten Geschäften im Hinblick auf den Betrieb des Restaurants nach dem speziellen Franchisesystem (Art. 8 *Pachtzins* 7). Die KG verpflichtete sich, auf ihre Kosten während der gesamten Dauer eine Pachtzinsversicherung (Betriebsunterbrechungsversicherung) und eine Allgefahrenversicherung abzuschließen.

Das Pachtverhältnis beginnt mit 28.04.2014 und wurde auf unbestimmte Zeit, unter einseitigem Kündigungsverzicht des Pächters auf die Dauer von zwanzig Jahren abgeschlossen. (Art. 2 *Pachtzeit* 1, 2). *Der Pachtvertrag tritt erst nach rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des zwischen der Pächterin (KG) und der Franchisegeberin vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft. (Art. 12 Allgemeine Regelungen 12).*

Das Pachtverhältnis endet durch Kündigung oder vorzeitige Auflösung, wobei die Beendigung des Franchisevertrages zwischen der KG und der Franchisegeberin einen wichtigen Kündigungsgrund darstellt. Endet der Franchisevertrag, ist die Pächterin zum Betrieb des Restaurants nicht mehr berechtigt. Da die Verpachtung an die Pächterin ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, ihr Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem speziellen System zur Verfügung zu stellen, endet das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchisevertrag.

Die *Auflösung des Franchisevertrages* bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag. (Art. 9 *Beendigung des Pachtverhältnisses* 1-2).

Wesentlicher Inhalt des Franchisevertrages vom 23.04.2014:

Der Franchisevertrag wurde zwischen denselben Vertragsparteien wie der Pachtvertrag am 23. April 2014 abgeschlossen.

Die Franchisegeberin ist eine Konzerngesellschaft, die ein Restaurantsystem zur Abgabe von Speisen und Getränken an Endverbraucher entwickelt hat. Dieses System umfasst unter anderem gewerbliche Schutzrechte und Knowhow Rechte, und die Franchisenehmerin ist gehalten, sich stets an die Grundsätze und Richtlinien dieses Systems für den einheitlichen Betrieb von Restaurants zu halten (§ 1 *Grundlage und Zweck des Vertrages*). Gegenstand des Franchisevertrages ist das Restaurant in den von der Pächterin (Beschwerdeführerin) mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten nach dem speziellen System zu betreiben (§ 2 *Gegenstand des Vertrages*). Dazu stellt die Franchisegeberin der Pächterin alle Dienste, Mitteilungen und Rechte zur Verfügung, um das Restaurant nach diesem System betreiben zu können (§ 3 *Pflichten des Franchisegebers*). Die KG hat mit gesondertem Vertrag das Restaurant und gegebenenfalls dessen Einrichtung zu pachten (§ 4 *Pflichten des Franchisenehmers* 1).

Die Franchisenehmerin führt auf eigene Kosten Werbemaßnahmen durch und betreibt für das Restaurant auf eigene Kosten Absatzförderung. Die Aufwendungen müssen 5 % der Bruttoeinkünfte betragen. Über die laufenden Franchisegebühren hinaus zahlt die Beschwerdeführerin bei Vertragsabschluss eine einmalige Gebühr von 40.000 Euro zuzüglich Umsatzsteuer für die Gewährung der aufgrund des Vertrages eingeräumten Rechte.

Die Franchisenehmerin verpflichtet sich, eine Betriebsunterbrechungsversicherung im Sinne des Pachtvertrages abzuschließen, weiters verpflichtet sie sich, wie im Pachtvertrag näher umschrieben, eine Allgefahrenversicherung abzuschließen (§ 9 *Versicherungen*).

Dieser Vertrag beginnt mit allseitiger Vertragsunterfertigung und ist ab 28.04.2014 unkündbar für die Dauer von 20 Jahren abgeschlossen.

