

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, B1 und B2 im Beisein der Schriftführerin X in der Beschwerdesache der Y, vertreten durch Z, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 23. Oktober 2009, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühren in der Sitzung am 30. Juni 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise statt gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr für das gegenständliche Rechtsgeschäft wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 1% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von EURO 656.028,72, das sind EURO 6.560,00, festgesetzt.

Die Vorläufigkeit gemäß §200 Abs.1 BAO entfällt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am 09.06.2009 schloss die B als Verpächterin, mit der Beschwerdeführerin (Bf), C als Pächterin, einen Pachtvertrag über die in XY gelegenen, eingerichteten und betriebenen Backwarenverkaufsstellen zur Fortführung des Betriebes als Einzelhandelsverkaufsstelle für Brot- und Backwaren und als Imbisslokal bzw. als Stehkaffee, wobei sich die Pächterin dazu verpflichtet, den Betrieb fortzuführen.

Gemäß § 1 Abs. 2 des Pachtvertrages gelten das gesamte Betriebsinventar und die sonstigen Einrichtungen als mitverpachtet.

Der Pächterin wird nach § 1 Abs. 3 Pachtvertrag das Recht eingeräumt, während der Dauer des Pachtverhältnisses das Backwarenverkaufsgeschäft unter dem Namen und der Geschäftsbezeichnung „B“ zu führen, sowie die bestehenden und erst einzuführenden Symbole und weitere zum Vertriebssystem des Verpächters gehörende Kennzeichen und Bezeichnungen für ihren Geschäftsbetrieb zu benutzen.

Aus § 1 Abs. 4 des Pachtvertrages ergibt sich, dass der Pächterin kein Gebietsschutz gewährt wird, sowie dass der Verpächter berechtigt ist, auch in unmittelbarer Nähe der Pächterin Backwarenverkaufsstellen zu betreiben, betreiben zu lassen, an andere Pächter zu verpachten oder neu zu eröffnen.

Gemäß § 2 des Pachtvertrages führt die Pächterin ihren Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr. Nach Abs. 2 ist sie hinsichtlich der Führung des Betriebes Dritten gegenüber, insbesondere den Kunden, Behörden sowie ihren Arbeitnehmern in zivil-, straf-, steuer- und öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten alleinverantwortlich und darf die Pächterin das gepachtete Objekt weder im Ganzen noch teilweise unterverpachten oder unter dem Namen und/oder der Marke „B“ weitere Filialen eröffnen, ohne eine entsprechende Vereinbarung mit dem Verpächter.

§ 3 des Pachtvertrages bestimmt, dass das Pachtverhältnis am 01.09.2009 beginnt und auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wird. Es kann während der ersten drei Monate der Vertragsdauer mit einer Frist von zwei Wochen zum Monatsende, danach mit einer Frist von drei Monaten zum Monatsende gekündigt werden.

§ 3 Abs. 3 des Pachtvertrages benennt wichtige Gründe, aus denen der Pachtvertrag ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist gekündigt werden kann, insbesondere werden mögliche Verstöße der Pächterin, die einen wichtigen Grund darstellen, aufgelistet.

Aus § 4 des Pachtvertrages ergibt sich die Höhe des monatlichen Pachtzinses, der aus einem monatlichen Fixum („Pauschale“) sowie einem umsatzabhängigen Pachtzins besteht. Sowohl die Höhe der Pauschale als auch die Höhe des umsatzabhängigen Pachtzinses ergeben sich aus dem Datenblatt in der Anlage 1 des Pachtvertrages, welches dem Finanzamt übermittelt wurde. Demnach beträgt die monatliche Pauschale EUR 7.000,-- und der umsatzabhängige Pachtzins 19% des Nettoumsatzes.

Mit der Pauschale in Höhe von EUR 7.000,-- werden gemäß § 4 Abs. 1 die Kosten für die Raumüberlassung, Beheizung, Versorgung mit elektrischer Energie und Wasser und Abwasserkosten des Bestandsobjekts, sowie die Kosten der Überlassung, Instandhaltung des Inventars und erstmaligen Einrichtung eines Fernsprechanschlusses abgegolten.

Die Höhe des umsatzabhängigen Teiles des monatlichen Pachtzinses von 19% des Nettoumsatzes gilt sämtliche übrigen Leistungen des Verpächters mit Ausnahme der Warenbelieferung ab, insbesondere die Kosten für die Entwicklung, Zurverfügungstellung des Betriebs-, Verkaufs- und Hygienekonzepts und der laufenden Schulungen, an denen die Mitarbeiter des Pächters laut § 12 des Pachtvertrags mindestens einmal teilnehmen sollten.

Des Weiteren ist der Pächter nach § 4 Abs. 1 letzter Absatz verpflichtet, zusätzlich zum jeweils insgesamt zu bezahlenden Pachtzins (Bereitstellungspauschale und umsatzabhängiger Pachtzins) die Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe zu bezahlen.

Betreffend den umsatzabhängigen Teil der Pacht verpflichtet sich der Pächter nach § 4 Abs. 3 des Pachtvertrages, jeweils unverzüglich für jeden Monat eine prüfbare Abrechnung über den erzielten Gesamt-Nettoumsatz durch Übermittlung der Gesamtsalden aller Registrierkassen dem Verpächter oder einem von diesem benannten Dritten in jeweils vereinbarter elektronischer Form zur Verfügung zu stellen.

