

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Dezember 2015 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. November 2015 betreffend Gebühren zu ErfNr***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr wird festgesetzt mit **€ 22.449,18**
(1% einer Bemessungsgrundlage iHv € 2.244.918,10).

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€ 9.328,87) gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, entfällt.

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 19. Oktober 2015 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (kurz FA) angezeigt, dass zwischen der X Franchise GmbH als Verpächter und der ***Bf1*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Pächter über das Bestandsobjekt in ***1*** ein Bestandsvertrag abgeschlossen worden sei. Dieser Rechtsvorgang wurde beim FA unter ErfNr*** erfasst. Dem Finanzamt vorgelegt allerdings nicht der Pachtvertrag, sondern ein

Franchisevertrag (der auf den Pachtvertrag Bezug nimmt) zwischen der X Franchise GmbH und der Bf. vom 1. Oktober 2015.

Über telefonische Anforderung übersandte die X Franchise GmbH dem FA mit Schreiben vom 21.10.2015 auch den Pachtvertrag vom 1. Oktober 2019.

vorläufiger Gebührenbescheid

Mit Bescheid vom 18. November 2015 setzte das Finanzamt für den Pacht- und Franchisevertrag vom 1. Oktober 2015 gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm § 200 Abs. 1 BAO vorläufig eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 1.312.031,00, somit iHv € 13.120,31 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.

€ 26.600,-- monatliche Grundpachtzins x 36 Monate = € 957.600,-- + 10 % Betriebs- und Nebenkosten geschätzt gemäß § 184 BAO = € 1.053.360,-- + 20 % USt = € 1.264.032,-- + € 48.000,-- einmalige Franchisegebühr = € 1.312.031,--"

Beschwerde

Die dagegen eingebrachte Beschwerde richtet sich gegen die Einbeziehung der einmaligen Fixgebühr in Höhe von Euro 48.000 (inklusive USt) gemäß § 6 Abs. 2 des Franchisevertrages. 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 Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr sei bei richtiger rechtlicher Beurteilung um € 48.000,00 zu verringern, sodass sie lediglich € 1.264.031 anstatt € 1.312.031 betrage.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. Jänner 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt begründete die Entscheidung wie folgt:

"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 Franchisevertrag und Pachtvertrag besteht ein derartiger enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang,

der zeitliche Zusammenhang ergibt sich dadurch, dass beide Verträge am selben Tag unterfertigt wurden.

Der enge sachliche und wirtschaftliche Zusammenhang ergibt sich aus Zweck der Verpachtung und aus der wechselseitigen Bezugnahme auf den jeweils anderen Vertrag (z.B § 9 oder § 15 Punkt 10 des Franchisevertrages, Art. 3, 5, 9, 12 des Pachtvertrages).

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

Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung verwies die Bf. auf ihre Darlegungen in der Bescheidbeschwerde sowie darauf, dass zur Gz. RV/7104313/2015 bereits eine weitere Beschwerde zur gegenständlichen Rechtsfrage beim BFG anhängig sei.

Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 2. Mai 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 X Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht zur Führung des Restaurants wird in einem gesondert abgeschlossenen Franchisevertrag eingeräumt. Der Pächter darf das Restaurant ausschließlich zu den im Franchisevertrag genannten Bedingungen und Auflagen betreiben.

Auch hinsichtlich der Dauer und den Kündigungsmöglichkeiten stehen Pachtvertrag und Franchisevertrag in einem engen sachlichen Zusammenhang - endet der Franchisevertrag, endet auch das Pachtverhältnis. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet automatisch die Auflösung des Pachtvertrages.

Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages ist der Abschluss und Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten. Die Auflösung des Pachtvertrages bedeutet automatisch die Auflösung des Franchisevertrages.

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).

Bei einem echten Franchisevertrag treten die Bestandsvertrags Elemente 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.

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."

Beweisaufnahme durch das BFG

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

Ermittlungen des BFG über die Höhe des durchschnittlichen Entgelts

Mit Vorhalt vom 8. Juli 2019 teilte das BFG den Parteien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage derzeit darstelle und räumte für eine allfällige Stellungnahme eine Frist von einem Monat ab Zustellung ein.

Dabei wurde die Bf. aufgefordert, innerhalb der genannten Frist eine Aufstellung vorzulegen, aus der ersichtlich ist, wie hoch im Zeitraum 1.12.2015 bis 30.11.2018 der monatliche Pachtzins, die monatliche Franchisegebühr sowie die Betriebskosten (iSd Art 8 Abs. 4 des Pachtvertrages) und Nebenkosten (wie die Prämien für die von der Bf. abzuschließende Betriebshaftpflichtversicherung und Betriebsunterbrechungsversicherung iSd Art 7 des Pachtvertrages bzw des § 9 des Franchisevertrages) waren.