Für das Inkrafttreten und den Bestand dieses Vertrages ist der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über das Restaurant Bedingung. Die Auflösung des Pachtvertrages aus wichtigem Grund bewirkt zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung dieses Vertrages. (§ 15 *Allgemeine Regelungen* 10, letzter Satz).

Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß [§ 15 Abs. 1 GebG](#) 1957 sind Rechtsgeschäfte grundsätzlich gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

Gemäß [§ 17 Abs. 1 GebG](#) 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgeblich. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird. Gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG](#) 1957 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 1 v.H.

Erwägungen

Das Bundesfinanzgericht ist mit vergleichbaren Fällen bereits öfter befasst gewesen, und zwar BFG 02.05.2019, [RV/7104313/2015](#), und BFG 10.5.2019, RV/2101213/2017. Dabei vertrat das Gericht folgende Rechtsansicht:

Der Begriff des "Wertes" ist im Gesetz selbst nicht definiert. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Judikatur die Auffassung, dass zum „Wert“ alle jene Leistungen zählen, die der Bestandnehmer erbringen muss, um in den Gebrauch der Bestandsache zu gelangen.

Als Bestandzins sind all jene Leistungen anzusehen, die der Bestandnehmer für die Nutzung des Bestandobjektes aufwendet oder künftig aufwenden muss.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Dazu zählt auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches (VwGH 25.10.2006, [2006/16/0111](#)).

[§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG](#) in der geltenden Fassung ordnet an, dass jedenfalls alle Miet- oder Pachtverträge, die nach den Bestimmungen der [§§ 1090 ff ABGB](#) zu beurteilen sind, darüber hinaus, aber auch jene Verträge, die an sich zwar den Tatbestand des [§ 1090 ABGB](#) erfüllen, aber in der Literatur oder Rechtsprechung verschiedentlich wegen Nichterfüllung sonstiger Voraussetzungen nicht als Bestandverträge gewertet werden, der Gebühr unterliegen.

Von [§ 33 TP 5 GebG](#) sind daher auch gemischte Rechtsgeschäfte, die sowohl Elemente eines Bestandvertrags als auch solche eines anderen Vertrages enthalten, dann erfasst, wenn sie die für Bestandsverträge charakteristischen Merkmale enthalten und somit eine Art Bestandvertrag darstellen (VwGH 21.03.2002, [99/16/0160](#)).

Das Wesen einer Vereinbarung im Sinne des [§ 33 TP 5 GebG](#) besteht darin, eine Sache auf bestimmte Zeit gegen Entgelt zum Gebrauch zu erhalten, wobei es gleichgültig ist, auf welche Weise aus der übergebenen Sache Nutzen gezogen wird.

Die entgeltliche Überlassung einer Grundfläche zur Benützung für geschäftliche Zwecke ist im Allgemeinen als Miete anzusehen. Auch die Überlassung von Geschäftsräumen im Rahmen eines anderen Unternehmens wie etwa in Hotels, Bahnhofshallen und dergleichen ist deshalb im Regelfall Geschäftsraummieta (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren [§ 33 TP 5 GebG](#) Rz 6 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Zur Bemessungsgrundlage zählt ebenso die Übernahme von Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches dieser Sache dienen (VwGH 21.03.2002, [99/16/0160](#)).

Jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, ist für sich nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergebühren. Auf andere Urkunden ist nur Bedacht zu nehmen, wenn dem Gebührenschuldner ein Gegenbeweis zusteht (Fall des [§ 17 Abs. 2 GebG](#) bei undeutlichem Urkundeninhalt und des trotz Beurkundung nicht zustande gekommenen Rechtsgeschäftes) oder wenn ein Schriftstück über einzelne gebührenrechtlich bedeutsame Umstände keinerlei Angaben enthält, ohne damit den Urkundencharakter zu verlieren. Als Prinzip (URKUNDENPRINZIP) gilt jedenfalls, dass das Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt, so wie es beurkundet ist. Die Abgabenbehörde ist nicht gehalten, Erhebungen über einen vom Urkundeninhalt allenfalls abweichenden Willen der Parteien anzustellen.

