

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch JH Steuerbüro Mag. R Vejvar – J. Haunschmid KG, Manzenreith 37, 4240 Lasberg, über die Beschwerde vom 27. August 2019 gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14. August 2019 betreffend Bestandvertragsgebühr zu ErfNr***, Steuernummer ***BF1StNr1*** 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 vom 23.9.2011

Am 23. September 2011 zeigte die ***1*** Franchise GmbH dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel, kurz FA) einen zwischen der ***1*** Franchise GmbH als Verpächter und Herrn ***2*** und der ***Bf1*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Pächter am 15.9.2011 abgeschlossenen Pachtvertrag über das Bestandobjekt in ***3*** an. Der Vertrag wurde beim FA unter ErfNr*** erfasst.

vorläufiger Gebührenbescheid vom 29.3.2012

Mit Bescheid vom 29. März 2012 setzte das Finanzamt für diesen Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm § 200 Abs. 1 BAO vorläufig eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 1.172.160,00, somit iHv € 11.721,60 gegenüber der Bf. fest. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Vorhalt Finanzamt vom 25.5.2015

Mit Vorhalt vom 25. Februar 2015 ersuchte das FA die Bf. um Bekanntgabe der Höhe des Mietentgelts inklusive Umsatzentgelt, sämtlicher Betriebs- und Nebenkosten sowie der Versicherungen lt. Art. 7 des Vertrages, seit Vertragsbeginn 28.9.2011 bis dato, mittels Aufstellung. Weiters wurde um Vorlage einer Kopie des Franchisevertrages gebeten.

Schriftsatz der steuerlichen Vertretung für die Bf. vom 5.5.2015

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. mit Schreiben vom 5. Mai 2015 eine Aufstellung der tatsächlich bezahlten Pachtzinse ab Beginn (Oktober 2011) bis 31.12.2014, aufgeteilt in Basismiete und umsatzabhängige Prozentmiete. Weiters wurde eine Aufstellung der angefallenen Betriebskosten für den Zeitraum 2011 bis Dezember 2014 übersandt und dazu angemerkt, dass von den Betriebskosten nur Wasser, Kanal und Müll mit der Vermieterin abgerechnet würden, die restlichen Betriebskosten würden zur Gänze der Bf. vorgeschrieben werden. Die Jahresprämien der Betriebsunterbrechungsversicherung entsprächen den Prämien die die Bf. auch für ihre Filiale in ***5*** bezahle und wurde dazu die Jahresbestätigung betreffend ***5*** übersandt.

Weiters wurde dem FA eine Kopie des Franchise-Vertrages betreffend den Standort ***5*** übersandt.

Am Ende des Schreibens heißt es "*Die Vollmacht für unsere steuerliche Vertretung (einschließlich Zustellvollmacht) liegt beim Finanzamt F-R-U zur Steuernummer ***4*** auf*".

weitere Ermittlungen des Finanzamtes

Mit Vorhalt vom 8. Oktober 2015 ersuchte das Finanzamt die Bf. zu Händen ihres Geschäftsführers nochmals um Vorlage des Franchisevertrages, da der übermittelte nicht das Restaurant ***3***, sondern ***5*** betreffe.

Die Beantwortung erfolgte am 13. November 2015 abermals durch die steuerliche Vertretung für die Bf. Dabei wurde mitgeteilt, dass die Bf. selber keine schriftlichen Franchisevertrag mit ***1*** hinsichtlich des Standortes ***3*** abgeschlossen habe. Dieser Vertrag sei zwischen dem vormaligen Betreiber des Standortes, der ***6*** GmbH und ***7*** abgeschlossen worden. Von dieser GmbH habe die Bf. am 25.1.2010 den Standort gekauft (lt. beigefügten Kaufvertrag). Mit ***7*** habe die Bf. dann am 15.9.2011 eine Zusatzvereinbarung getroffen, die sich zum einen auf den ursprünglich zwischen der Bf. und Herrn ***2*** abgeschlossenen Franchisevertrag vom 11.12.1995 bezogen habe und zum anderen auch Bezug nehme auf den Standort ***3***. Auch diese Zusatzvereinbarung werde im Anhang angefügt. Zum Nachweis der Zahlungen wurden weiters im Anhang die Ablichtungen der jeweiligen Konten für die betroffenen Jahre übermittelt.