Nach § 4 Abs. 4 des Pachtvertrages wird sodann vom Verpächter auf Grundlage des jeweiligen mitgeteilten Gesamtnettoumsatzes der Pächterin gegenüber abgerechnet. Auf den monatlichen Pachtzins zahlt die Pächterin im Voraus eine Abschlagszahlung entsprechend des jeweils gültigen Datenblattes in der Anlage 1 des Pachtvertrages. Ergibt sich nach Abrechnung des Pachtzinses durch den Verpächter ein Abweichung (sowohl höher als auch niedriger) von dem durch die Pächterin vorausgezahlten Pachtzins, so ist die zahlungspflichtige Person zum unverzüglichen Ausgleich verpflichtet.

In der Anlage 1 zum Pachtvertrag wurden die 19% des Nettoumsatzes als Abschlagszahlung mit EUR 15.375,-- bemessen, sodass vorerst monatlich die Pauschale in Höhe von EUR 7.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer und die Abschlagszahlung in Höhe von EUR 15.375,-- zuzüglich Umsatzsteuer, somit insgesamt EUR 22.375,-- zuzüglich Umsatzsteuer als monatlicher Pachtzins zu entrichten waren.

§ 6 Abs. 2 Pachtvertrag bedingt, dass die Pächterin die üblichen Versicherungen eines Geschäftsbetriebes abzuschließen hat, nämlich eine Versicherung gegen Haftpflichtansprüche Dritter für Schäden die durch Mitarbeiter entstehen, gegen Einbruch und Glasschäden und sonst übliche Versicherungen.

§ 7 Pachtvertrag definiert das vom Verpächter zur Verfügung gestellte Verkaufs-, und Hygienekonzept. Nach diesem bezieht die Pächterin die ihr angebotenen und bezeichneten Waren, insbesondere Brot- und Backwaren aller Art ausschließlich direkt und unmittelbar vom Verpächter oder einem von diesem bezeichneten Unternehmen und bietet nur diese Waren in dem Pachtobjekt zum Verkauf an. Die Pächterin darf solche Artikel, die der Verpächter anbietet, nicht von Dritten beziehen und zum Verkauf anbieten, um das einheitliche Auftreten nicht zu beeinträchtigen.

Die Pächterin hat während der Vertragsdauer das Sortiment der vom Verpächter jeweils angebotenen Brote und Backwaren im Pachtobjekt zu führen, um die normale Nachfrage der Kundschaft zu befriedigen. Bis zum Ladenschluss ist stets ein Kernsortiment der am stärksten nachgefragten Artikel in ausreichender Anzahl vorzuhalten. Der Verpächter ist berechtigt, den jeweiligen Marktbedürfnissen entsprechend, Sortimentsanpassungen durchzuführen. Dies gilt auch für die Umstellung einzelner Artikel von Frischbelieferung, auf Lieferung von Tiefkühlteiglingen und/oder halbgebackene Waren und umgekehrt. Die Pächterin ist verpflichtet, das von ihr feilgebotene Sortiment stets frisch anzubieten, da dies wesentlicher Bestandteil des Verkaufskonzeptes ist.

Laut § 7 Abs. 4 und 5 Pachtvertrag ist der Verpächter verpflichtet, die von ihm gelieferten Brot.- und Backwaren (Retoure) auf seine Kosten zu entsorgen und der Pächterin diese Backwaren bis zu einem Wert von 10% des Anlieferungsumsatzes gutzuschreiben.

Nach § 7 Abs. 7 des Pachtvertrages hat die Pächterin eine Zustimmung des Verpächters zum Verkauf von Tabakwaren und Alkohol bzw. alkoholhaltigen Speisen und/oder Getränken einzuholen. Ein Abverkauf derartiger Waren ist der Pächterin nur mit Zustimmung des Verpächters gestattet.

Abs. 15 besagt, dass sich die Pächterin dazu verpflichtet, das Pachtobjekt zu den zulässigen Öffnungszeiten an allen zulässigen Verkaufstagen geöffnet zu halten.

Nach § 9 Pachtvertrag verkauft die Pächterin die von ihr angebotenen Waren auf eigene Rechnung und im eigenen Namen, wobei sie jedoch nach Abs. 2 vom Verpächter hinsichtlich der von ihm gelieferten Waren unverbindliche Preisempfehlungen erhält.

§ 10 des Pachtvertrages legt fest, dass der Pächterin ein vom Verpächter benannter Beauftragter zur Beratung zur Seite gestellt wird, der diese hinsichtlich Wareneinsatz, Präsentation und Verkauf berät und unterstützt. Der Berater kann nach Abs. 2 der Pächterin auch Verbesserungen im Geschäftsbetrieb empfehlen. Dem Verpächter steht es zu, in Einzelfällen geeignete Mitarbeiter in das Ladenlokal der Pächterin zu entsenden, die die Ursachen für den Umsatzrückgang o.ä. Vorkommnisse mit der Pächterin gemeinsam ergründen und mit der Pächterin gemeinsam Abhilfemaßnahmen beraten.

Werbung und Verkaufsförderung wurden in § 11 Pachtvertrag vereinbart. Danach führt der Verpächter auf eigene Kosten für die von ihm betriebenen Ladenlokale einheitliche Werbemaßnahmen durch. Die Pächterin ist berechtigt, sich diesen Werbemaßnahmen anzuschließen und erhält hierfür Werbeplakate, Schilder und ähnliches kostenlos.