Wenn ein einheitlicher Vertrag von verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur ist die nach [§ 914 ABGB](#) ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an. Überwiegt aber ein Vertragselement derart wesentlich, dass die von anderen Vertragstypen hinzutretenden Elemente völlig zurücktreten, so ist das Rechtsgeschäft nach diesem überwiegenden Typus zu behandeln. Für ein solches "Überwiegen" reicht nach VwGH 28.6.1995, 94/16/0045, aus, dass ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, was zur Folge hat, dass er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden "*rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck*" zu beurteilen ist (*Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 33 Rz 7).

Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr:

Im hier zu beurteilenden Fall ist die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Gebührenbemessung des Pachtvertrages vom 23.04.2014 und des am selben Tag abgeschlossenen Franchisevertrages vom 23.04.2014 strittig.

Die Beschwerdeführerin (eine KG) begehrt die Gebühr ausgehend von der Höhe der tatsächlich geleisteten Pacht zu entrichten. Dem steht das Urkundenprinzip als wesentliches Merkmal entgegen.

Dabei ist zusätzlich auch die Frage wesentlich, ob die im Rahmen der Pacht der Geschäftsräumlichkeiten erfolgte entgeltliche Einräumung des Rechts, ein Restaurant nach dem speziellen System zu betreiben und die damit im Zusammenhang stehenden Franchise-Gebühren zur Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr nach [§ 33 TP 5 GebG](#) zu zählen sind oder nicht.

Der Oberste Gerichtshof hat dargestellt, dass der Franchisevertrag ein Dauerschuldverhältnis ist, 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 Bestandvertragsэлеmente in den Hintergrund und beziehen sich bestenfalls auf die Nutzung des Knowhow von Marken und Warenzeichen (OGH 26.4.1994, [4 Ob 535/94](#)).

Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 07.10.1985, [85/15/0136](#), stellte 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 die bei echten Franchise-Verträgen enthaltenen 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 Verwaltungsgerichtshofes 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 Bestandvertragsэлеmente in aller Regel in den Hintergrund. Wenn aber bei echten Franchise-Verträgen überhaupt Bestandvertragsэлеmente 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 Vertragsэлеmente 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 vorliegenden 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 Satz 2 GebG](#) auch der Inhalt dieser Urkunden bei der Auslegung der Schrift zu berücksichtigen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH 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 Beweis Zwecken 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 16.12.2010, 2009/16/0271).

Die Beschwerdeführerin hat mit der Verpächterin und Franchisegeberin am 23.04.2014 den Pacht- und Franchisevertrag abgeschlossen. Beide gegenständlichen Verträge nehmen inhaltlich aufeinander Bezug und verweisen hinsichtlich der Benützung des Pachtgegenstandes und der Pachtdauer (unbestimmte Zeit, Kündungsverzicht) wechselseitig auf den anderen Vertrag.

Nach dem schriftlich festgelegten Urkundeninhalt erfolgte die Verpachtung gemäß Art. 3 *Benützung des Pachtgegenstandes* ausschließlich zu dem Zweck, der Bf. Räumlichkeiten (samt Parkplatzflächen) zum Betrieb eines bestimmten Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung eines bestimmten Restaurants nach dem speziellen System wurde der Bf. mit dem gesondert abgeschlossenen Franchise-Vertrag eingeräumt. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist dadurch gegeben, dass sowohl Pacht- als auch Franchisevertrag am 23. April 2014 abgeschlossen wurden.