Endgültiger Bescheid vom 26.1.2016:

Mit als Bescheid intendierten Erledigung vom 26. Jänner 2016 setzte das FA die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm § 200 Abs. 2 BAO endgültig von einer Bemessungsgrundlage iHv € 2.178.412,06 fest. Die Zustellung dieser Erledigung erfolgte an die Bf. zu Händen des Geschäftsführers ***2***. Die Begründung lautet wie folgt:

"Bemessungsgrundlage lt. Anfragenbeantwortung v. 16.11.2015:

Bekanntgegebene Entgelte (Basispacht, Umsatzabrechnung u. Betriebskosten) für den Zeitraum 01.10.2011 bis 31.12.2014 (39 Monate) € 1.533.758,47 inkl. Ust. Errechneter Durchschnitt pro Monat aus den bekanntgegebenen Werten x unbestimmte Dauer (€ 39.327,14 x 36 = 1.415.777,04).

Bekanntgegebene Versicherungskosten für den Zeitraum 01.07.12 bis 01.07.2015 (36 Monate - entspricht unbestimmter Dauer) € 3.424,18.

Bekanntgegebene Entgelte (Franchise- u. Werbegebühr) für den Zeitraum 01.10.2011 bis 30.09.2015 (48 Monate) € 1.012.281,30 inkl. Ust. Errechneter Durchschnitt pro Monat aus den bekanntgegebenen Werten x unbestimmte Dauer (€ 21.089,19 x 36 = 759.210,84)."

Beschwerde vom 26.2.2016

Die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 26.2.2016 richtet sich gegen die Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag in die Bemessungsgrundlage. Es bestehe kein wirtschaftlicher Zusammenhang der Verträge und keine gebührenrechtliche Bezugnahme. Bei Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag liege ein Verstoß gegen das Legalitätsprinzip und eine Gleichheitswidrigkeit vor. Die Rechtsgeschäftsgebühr sei alleine von den im Pachtvertrag selbst vereinbarten Leistungspflichten von einer Bemessungsgrundlage iHv € 1.419.201,22 mit einem Betrag von € 14.192,01 festzusetzen.

Beschwerdevorentscheidung vom 11.3.2016

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. März 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Vorlageantrag vom 31.3.2016

Am 31. März 2016 beantragte die Bf die Vorlage der Beschwerde ans BFG. Darin wurde darauf hingewiesen, dass zur Gz. RV/7104313/2015 bereits eine weitere Bescheidbeschwerde zur gegenständlichen Rechtsfrage anhängig sei.

Vorlage der Beschwerde an das BFG 25.4.2016

Mit Vorlagebericht vom 25.4.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab folgende Stellungnahme zu den Argumenten der Bf. ab:

*„Die Verpachtung erfolgt im gegenständlichen Fall ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter den Pachtgegenstand zum Betrieb eines ***1*** Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht zur Führung des Restaurants wird in einem gesondert abgeschlossenen Franchisevertrag eingeräumt. Bei einem echten Franchisevertrag treten die Bestandsvertragsselemente in den Hintergrund und beziehen sich bestenfalls auf die Nutzung von Know-how, Marken- und Warenzeichen. Im Erkenntnis vom 7.10.1985, 85/15/0136 führt der Gerichtshof aus: „Wurde den Beschwerdeführern durch den gegenständlichen Vertrag eine komplett eingerichtete Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken in Pacht auf unbestimmte Zeit gegeben, wobei der von ihnen zu entrichtende Pachtzins als Anteil im Umsatz der Tankstelle vereinbart war, so hatte der Vertrag die Pacht eines Unternehmens zum Gegenstand.“ Der gegenständliche Fall ist mit dem, dem zitierten VwGH-Erkenntnis zu Grunde liegenden durchaus vergleichbar. 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). Zwischen Franchise-Vertrag und Pacht-Vertrag besteht ein derartiger enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang. Im gegenständlichen Fall liegt die Verpachtung eines Unternehmens, keinesfalls ein gebührenfreier Markenlizenzvertrag vor.“*

Vorhalt des BFG vom 12.6.2016

Mit Vorhalt vom 12. Juni 2019 teilte das BFG den Parteien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage derzeit darstelle. Für eine allfällige Stellungnahme wurde beiden Parteien eine Frist von einem Monat ab Zustellung eingeräumt.

Weiters wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, innerhalb der genannten Frist bekanntzugeben, ob der zu Handen ihres Geschäftsführers zugestellte endgültige Bescheid vom 26.1.2016 im Original an die steuerliche Vertretung weitergeleitet wurde.

Stellungnahme FA vom 26.6.2019

Mit Schreiben vom 26. Juni 2019 (das in Kopie vom BFG der Bf. weitergeleitet wurde) gab das FA zum Vorhalt eine Stellungnahme ab, in der neben Ausführungen zur Wirksamkeit des endgültigen Bescheides zur Höhe der Bemessungsgrundlage auf die Erkenntnisse des BFG vom 2.5.2019, RV/7104313/2015 und vom 10.5.2019, RV/2101213/2017 verwiesen wurde.