Nach Abs. 4 ist für das einheitliche Auftreten gegenüber dem Kunden erforderlich, dass die Pächterin und alle ihre Mitarbeiter einheitliche Kleidung tragen, die ihr als Erstausstattung zu Einstandspreisen des Verpächters zur Verfügung gestellt wird, und bei Beendigung des Pachtverhältnisses, soweit noch verwendbar, an den Verpächter gegen Erstattung des Einstandspreises zurückzugeben ist.

Als Schulungsmaßnahme nach § 12 Pachtvertrag wird empfohlen, dass die Mitarbeiter der Pächterin mindestens einmal jährlich an den vom Verpächter abgehaltenen Schulungen teilnehmen, um so über neue Entwicklungen, Erfahrungen und Produkte unterrichtet zu werden.

Laut § 19 (1) des Pachtvertrages vom 09.06.2009 sind nach Inkrafttreten dieses Vertrages alle bisherigen schriftlichen und/oder mündlich getroffenen Vereinbarungen zwischen den Parteien außer Kraft gesetzt.

Laut § 19 (2) bestehen mündliche Nebenabreden nicht. Änderungen oder Ergänzungen des Vertrages sind nur dann rechtmäßig, wenn sie schriftlich erfolgen. Das gilt auch für eine Änderung dieser Klausel.

Nach § 19 (5) trägt der Pächter allfällige durch diesen Vertrag ausgelöste Gebühren.

2. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Schreiben vom 25.08.2009 übersendete die B diesen Pachtvertrag mit der Bitte um Vergebührung an das Finanzamt A. Am 22.10.2009 übermittelte die B dem Finanzamt ein Datenblatt als Anlage 1 des Pachtvertrages, auf welches im Pachtvertrag Bezug genommen wird.

Auf Grundlage der von der B vorgelegten Unterlagen erließ das Finanzamt am 23.10.2009 einen vorläufigen Bescheid, in welchem die Rechtsgeschäftsgebühr für den Bestandsvertrag vorläufig mit EUR 9.666,-- bestimmt wurde. Dieser Betrag ergebe sich aufgrund der Bemessungsgrundlage von EUR 7.000,-- als Pauschale zuzüglich 19% des monatlichen Nettoumsatzes, welcher in Anlage 1 mit EUR 15.375,-- angeführt sei. Die sich daraus ergebende monatliche Pacht in Höhe von EUR 22.375,-- zuzüglich USt, somit EUR 26.850, sei für 3 Jahre zu berechnen und in weiterer Folge 1 % dieser Bemessungsgrundlage als Rechtsgeschäftsgebühr zu bestimmen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Pächterin als Abgabepflichtige nach § 19 Abs. 5 des Pachtvertrages am 19.11.2009, eingelangt am 20.11.2009, fristgerecht Berufung (nun mehr Beschwerde) und führte aus, dass die monatliche Pacht gemäß Anlage 1 des Pachtvertrages lediglich EUR 7.000,-- zuzüglich USt (und nicht, wie vom Finanzamt irrtümlich angenommen, EUR 22.375,-- zuzüglich USt) betrage. Dies deshalb, da der umsatzabhängige Pachtzins gemäß § 2 Abs. 6 des Pachtvertrages der Abdeckung der übrigen Leistungen des Verpächters, insbesondere der Entwicklung und Zurverfügungstellung von Betriebs-, Verkaufs- und Hygienekonzept sowie von Schulungen der Mitarbeiter diene, weswegen es sich bei der Überlassung des zuvor aufgezählten, rechtlich ungeschützten Erfahrungswissens, um keine unverbrauchbare Sache handle, die der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG unterliege.

Zugleich stellte die Berufungswerberin (nun mehr Beschwerdeführerin, Bf) einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung. Dieser wurde am 26.11.2009 bewilligt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 03.12.2009, zugestellt am 07.12.2009, wurde die Berufung (nun mehr Beschwerde) mit der Begründung abgewiesen, dass die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 17 Abs. 1 GebG auf Grundlage der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift und des darin vereinbarten Entgelts erfolgt sei, wobei bei diesem auch anderstypische Verpflichtungen des Bestandgebers gegenüber dem Bestandnehmer, die der Sicherung oder Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs dieser Sache dienten, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien.

Dagegen richtet sich der am 30.12.2009, eingelangt am 05.01.2010 (Poststempel vom 04.01.2010), fristgerecht gestellte Vorlageantrag. Darin bringt die Bf ergänzend vor, bei der Zurverfügungstellung des Betriebs-, Verkaufs- und Hygienekonzepts sowie der laufenden Schulungen der Mitarbeiter handle es sich um einen Franchisevertrag, der nicht der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG unterliege.

Des Weiteren sei selbst für den Fall, dass auch die umsatzabhängige Pacht Teil der Gebührenbemessungsgrundlage sei, dieser Wert zu hoch bemessen, da die vereinbarten

19% vom Nettoumsatz lediglich EUR 8.374,50 zuzüglich USt betragen würden (und nicht, wie vom Finanzamt angenommen, EUR 15.375,00). Bei diesem Wert handle es sich bereits um den Gesamtbetrag, der auch die monatliche Pauschale von EUR 7.000,-- zuzüglich USt einschließe. Dieser vorläufig angenommene Wert entspreche auch den 19% der tatsächlich monatlich erwirtschafteten Umsätze.