Im Pachtvertrag wird wiederholt auf den Franchisevertrag Bezug genommen - so in dessen Art. 3 *Benützung des Pachtgegenstandes* Punkt 1 bis 3, wonach mit dem Pachtvertrag zwar die Räumlichkeiten zur Führung eines Restaurants in Bestand gegeben wurde, das Recht auf Führung des Restaurants in dem gesondert abgeschlossenen Franchisevertrag eingeräumt wurde;

im Art. 5 *Weitere Pflichten des Pächters* Punkt 1, wonach sich der Pächter verpflichtet, ein bestimmtes Restaurant in den Pachträumen nachhaltig zu betreiben und es zu den im Franchisevertrag festgelegten Geschäftsstunden offen zu halten sowie im Art. 9 *Beendigung des Pachtverhältnisses* Punkt 2, wonach die Vertragsteile vereinbaren, dass der Pächter bei Beendigung des Franchisevertrages nicht mehr zum Betrieb des bestimmten Restaurants berechtigt ist.

Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet die automatische Auflösung des Pachtvertrages zum gleichen Stichtag. Der Pachtvertrag tritt gemäß Art. 12 *Allgemeine Regelungen* Punkt 12 nicht vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft.

Mit dem Franchisevertrag vom 23. April 2014 werden zwar Markenrechte, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers gegen Entgelt überlassen, jedoch bezeichnen die Vertragsteile in § 2 *Gegenstand des Vertrages* die Einräumung des Rechts, das Restaurant in den von der Bf. mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten nach dem speziellen System zu betreiben, als Gegenstand des Franchisevertrages.

Für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages ist der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über das Restaurant Bedingung (§ 15 *Allgemeine Regelungen* 10).

Zusammengefasst besteht der für die Bestandvertragsgebühr wesentliche Zusammenhang des Franchisevertrages zum Pachtvertrages darin, dass die Bf. die Räumlichkeiten, nämlich das Restaurant und dessen Einrichtung, von derselben „Geberin“ gepachtet hat und laut Franchisevertrag die Bf. das Restaurant auch führen kann. Es kann der Franchisevertrag mit dem „Businesskonzept“ zur Führung des Restaurants nach dem speziellen System und auch der Pachtvertrag über die Pacht der Räumlichkeiten mit Restaurant und Einrichtung je für sich alleine nicht bestehen.

Beide Verträge hängen in einer Art *conditio sine qua non* zusammen. Der jeweilige Interessent ist zwar in seiner Entscheidung frei, einen solchen Pacht- und Franchisevertrag mit der „Geberin“ abzuschließen, er kann jedoch nur Bestandnehmer werden, wenn er sich verpflichtet, zusätzlich zum Pachtvertrag den Franchisevertrag abzuschließen.

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 Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Unternehmenspacht stellt die im konkreten Fall im Art 5 *Weitere Pflichten des Pächters* Punkt 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 26.02.1993, [91/17/0119](#); VwGH 20.02.2000, [95/14/0033](#)).

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 (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren [§ 33 TP 5 GebG](#) Rz 77).

Im vorliegenden Fall wurden Pacht- und Franchisevertrag in getrennten Urkunden geregelt. Gegenstand des Bestandsvertrages ist die Verpachtung eines lebenden Unternehmens (im weitesten Sinn). Neben den Räumlichkeiten wurde dem Pächter auch das beigelegt, 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 ausschließlichen *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 Bf. zu leistende Entgelt auf Grund des Pacht- und Franchisevertrages stellt einen einheitlichen Preis dar, der als einheitlicher Pachtzins zu qualifizieren ist, den die Bf. als Pächterin und Franchisenehmerin für die Überlassung der Nutzung des Gesamtunternehmens samt Know-how, bestehend aus der Zurverfügungstellung eines umfassenden Restaurant-Systems zu entrichten hat. Bei der Verpflichtung zur Entrichtung der Franchisegebühren handelt es sich um eine Leistung des Bestandnehmers, die zum "Wert" des Bestandsvertrages 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 der Bestandsvertragsgebühr einzubeziehen, denn diese Leistungen ermöglichen und erleichtern den widmungsgemäßen Betrieb des Unternehmens.