Stellungnahme Bf. vom 11.7.2019 zur Bemessungsgrundlage

Die Bf. gab zunächst mit Schreiben vom 11. Juli 2019 eine ausführliche Stellungnahme zur Frage der Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag in die Bemessungsgrundlage ab.

Mitteilung der Bf. vom 24.7.2019 zur Zustellung des Bescheides

In Ergänzung dazu teilte die Bf. mit Schreiben vom 24. Juli 2019 mit, dass der angefochtene Bescheid vom 26.1.2016 an die Bf. zu Händen Herrn ***2*** adressiert und auch Herrn ***2***, dem Geschäftsführers der Bf., zugestellt worden sei. Herr ***2*** habe den Bescheid per Mail am 18. Februar 2016 an die steuerliche Vertretung der ***Bf1***, welcher auch die Zustellvollmacht habe, übermittelt habe, woraufhin Bescheidbeschwerde erhoben worden sei. Damit sei faktisch innerhalb der Rechtsmittelfrist der Bescheid dem Zustellungsbevollmächtigten bekannt geworden und zwar so rechtzeitig, dass ordnungsgemäß das Rechtsmittel eingebracht werden konnte. Damit sei aus Sicht der Bf. der Rechtsschutz zwar grundsätzlich gefährdet, letztendlich aber faktisch dann doch nicht beeinträchtigt.

Zum inhaltlichen Begehrt wurde mitgeteilt, dass einer Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO keine überwiegenden Interessen entgegenstehen würden, die Bf. würde die Aussetzung begrüßen.

Zurückweisungsbeschluss BFG 31.7.2019, RV/7101931/2016

Mit Beschluss vom 31.7.2019, RV/7101931/2016 wies das BFG die Bescheidbeschwerde vom 26.2.2016 gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO als nicht zulässig zurück, da die als Bescheid intendierte Erledigung vom 26.01.2016 der Bf. nicht wirksam zugestellt worden ist.

Endgültiger Bescheid vom 14.8.2019

In der Folge hat das Finanzamt am 14.8.2019 die Zustellung des endgültigen Bescheides zu Händen der steuerlichen Vertretung veranlasst.

Beschwerde vom 26.8.2019

Fristgerecht wurde dagegen Beschwerde erhoben und im Wesentlichen die bisherigen Argumente wiederholt. Weiters erklärte die Bf., dass ihrerseits keine überwiegenden Interessen entgegenstehen, wenn das gegenständliche Verfahren gem. § 271 BAO bis zur Beendigung des beim Verfassungsgerichtshof zu GZ E2291/2019 anhängigen Verfahrens ausgesetzt wird.

Beschwerdevorentscheidung vom 9.9.2019

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.9.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Begründung lautet wie folgt:

„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).

*Die Verpachtung erfolgt nach Art, 3 des Pachtvertrages ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines ***1*** Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht zur Führung eines ***1*** Restaurants wird dem Pächter mit dem gesondert abzuschließenden Franchise-Vertrag eingeräumt. Der Pächter darf den Pachtgegenstand nur zur Führung eines ***1*** Restaurants benutzen.*

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 Franchise-Geber aus welchen Gründen immer aufgelöst wird. Die Beendigung des Franchisevertrages stellt einen wichtigen Kündigungsgrund dar. Endet der Franchisevertrag, ist der Pächter zum Betrieb des ***1*** Restaurants nicht mehr berechtigt. Da es ausschließlicher Zweck des Pachtvertrages ist, dem Pächter die Führung eines ***1*** Restaurants zu ermöglichen, endet das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchisevertrag. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet die automatische Auflösung des Pachtvertrages.*

Im Franchisevertrag wird dem Franchise-Nehmer das Recht gewährt, ein Restaurant in dem vom Franchise-Nehmer mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten zu betreiben. Die laufende Franchisegebühr berechnet sich mit einem Prozentsatz von den aus dem Restaurant erwirtschafteten Bruttoeinkünften.

Gemäß den Bestimmungen des § 15 Abs. 10 des Franchisevertrages ist der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchise-Vertrages. Die Auflösung des Pachtvertrages bewirkt zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung des Franchise-Vertrages.