Daher beantrage die Bf der Berufung (nun mehr Beschwerde) Folge zu geben und die Mietvertragsgebühr mit EUR 3.024,-- allenfalls mit EUR 6.641 ,78 zu bestimmen.

3. Verfahren vor dem UFS

Mit „*Vorhalt zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat*“ vom 18.11.2013 wurde der Bf vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS) die vorläufige rechtliche Würdigung – vorbehaltlich der mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat – auf Grund der Aktenlage zur Kenntnis gebracht, wonach die Berufung (nun mehr Beschwerde) als unbegründet abzuweisen wäre.

Mit Schreiben vom 16.12.2013, eingelangt am 23.12.2013, gab die Bf hie zu eine ergänzende Stellungnahme ab:

Übermittelt wurden jeweils die detaillierte Periodenübersicht für 2009, 2010, 2011 und 2012. Ab 2/2012 hat sich die Pacht insofern geändert, als die Pacht fix 7.500 €/Monat beträgt, die umsatzabhängige Pacht 13% vom Umsatz.

Die Bf errechnet eine durchschnittliche Pacht in den Jahren 2009-2012 von monatlich € 14.636,00 zuzüglich € 2.927,26 Umsatzsteuer, d.s. brutto € 17.563,26. Die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr könne daher keinesfalls bei € 26.850 liegen. Außerdem werde im gegenständlichen Pachtvertrag C fälschlicherweise als Pächterin angeführt. Tatsächlich werde der B von der C KG betrieben. An der C KG sei Frau C gemeinsam mit ihrem Ehemann C beteiligt.

4. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache nun mehr der Gerichtsabteilung 1088 zur Erledigung zugewiesen.

Am 1. Juni 2016 wurde von der Berichterstatterin des BFG an die Bf zu Handen ihrer steuerlichen Vertretung folgender Vorhalt übermittelt:

"Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Senatsverhandlung

Im Hinblick auf die, von der Beschwerdeführerin beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat wird die, auf Basis der mit Schreiben vom 16. Dezember 2013 bekannt gegebenen Buchhaltungsauswertungen, durchgeföhrte Berechnung übermittelt:

9-12/2009	$7000,00 \times 4$	28.000,00
	$174.680,00 \times 19\%$	33.189,20
		61.189,20
2010	$7000,00 \times 12$	84.000,00
	$535.692,00 \times 19\%$	101.781,48
		185.781,48
2011	$7000,00 \times 12$	84.000,00
	$513.116,00 \times 19\%$	97.492,04
		181.492,04
2012	$7000,00 \times 12$	84.000,00
	$499.850,00 \times 19\%$	94.971,50
		178.971,50
		607.434,22
607.434,22 : 40 Monate	15.185,85 mtl.	
	3.037,17 USt	
	18.223,02	x 36
	= 656.028,72	$656.028,72 \times 1\% = \text{6.560,00}$

Zu Grunde gelegt wurden - dem Urkundenprinzip folgend - laut Anlage 1 zum Pachtvertrag vom 9. Juni 2009 - das Betriebskostenpauschale in Höhe von monatlich 7.000,00 €, sowie der umsatzabhängige Pachtzins in Höhe von 19,0%. Vgl. auch die Berechnung der steurl. Vertretung im Vorlageantrag vom 30. Dezember 2009 s.o..

Die nachträglichen Änderungen ab 2/2012 können für die Bemessung des gegenständlichen Vertrages keine Berücksichtigung finden."

4.1. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt des Finanzamtes Steuernummer, den von der Verpächterin vorgelegten Bestandvertrag und die von der Pächterin vorgelegten Periodenabrechnungen, sowie durch die Abhaltung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Am 30. Juni 2016 wurde die mündliche Senatsverhandlung (§ 275 BAO) auf Antrag der Beschwerde führenden Partei (§ 78 iVm § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO) abgehalten. Die Beschwerde führende Partei, C, (kurz Bf) ist persönlich nicht erschienen. Für die Bf hat Frau Parteienvertreterin (PV) unter Berufung auf die der D erteilte Vollmacht, die eine Zustellvollmacht umfasst, an der Verhandlung teilgenommen.

Die Verhandlung hat folgendes Ergebnis gebracht:

Die Berichterstatterin trägt die Sache vor und berichtet über den bisherigen Verfahrensablauf wie in der den Anwesenden ausgehändigte Beilage 1 zur Niederschrift.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, erklärt die Parteienvertreterin (PV), sie möchte noch einmal betonen, dass es sich um zwei Rechtsgeschäfte handle. In § 4 des Pachtvertrages komme dies zum Ausdruck. Es handle sich einerseits um einen Pachtvertrag und andererseits um einen Franchise-Vertrag. Weiters werde noch einmal darauf verwiesen, dass der Betrieb tatsächlich von der C KG geführt werde.

Das Finanzamt (FA) führt aus, es gäbe keine Ergänzungen zum Sachverhalt. Im Pachtvertrag werde als Vertragspartnerin Frau C genannt. Es habe keinen Einfluss auf die Gebührenschuldnerschaft, wer tatsächlich den Betrieb führe.