Das FA teilte dazu am 19.7.2019 mit, keine weitere Stellungnahme abzugeben und verwies auf sein bisheriges Vorbringen sowie auf die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes vom 2.5.2019, RV/7104313/2015 und vom 10.5.2019, RV/2101213/2017, denen ein dem gegenständlichen Fall im Wesentlichen identer Sachverhalt zu Grunde läge. Der Antrag des Finanzamtes, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, werde aufrechterhalten.

Da die Bf. innerhalb der gesetzten Frist die angeforderte Aufstellung nicht vorlegte, erging am 2. September 2019 an die Bf. nochmals eine Aufforderung die Daten zu übermitteln, um eine endgültige Festsetzung der Bestandvertragsgebühr vornehmen zu können. Gleichzeitig wurde der Bf. mitgeteilt, dass mittlerweile gegen die Entscheidungen des BFG vom 2.5.2019, RV/7104313/2015 und vom 10.5.2019, RV/2101213/2017 Beschwerden beim Verfassungsgerichtshof zu den Geschäftszahlen E 2291/2019 und E 2376/2019 eingebracht wurden und deshalb eine Aussetzung des Beschwerdeverfahrens gemäß § 271 BAO beabsichtigt werde und die Bf. aufgefordert gegebenenfalls mitzuteilen, wenn einer Aussetzung überwiegende Interessen entgegenstehen.

Mit Schreiben vom 17.9.2019 übermittelte die Bf. die angeforderte Aufstellung.

Aussetzung des Beschwerdeverfahrens

Mit Beschluss vom 29.10.2019 wurde das Beschwerdeverfahren gemäß § 271 BAO ausgesetzt. Gleichzeitig wurde den Parteien mitgeteilt, dass - sofern die bisherige Rechtsprechung des BFG bestätigt werde - auf Grund der von der Bf. mit Schreiben vom 17.10.2019 bekanntgegebenen Daten beabsichtigt sei, die Rechtsgebühr endgültig mit **€ 22.369,18** festzusetzen.

Mit Beschlüssen vom 21.9.2019 zu E 2291/2019 und E 2376/2019 hat der VfGH die Behandlung der gegen die Entscheidungen des BFG vom 02.05.2019, RV/7104313/2015 und vom 10.05.2019, RV/2101213/2017 eingebrachten Beschwerden abgelehnt.

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren wird daher nunmehr fortgesetzt.

II. Rechtslage und Erwägungen

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 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 Vergebühung 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 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 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 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 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 21.9.2019 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 Artikel 3 Abs. 1 des Pachtvertrages ergibt sich auch hier deutlich der kausale Zusammenhang zwischen Franchisevertrag und Pachtvertrag, zumal der Pächter den Pachtgegenstand nur zur Führung eines Restaurants nach dem X-System benützen darf. Nach § 15 Abs. 10 des Franchisevertrages ist Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand dieses Vertrages der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über das Restaurant. Die Auflösung des Pachtvertrages aus wichtigem Grunde bewirkt zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung dieses Vertrages. Umgekehrt bestimmt Art 9 Abs. 2 des Pachtvertrages, dass die Beendigung des Franchisevertrages aus welchem Grund immer, einen wichtigen Kündigungsgrund darstellt. Endet der Franchisevertrag, ist der Pächter zum Betrieb des X-Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zum Betrieb eines X-Restaurants zur Verfügung zu stellen, weshalb das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchise-Vertrag zu enden hat. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag.

Es wurde daher auch im gegenständlichen Fall vom Finanzamt die auf Grund des Franchisevertrages zu erbringenden Leistungen bei Bemessung der Bestandvertragsgebühr zu Recht einbezogen.

Endgültige Höhe der Bemessungsgrundlage

Allerdings hat die Bf. auf Grund der Franchisevertrages nicht nur eine einmalige Leistung iHv € 40.000,00 (zuzüglich USt) zu leisten, sondern darüber hinaus 5 % der Bruttoeinkünfte als laufende "Franchise-Gebühr" (siehe § 6 Abs. 3 des Franchisevertrages).

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es besteht kein Verböserungsverbot (vgl. dazu Ritz BAO⁶, § 279, Tz 13).