Im vorliegenden Fall, insbesondere im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 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 Bemessungsgrundlage war daher unter Berücksichtigung der von der Verpächterin und Franchisegeberin bekannt gegebenen Aufstellung von Basispacht, Umsatzpacht, Franchisegebühr, Werbegebühr und Betriebskosten für den Zeitraum von 27 Monaten zu ermitteln.

Grundpachtzins laut Pachtvertrag (zzgl. Umsatzsteuer):	Euro 15.960,00,
Franchisegebühren (durchschnittl./Monat):	Euro 6.290,39,
Betriebskosten (durchschnittlich/Monat):	Euro 1.007,78,
Werbekosten (durchschnittlich/Monat):	Euro 5.659,35,
Versicherung (durchschnittlich/Monat):	Euro 543,29,
Summe:	Euro 29.460,81.

Die durchschnittlichen Monatsentgelte erhöhten sich um die zu Vertragsabschluss einmalig zu zahlende Franchisegebühr in Höhe von Euro 48.000,00 brutto.

Bemessungsgrundlage Neu:

Euro 1,108.589,16. Die Gebühr beträgt gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) 1% der Bemessungsgrundlage.

Das Bundesfinanzgericht hat diese Beträge und den Antrag des Finanzamtes vom 20.02.2020 der Beschwerdeführerin zur Stellungnahme übermittelt. Diese hat dazu durch ihren vormaligen steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass der verbliebene Einzelunternehmer e.U. insolvent geworden sei (Abschöpfungsverfahren). Man vertrete die KG in dieser Sache nicht mehr. Ein weiterer Vorhalt blieb unbeantwortet.

Aus all diesen Gründen erfolgte dem Grunde nach eine Abweisung, weil das von der Beschwerdeführerin zu leistende Pacht- und Franchiseentgelt einen einheitlichen Preis für die Überlassung der Nutzung eines umfassenden „Restaurant-System“ iS eines **Gesamtunternehmens** darstellt, der insgesamt der Bestandvertragsgebühr gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) iVm [§ 17 Abs. 1 Satz 2 GebG](#) zu unterziehen war.

Abänderung des vorläufigen Bescheides:

Das Verwaltungsgericht kann den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen ([§ 279 Abs. 1 BAO](#)). Sie wirkt wie eine Entscheidung über die Berufung und trifft eine als abschließende Erledigung in der Sache geeignete Entscheidung. Das Gericht kann sowohl im Spruch als auch in der Begründung ihre bisherige Auffassung in der Tatfrage und in der Rechtsfrage aufrechterhalten oder zufolge neu gewonnener oder vertiefter Kenntnisse eine geänderte Einstellung verfolgen.

"Nach jeder Richtung hin" umfasst ausdrücklich auch eine *verbösernde* Entscheidung zum Nachteil der Beschwerdeführerin, zumal keine Beschränkung der Abänderungsmöglichkeiten auf die Punkte, in denen der Bescheid angefochten wurde ([§ 250 Abs. 1 lit b BAO](#)) im Hinblick auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) besteht.

Das Verwaltungsgericht hat nicht nur über alle jene Punkte absprechen, die die Beschwerdeführerin bekämpfte, sondern hat auch in Beachtung der Vorschrift der §§ 114 f und § 280 BAO den angefochtenen Bescheid in allen anderen Belangen auf seine Gesetzmäßigkeit und Richtigkeit einer Prüfung zu unterziehen und deren Ergebnis ihrer Berufungsentscheidung zu Grunde zu legen. Es kann daher über das Beschwerdebegehren hinaus den angefochtenen Bescheid sowohl zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Berufungswerbers abändern.

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 entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes 07.10.1985, [85/15/0136](#), und des BFG 26.07.2016, RV/7100282/2010, weshalb eine Revision nicht für zulässig erachtet wird. Grundsätzliche Rechtsfragen wurden nicht aufgeworfen.

Wien, am 28. Juli 2020