Zur rechtlichen Beurteilung führt die PV aus wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren und ergänzt, hinsichtlich der Geschäftsräumlichkeiten liege eindeutig ein Pachtvertrag vor, der der Vergebühr nach § 33 TP 5 GebG unterliege. Für diese Pacht der Geschäftsräumlichkeiten sei der Pachtzins von € 7.000,-- vereinbart worden. Das umsatzabhängige Entgelt entfalle auf den Franchise-Vertrag. Es liege hier ein echter Franchise-Vertrag vor, da der Betrieb auf eigene Rechnung und im eigenen Namen der Pächterin geführt werde. Nach dem Urkundenprinzip sei Frau C die Vertragspartnerin. Diese führe aber keinen Betrieb und könne daher auch keine Umsätze erzielen. Daher wäre das umsatzabhängige Entgelt mit € 0 anzusetzen.

Dazu erwidert das FA, es liege hier kein echter Franchise-Vertrag vor. In § 7 Abs. 4 und 5 sei der Verpächter verpflichtet, die von ihm gelieferten Brot- und Backwaren (Retouren) auf seine Kosten zu entsorgen und der Pächterin diese Backwaren bis zu einem Wert von 10% des Anlieferungsumsatzes gutzuschreiben. Damit handle die Bf nicht in eigenem Namen und auf eigene Rechnung. Da kein Franchise-Vertrag vorliege, falle automatisch auch das umsatzabhängige Entgelt in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr. Zum Einwand, dass das umsatzabhängige Entgelt mit € 0 anzusetzen sei führt das FA aus, es komme auf das Vereinbarte an.

Die PV erwidert dazu, dass im Gesetz nicht auf das Vereinbarte, sondern auf die wiederkehrende Leistung abgestellt werde.

Das FA entgegnet dazu, der umsatzabhängige Pachtzins sei eine solche wiederkehrende Leistung.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zur rechnerischen Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch die Berichterstatterin im Vorhalt vom 1. Juni 2016 mit € 656.028,72 noch Ergänzungen gäbe, erklärt die PV, von ihrer Seite nicht.

Das FA führt hiezu aus, man sei von dem Datenblatt (Beilage zum Pachtvertrag) ausgegangen. Wenn die tatsächlich erwirtschafteten Umsätze anders lauteten, seien diese heranzuziehen.

Auf die Frage eines Beisitzers erklärt das Finanzamt, warum die Bestimmung über die Retourware Einfluss auf die Beurteilung des Vertrages als Franchise-Vertrag habe:

Der Franchisenehmer handle im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Durch die Retourware werde sein Risiko minimiert. Der Verpächter kümmere sich um alles und es werde dadurch das Unternehmerrisiko von der Verpächterin getragen. In § 10 des Pachtvertrages würden umfangreiche Unterstützungs- und Beratungsleistungen genannt.

Die PV führt hie zu aus, die 10 % bei der Retourware minimierten das Unternehmerrisiko nur minimal. Die Pächterin habe das Personal auszusuchen, einzustellen und das gesamte Personalmanagement zu tätigen. Es habe auch tatsächlich betriebswirtschaftlich gesehen Verlustjahre (nach Abzug eines Unternehmerlohnes) gegeben.

Nach Abschluss des Beweisverfahrens ersucht das Finanzamt abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und die Parteienvertreterin, der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben.

4.2 Erwägungen

4.2.1. zu § 33 TP 5 GebG

Gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z1 Gebührengesetz 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..

§ 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. (VwGH 19.12.1986, 85/15/0249-0253).

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

Im hier zu beurteilenden Fall ist strittig, ob die entgeltliche Überlassung von Erfahrungswissen im Rahmen der Pachtung eines Backwarenverkaufsladenlokals einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 GebG bildet, oder 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 Knowhow, einer anderen Person zur Benützung überlassen wird. Bei einem echten Franchisevertrag treten die Bestandvertragselemente 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 stellt 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 führt 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 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 Bestandvertragselemente in aller Regel in den Hintergrund. Wenn aber bei echten Franchise-Verträgen überhaupt Bestandvertragselemente 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 Benutzung 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.“

Einen weiteren Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Unternehmenspacht stellt eine 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 (vgl VwGH vom 26. 02. 1993, 91/17/0119, und VwGH 20. 02. 2000, 95/14/0033).

In diesem Sinne erging auch bereits die Entscheidung des UFS vom 05.03.2013, RV/2435-W/08.

Folgt man obigen Ausführungen, so handelt es sich in streitgegenständlichem Fall um einen Unternehmenspachtvertrag, der der Vergebührungs nach § 33 TP 5 GebG unterliegt.

Dies folgt aus der vom VwGH festgelegten Voraussetzung, dass bei echten Franchise-Verträgen die in diesen Verträgen enthaltenen Bestandvertragselemente bestenfalls die Nutzung des Know-how von Marke, Warenzeichen und dergleichen mehr betreffen, nicht aber - wie im gegenständlichen Fall - die Pacht eines ganzen Unternehmens.

In diesem Vertrag wurde darüber hinaus auch *ausdrücklich* in § 1 Abs. 1 des Pachtvertrages eine Betriebspflicht der Pächterin festgelegt. Dass der Verpächter ein großes wirtschaftliches Interesse am Bestehen und der Art des Betriebes hat, ergibt sich schon aus der Unternehmensstruktur des Verpächters, der nach eigenen Angaben in der

Präambel des Vertrages ein „*führender Hersteller von Brot- und Backwaren*“ ist und daher auf diese Weise seine Produkte in den Verkehr bringen möchte. Es kommt ihm *gerade* darauf an, dass der Pächter den Betrieb fortführt.