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 ***1*** 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 ***1*** System zu führen. Diese Kosten stehen in Zusammenhang mit der Inbestandnahme, ist doch Zweck des Pachtvertrages dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines ***1*** Restaurants zur Verfügung zu stellen.*

*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 ***1*** Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung eines ***1*** Restaurants nach dem ***1*** System wurde dem Pächter mit dem gesondert abgeschlossenen Franchise-Vertrag eingeräumt.*

*Zur Einbeziehung der Werbekosten in die Bemessungsgrundlage ist zu bemerken, dass im § 5 des Franchisevertrages geregelt ist, dass der Franchise-Geber Werbeprogramme für das ***1*** System von Werbefachleuten entwickelt oder wird sie entwickeln lassen.*

Der Franchise-Nehmer ist verpflichtet, nur das vom Franchise-Geber ausdrücklich dem Franchise-Nehmer zur Verfügung gestellte oder genehmigte Werbematerial sowie Werbeprogramme für seine Werbung zu verwenden. Die Aufwendungen für Werbung müssen mindestens 5% der Bruttoeinkünfte betragen, wovon mindestens 4,5% der Bruttoeinkünfte an

*die ***1*** Werbegesellschaft mbH. zu leisten sind. Die Bf hat sich vertraglich zur Werbung verpflichtet.*

In der Entscheidung UFS 22.3.2013, RV/1582-W/08 wurde die Einbeziehung eines Werbekostenbeitrages u. a. mit dem Argument, dass die Bestandnehmerin die Verpflichtung eingehen musste, um überhaupt in den Genuss des Gebrauchsrechtes an dem verfahrensgegenständlichen Geschäftslokal zu gelangen, bestätigt.

Im Übrigen darf auf die Entscheidungen des BFG vom 2.5.2019, RV/7104313/2015, vom 10.5.2019, RV/2101213/2017, vom 22.7.2019, RV/7103874/2017 und vom 23.7.2019, RV/7100718/2018 verwiesen werden.“

Vorlageantrag 11.10.2019

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde wiederholte die Bf. im Wesentlichen ihre bisherigen Argumente und regte nochmals die Aussetzung des Beschwerdeverfahrens bis zur Beendigung des beim VfGH zur Zahl GZ. E 2291/2019 anhängigen Verfahrens an.

Vorlage der Beschwerde an das BFG 22.10.2019

Mit Vorlagebericht vom 22.10.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei verwies das FA auf seine Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung sowie die Rechtsprechung des BFG (BFG 10.7.2019, RV/7102030/2016, BFG 23.7.2019, RV/7100718/2018 sowie BFG 10.5.2019, RV/2101213/2017 ua).

Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr*** sowie den Vorakt des BFG RV/7101931/2016. Dadurch ergibt sich der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Aussetzung gemäß § 271 BAO

Mit verfahrensleitendem Beschluss vom 29.10.2019 wurde die Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde – wie von der Bf. mit Schreiben vom 24.7.2019 sowie in der Beschwerde und im Vorlageantrag angeregt – gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des beim Verfassungsgerichtshof zur GZ E 2291/2019 gegen die Entscheidung BFG 02.05.2019, RV/7104313/2015 anhängigen Verfahrens ausgesetzt.

Mit Beschluss vom 21.9.2020 zu E 2291/2019 hat der VfGH die Behandlung der gegen die Entscheidungen des BFG vom 02.05.2019, RV/7104313/2015 eingebrachte Beschwerde abgelehnt.

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren wird daher nunmehr fortgesetzt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtslage

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.

Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage

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 Bestandvertragsselemente in aller Regel in den Hintergrund. Wenn aber bei echten Franchise-Verträgen überhaupt Bestandvertragsselemente 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 Vertragselemente 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 Vergebühnung 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 zu 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. Aus Punkt 3.) der Zusatzvereinbarung vom 15.9.2011 zum Franchisevertrag vom 11.12.1995 ergibt sich auch hier deutlich der kausale Zusammenhang zwischen Franchisevertrag und Pachtvertrag, zumal die Zusatzvereinbarung aufschiebend bedingt ist durch das rechtswirksame Zustandekommen des Pachtvertrages für den Standort ***3***. Wie aus der Zustimmungserklärung der ***1*** Franchise GmbH zum Kaufvertrag vom 25.1.2010 (siehe insbesondere Punkt 2.) ersichtlich ist, ist der Eintritt in die Rechte und Pflichten aus dem Pachtvertrag und aus dem Franchisevertrag in einem einheitlichen Vorgang erfolgt. Nach § 15 Abs. 10 des Franchisevertrages bewirkt die Auflösung des Pachtvertrages aus wichtigem Grund

zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung des Franchise-Vertrages. Umgekehrt bestimmt Art 9 Abs. 2 des Pachtvertrages die Auflösung des Franchisevertrages die automatische Auflösung des Pachtvertrages zum gleichen Stichtag.

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. Zulässigkeit 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 9. Dezember 2020