Überdies ist durch das Verwaltungsgericht Fall zu überprüfen, ob nach wie vor eine Ungewissheit vorliegt und gegebenenfalls die vorläufige Festsetzung auf eine endgültige Festsetzung abzuändern.

Nach [§ 17 Abs. 3 BewG 1955](#) ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Dabei können auch Umstände zugrunde gelegt werden, die nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse), dies allerdings unter der Voraussetzung, dass diese Umstände im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld voraussehbar waren (vgl. dazu VwGH 16.6.1965, [2368/64](#)).

Es entspricht dem Gesetz, wenn die Abgabenbehörden der Gebührenbemessung nicht die in der Vergangenheit gelegenen Umsätze des Verpächters zugrunde legen, sondern die erst lange nach Abschluss des Pachtvertrages einsetzenden Umsätze der Pächterin. Hat im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Gebührenbescheides das Pachtverhältnis noch gar nicht begonnen hatte, besteht in diesem Zeitpunkt eine Ungewissheit im Sinne des [§ 200 Abs. 1 BAO](#), die die Erlassung eines vorläufigen Bescheides erforderlich macht (vgl. VwGH 26.6.1997, [96/16/0239](#)).

Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 3 BewG ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung iSd § 16 BewG zu dienen vermag. (vgl. VwGH 13.9.1989, [88/13/0107](#)).

Durch eine Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG, die nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegende Umstände berücksichtigen soll, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Berechtigten nach dem Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder

Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, [96/16/0239](#), VwGH 29.1.1997, [96/16/0084](#)).

Da mittlerweile mehr als 3 Jahre seit Beginn des Pachtverhältnisses vergangen sind, ist sowohl die Höhe der umsatzabhängigen Entgelte (Pachtzins und Franchisegebühr) als auch die Höhe der durchschnittlichen Nebenleistungen bereits ermittelbar.

Die Bf. wurde daher aufgefordert eine Aufstellung vorzulegen, aus der ersichtlich ist, wie hoch im Zeitraum 1.12.2015 bis 30.11.2018 der monatliche Pachtzins, die monatliche Franchisegebühr sowie die Betriebskosten (iSd Art 8 Abs. 4 des Pachtvertrages) und Nebenkosten (wie die Prämien für die von der Bf. abzuschließende Betriebshaftpflichtversicherung und Betriebsunterbrechungsversicherung iSd Art 7 des Pachtvertrages bzw des § 9 des Franchisevertrages) waren.

Auf Grund der von der Bf. mit Schreiben vom 17.10.2019 übermittelten Aufstellung ergibt sich folgende endgültige Berechnung der Bestandvertragsgebühr:

Berechnung der Differenz zwischen Umsatzpacht und Basispacht für folgende Monate:

Monat	Basispacht	Umsatzpacht	Differenz
Juli 2016	26.600,00	39.132,12	12.532,12
August 2016	26.600,00	37.864,59	11.264,59
Juli 2017	26.600,00	46.381,65	19.781,65
August 2017	26.600,00	45.700,52	19.100,52
Juli 2018	26.600,00	53.086,15	26.486,15
August 2018	26.600,00	51.445,49	24.845,49
September 2018	26.600,00	26.600,86	€ 0,86
Summe			114.011,38

Mindestpacht für 36 Monate	€ 957.600,00
Differenz zwischen Umsatzpacht und Mindestpacht im Beobachtungszeitraum	€ 114.011,38
Franchisegebühr für 36 Monate	€ 550.821,06
Nebenkosten für 36 Monate	€ 204.572,52
Zwischensumme, davon 20 %	€ 1.827.004,96
Umsatzsteuer	€ 365.400,99
Zwischensumme	€ 2.192.405,95
Versicherung für 36 Monate	€ 4.512,15
Gesamt laufendes Entgelt für 36 Monate	€ 2.196.918,10
Einmalige Franchisegebühr inkl USt	€ 48.000,00
Bemessungsgrundlage, davon 1%	€ 2.244.918,10
endgültige Rechtsgebühr	€ 22.449,18

Die betragsmäßige Ermittlung der endgültigen Bemessungsgrundlage wurde der Bf. im Beschluss des BFG vom 29.10.2019 vorgehalten und wurde die Bf. darauf hingewiesen, dass

beabsichtigt wird - sofern die bisherige Rechtsprechung des BFG bestätigt wird - die Rechtsgebühr endgültig mit € 22.449,18 festzusetzen. Dazu wurde von der Bf. keine Äußerung eingebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 4. Dezember 2020