Zwar wurde dieser Pachtvertrag so gestaltet, dass die, einen Franchisevertrag bestimmenden Elemente in den Vordergrund gerückt wurden, doch kann bei Beurteilung dieser Elemente, insbesondere der Weitergabe von Knowhow und Abhaltung von Schulungen, die Pacht des Unternehmens nicht unberücksichtigt bleiben. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass ein Franchisevertrag vorliegt, sondern, dass es sich um eine Unternehmenspacht handelt, deren Bestandteil auch die Vermittlung von Knowhow, die Abhaltung von Schulungen sowie die Belieferung mit Waren des Verpächters ist.

Das von der Pächterin zu leistende Entgelt stellt einen einheitlichen Preis dar, der aus einem Fixbetrag sowie einem umsatzabhängigen - also variablen - Teil besteht und somit als einheitlicher Pachtzins zu qualifizieren ist, den die Pächterin für die Überlassung der Nutzung des Gesamtunternehmens samt Knowhow, bestehend aus der Entwicklung und Zurverfügungstellung von Betriebs-, Verkaufs- und Hygienekonzept sowie für die Schulungen der Mitarbeiter zu entrichten hat.

Laut Pachtvertrag handelt die Pächterin auf eigenen Namen und eigene Rechnung.

Im Vertrag wurde festgelegt, dass sich der Verpächter verpflichtet, die Backwaren, die von ihm geliefert werden, kostenlos zu entsorgen und der Pächterin bis zu einem Wert von 10% des Anlieferungsumsatzes gutzuschreiben (§ 7 Abs. 4, 5 Pachtvertrag). Der Bf ist jedoch darin zu folgen, dass 10 % bei der Retourware das Unternehmerrisiko nur minimal einschränken.

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 der umsatzabhängige Teil der monatlichen Pacht einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr.

Da es sich um eine Unternehmenspacht handelt, und das mit überlassene Knowhow eine Leistung darstellt, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache steht, ist auch diese in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Denn diese Leistungen ermöglichen und erleichtern den Betrieb des Unternehmens.

4.2.2. zur Bemessungsgrundlage

Nach ständiger 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.

Dienen die gegenständlichen Serviceleistungen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches der vermieteten Büroräumlichkeiten, so bildet das Entgelt dafür einen Teil des Preises und damit der Gebührenbemessungsgrundlage. (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG, Rz. 75 und 76 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG, Rz 77).

Laut Vertrag ist ein monatlicher Pachtzins zu bezahlen, dessen Höhe sich aus einer monatlichen Pauschale sowie einem umsatzabhängigen monatlichen Pachtzins ergibt, der aus dem Datenblatt in der Anlage 1 ersichtlich ist. In Anlage 1 wird eine Betriebskostenpauschale von monatlich EUR 7.000,-- sowie ein monatlicher umsatzabhängiger Pachtzins in Höhe von 19% als Pachtzins festgelegt. Laut § 4 Abs. 4 Pachtvertrag wird der Pachtzins vom Verpächter auf Grundlage des jeweiligen mitgeteilten Gesamtnettoumsatzes der Pächterin gegenüber abgerechnet. Auf den monatlichen Pachtzins zahlt die Pächterin im Voraus eine Abschlagszahlung entsprechend dem jeweils gültigen Datenblatt der Anlage 1. Sofern sich nach Abrechnung des Pachtzinses durch den Verpächter ein höherer oder niedrigerer Pachtzins ergibt, als der von der Pächterin als Abschlagszahlung vorausgezahlte, so ist die zahlungspflichtige Partei zum Ausgleich verpflichtet. Als monatliche Abschlagszahlung wird in Anlage 1 EUR 15.375,-- festgelegt.

Gemäß § 17 Abs. 2 GebG wird, wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs. 2 GebG ist, dass der Urkundeninhalt nicht deutlich ist oder die Urkunde Aussagen enthält, die verschiedene Deutungen zulassen. (Fellner, Gebühren- und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 17 GebG, Rz 17 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Daher sind die Abgabenbehörden, auch im Hinblick auf die Bestimmung des § 17 Abs. 2 GebG, berechtigt, der Gebührenbemessung bis zum Beweis der tatsächlichen Höhe, den in der Urkunde ziffernmäßig nicht weiter bestimmten Bestandzins mit einem bloß geschätzten Betrag zu Grunde zu legen (Fellner, Gebühren- und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 17 GebG, Rz 26 mit Verweis auf VwGH vom 24. Februar 1954, Slg 892/F, vom 19. Mai 1954, Slg 953/F, vom 25. Mai 1955, Slg 1167/F, VwGH 9.5.1974, 1913/73, und VwGH 19.2.1975, 1855/74).

Im Ergebnis handelt es sich bei der Vorschrift des § 17 Abs. 2 GebG um Sonderverfahrensrecht, das die allgemeinen Vorschriften der BAO über die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde überlagert und eigene Beweisregeln aufstellt. Die Regelung führt nur zu Verschiebungen der Beweislast und nicht zu einer endgültigen Gebührenbelastung. Dem Gebührenschuldner steht es frei, den Gegenbeweis zu erbringen oder dies zu unterlassen. (Fellner, Gebühren- und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 17 GebG, Rz 16 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 16.12.2013 (s.o.) gab die Bf die tatsächlich geleisteten Beträge bekannt, woraus sich folgende Berechnung ergibt:

9-12/2009	$7000,00 \times 4$	28.000,00
	$174.680,00 \times 19\%$	33.189,20
		61.189,20
2010	$7000,00 \times 12$	84.000,00
	$535.692,00 \times 19\%$	101.781,48
		185.781,48
2011	$7000,00 \times 12$	84.000,00
	$513.116,00 \times 19\%$	97.492,04
		181.492,04
2012	$7000,00 \times 12$	84.000,00
	$499.850,00 \times 19\%$	94.971,50
		178.971,50
		607.434,22
607.434,22 : 40 Monate	15.185,85 mtl.	
	3.037,17 USt	
	18.223,02	x 36
	= 656.028,72	$656.028,72 \times 1\% = \text{6.560,00}$

Zu Grunde gelegt wurden - dem Urkundenprinzip folgend - laut Anlage 1 zum Pachtvertrag vom 9. Juni 2009 - das Betriebskostenpauschale in Höhe von monatlich 7.000,00 €, sowie der umsatzabhängige Pachtzins in Höhe von 19,0%. Vgl. auch die Berechnung der steurl. Vertretung im Vorlageantrag vom 30. Dezember 2009.

Die nachträglichen Änderungen ab 2/2012 können für die Bemessung des gegenständlichen Vertrages keine Berücksichtigung finden.

Im Endergebnis ist daher festzuhalten, dass in gegenständlichem Fall kein Franchisevertrag vorliegt, sondern ein nach § 33 TP 5 GebG zu vergebührender Bestandvertrag, in dessen Bemessungsgrundlage auch der umsatzabhängige Pachtzins einzubeziehen ist.

Die C KG leitet ihre Rechte und Pflichten von Frau C als Pächterin aus dem Pachtvertrag ab. Insofern kann der getätigte Umsatz auch nicht mit dem Argument, diese führe aber keinen Betrieb und könne daher auch keine Umsätze erzielen, mit € 0 angesetzt werden.

Wie oben dargestellt ist eine monatliche Bemessungsgrundlage von EUR 15.185,85 zuzüglich USt in Höhe von EUR 3.037,17, somit EUR 18.223,02 anzunehmen und die Gebühr mit EUR 6.560,00 festzusetzen.

4.2.3. Zur Vertragspartnerin

Die Bf bringt vor, im gegenständlichen Pachtvertrag sei C fälschlicherweise als Pächterin angeführt. Tatsächlich werde der B von der C KG betrieben. An der C KG sei Frau C gemeinsam mit ihrem Ehemann, C, beteiligt.

Fellner führt in Gebühren- und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 17 GebG, Rz 1ff mit Judikaturzitaten unter anderem folgendes aus:

Als wesentlicher Grundsatz des Gebührenrechts ist im § 17 Abs. 1 GebG bestimmt, dass für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend ist (vgl zB VwGH vom 27. Jänner 1983, 81/15/0121, vom 15. November 1984, 83/15/0181, 0182, vom 23. September 1985, 84/15/0161, vom 3. November 1986, 85/15/0130, vom 16. März 1987, 85/15/0155, vom 22. Juni 1987, 86/15/0138, vom 5. Oktober 1987, 87/15/0071, 0072, vom 21. Mai 1990, 88/15/0171, vom 4. Juli 1990, 89/15/0140, vom 14. Oktober 1991, 90/15/0101 vom 14. November 1996, 95/16/0278, vom 17. März 2005, 2004/16/0254, und vom 20. Dezember 2007, 2004/16/0165).

Aus den Bestimmungen des § 17 Abs 1 und 2 GebG folgt also, dass ein zustande gekommenes Rechtsgeschäft bei *eindeutigem* Urkundeninhalt diesem Urkundeninhalt entsprechend zur Gebührenbemessung heranzuziehen ist (vgl VwGH vom 11. September 1980, 2909/79, und vom 21. Mai 1981, 15/3433/80).

Erfüllt ein Schriftstück die Voraussetzungen einer Urkunde über ein Rechtsgeschäft und enthält es alle für die Gebührenbemessung bedeutsamen Umstände, so richtet sich die Gebührenpflicht ausschließlich nach dem Urkundeninhalt (VwGH vom 14. Oktober 1991, 90/15/0101 und vom 24. Mai 2012, 2009/16/0257).

Außerhalb der Urkunde liegende Tatsachen, wie insbesondere mündliche Nebenabreden, sind bei der Gebührenbemessung nicht zu berücksichtigen (VwGH vom 24. Mai 2012, 2009/16/0257).

Ebenso wenig sind andere, nicht aus der Urkunde oder aus Schriften, auf die in der Urkunde Bezug genommen ist, hervorgehende Tatsachen oder Abreden für ihre gebührenrechtliche Beurteilung maßgebend.

Das Rechtsgeschäft unterliegt also so der Gebühr, wie es beurkundet ist. Der Gebührenfestsetzung können damit andere als die in der Urkunde festgehaltenen Umstände nicht zu Grunde gelegt werden, mögen auch die anderen Umstände den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen. Dies ist auch unter dem Aspekt zu sehen, dass eine Urkunde auch nur Beweis über das schafft, was in ihr beurkundet ist (vgl VwGH vom 11. September 1980, 2909/79, und vom 14. November 1996, 95/16/0278).

Aus der alleinigen Geltung des schriftlich niedergelegten Inhalts ergibt sich auch die Belanglosigkeit der Beweggründe, die zur Errichtung der Schrift, zum Abschluss des Rechtsgeschäfts, zu einer bestimmten Art oder Formulierung geführt haben (VwGH vom 24. Februar 1966, 1669/65, vom 21. Mai 1981, 81/15/0005-81/15/0009, und vom 1. Oktober 2001, 2001/16/0312).

Im Hinblick darauf, dass nach § 17 Abs 1 GebG für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist, war die belangte Behörde nicht gehalten, die Schriftenverfasser oder die Parteien über Motivation und einen (vom Urkundeninhalt allenfalls abweichenden) Willen der Parteien zu befragen (VwGH vom 25. Februar 1993, 92/16/0159, und vom 14. November 1996, 95/16/0278).

§ 17 Abs 2 GebG hat zum Inhalt, dass bei einem – in Bezug auf die Art oder Beschaffenheit des Rechtsgeschäfts oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände – undeutlichen Urkundeninhalt bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (vgl VwGH vom 22. Juni 1987, 86/15/0138 vom 5. Oktober 1987, 86/15/0117, und vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0112). Abs 2 des § 17 GebG sieht damit als Milderung des im Abs 1 verankerten Urkundenprinzips eine widerlegbare gesetzliche Vermutung derart vor, dass die Beweislast den Abgabepflichtigen trifft (vgl VfGH vom 6. Oktober 1975, B 118/74).

Wie bereits unter Punkt 4.2.2 ausgeführt ist Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs. 2 GebG, dass der Urkundeninhalt nicht deutlich ist (vgl VwGH vom 2. Juni 1976, 563/75, vom 17. Februar 1983, 83/15/0001, vom 8. September 1983, 82/15/0123, vom 22. Mai 1997, 96/16/0040, 0041, vom 18. Juni 2002, 2001/16/0591, und vom 24. Mai 2012, 2009/16/0257).

Die Rechtsvermutung des § 17 Abs 2 GebG kommt also nur bei unklaren Textierungen des Urkundeninhaltes bzw dessen Undeutlichkeit oder Mehrdeutigkeit in Betracht (vgl VwGH vom 12. Juli 1962, 175/62, vom 25. März 1985, 84/15/0077, und vom 16. März 1987, 85/15/0155).

Das bedeutet für vorliegenden Fall:

Wie im Sachverhalt ausgeführt, sind nach Inkrafttreten des streitgegenständlichen Vertrages alle bisherigen schriftlichen und/oder mündlich getroffenen Vereinbarungen zwischen den Parteien außer Kraft gesetzt. Mündliche Nebenabreden bestehen nicht, Änderungen oder Ergänzungen des Vertrages sind nur dann rechtwirksam, wenn sie schriftlich erfolgen (vgl. §9 des Vertrages).

Eine mündliche oder schriftliche Nebenabrede wurde im Verfahren auch nicht behauptet. Der Urkundeninhalt selbst lässt hinsichtlich der Vertragsparteien keine Zweifel zu und ist diesbezüglich auch nicht undeutlich.

Für einen Gegenbeweis im Sinne des § 17 Abs. 2 GebG bleibt demnach kein Raum, womit das Rechtsgeschäft dem vorliegenden Urkundeninhalt entsprechend zur Gebührenbemessung heranzuziehen ist.

In § 17 Abs. 5 GebG 1957 ist angeordnet, dass die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufhebt (vgl VwGH vom 6. Dezember 1973, 512/73, und vom 4. Juli 1990, 89/15/0140). Es ist unmaßgeblich, ob das beurkundete Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrechterhalten und ob oder wie es ausgeführt wird (VwGH vom 4. Juli 1990, 89/15/0140, vom 14. Oktober 1991, 90/15/0101, vom 23. April 1992, 91/15/0140, vom 25. Februar 1993, 92/16/0159, vom 28. Juni 1995, 94/16/0045, 0104, und vom 28. Februar 2002, 2001/16/0606).

Die C KG leitet ihre Rechte und Pflichten von Frau C als Pächterin aus dem Pachtvertrag ab. Daran, dass dieses Rechtsgeschäft wirksam zustande gekommen ist besteht kein Zweifel, insbesondere als die Vertragsparteien das Ergebnis eintreten und bestehen ließen, was die Periodenübersichten belegen.

In § 28 GebG 1957 wird bestimmt, wer als Gebührenschuldner in Betracht kommt, wer also zur Entrichtung der Gebühren im Sinne des III. Abschnittes des Gebührengesetzes verpflichtet ist. Diese Personen, die als Abgabenschuldner in Betracht kommen, sind gemäß § 77 Abs. 1 BAO Abgabepflichtige im Sinne des letztgenannten Gesetzes.

Gemäß § 28 Abs. 1 lit. a GebG sind zur Entrichtung der Gebühren bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften die Unterzeichner der Urkunde verpflichtet, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist. Im Innenverhältnis hat sich gemäß § 19 Abs. 5 des Vertrages die Bf verpflichtet, allfällige durch diesen Pachtvertrag ausgelöste Gebühren zur Gänze alleine zu tragen.

Das Finanzamt hat den angefochtenen Bescheid somit in zulässiger Weise an die Bf gerichtet und von ihr auch die Leistung gefordert.

Der Beschwerde war daher hinsichtlich der Bemessungsgrundlage teilweise zu entsprechen, im Übrigen war sie jedoch als unbegründet abzuweisen.

5. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 VwGH (vgl. z.B. VwGH 07.10.1985, 85/15/0136; VwGH 11. 09. 1980, 2909/79; VwGH 14. 11. 1996, 95/16/0278).

Wien, am 26. Juli 2016