

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ****Bf.+ADRESSE****, über die Beschwerde vom 13.12.2017 gegen den Bescheid vom 14. November 2017 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, ErfNr. ****x1****, StNr. ****x2**** betreffend Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 5 GebG zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Bemessungsgrundlage: 2.639.896,92 gemäß § 33 TP 5 GebG x1% = **26.398,97 Euro**

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Stellen Pacht- und Franchisevertrag eine untrennbare Einheit dar, sodass gemäß § 17 Abs. 1 2. Satz GebG die Franchisegebühr in die Bemessungsgrundlage für den Pachtvertrag miteinbezogen werden kann?

Teilstattgabe wie BVE wegen doppelt einbezogener Beträge?

1. Verfahrensablauf

Mit Schreiben vom 26. Februar 2016 zeigte die Bf. bei Finanzamt den Pachtvertrag zwischen ihr und der Verpächterin ****VERPÄCHTERIN**** mit der Bitte um Vorschreibung der Gebühren an. Mit Vorhalt vom 14. Juni 2016 ersuchte das Finanzamt die Bf. um Bekanntgabe der Höhe des Entgelts, sowie um Vorlage einer Kopie des Franchisevertrages unter Bekanntgabe der Höhe der tatsächlich bezahlten Franchise – Gebühr und der Werbungskosten. Diesem Ersuchen kam die Bf. nach. Das Finanzamt richtete am 21. September 2017 einen weiteren Vorhalt an die Bf. und ersuchte sie um Bekanntgabe des Entgelts und der Aufstellung über die Kosten. Die Bf. kam diesem Ersuchen am 30. Oktober 2017 nach und sendete dem Finanzamt eine Aufstellung der Pachtkosten, Franchisegebühr, Werbegebühr sowie der Nebenkosten.

Mit **Bescheid vom 14. November 2017** setzte das Finanzamt für die Bf. die Bestandvertragsgebühr mit 31.479,16 Euro fest, wobei es nicht nur das im Pachtvertrag vereinbarte Entgelt, sondern auch die im Franchisevertrag vereinbarten Entgelte in die Bemessungsgrundlage von 3,147.915,82 x 1% einbezog.

Fristgerecht wurde dagegen Beschwerde erhoben . Die Einwendungen richten sich dagegen, dass Pachtvertrag und Franchisevertrag in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, es liege kein einheitliches Rechtsgeschäft vor. Aus diesem Grund seien auch nicht die im Franchisevertrag zu leistenden Entgelte in die Bemessungsgrundlage der für den Pachtvertrag anfallenden Rechtsgeschäftsgebühr einzubeziehen. Die Bestandvertragsgebühren seien auf das Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützensrechtes abzustellen, also auf das was erkennbar für die Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache bestimmt sei und nicht, was anlässlich der Überlassung des Gebrauchs vereinbart worden sei, selbst wenn ein Bestandvertrag mit einem anderen Vertrag dergestalt gekoppelt sei, dass der Bestandgeber ohne gleichzeitigen Abschluss des anderen Vertrags den Bestandvertrag nicht abschließt. So sei für die Bemessung der Bestandvertragsgebühr nur jene Leistung relevant, die als Entgelt für die Überlassung des Bestandobjektes zu erbringen sei. Die zentrale Leistungspflicht des Franchisenehmers aus dem Franchisevertrag sei die Franchisegebühr. Diese sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers an die Bf. zu qualifizieren und weise keinerlei Konnex zur Einräumung des Bestandsrechts an den Pachträumlichkeiten auf. Die Franchisegebühr sei daher mit Sicherheit kein Pachtentgelt, da sie keine Gegenleistung für die Einräumung der Nutzungsrechte an den Pachträumlichkeiten darstellte. Von den beiden Verträgen sei der Franchisevertrag der wesentlichere, diesem komme wirtschaftlich die Hauptbedeutung zu. Der Pachtvertrag werde nur abgeschlossen, um einen Franchisevertrag zu erhalten und nicht der Franchisevertrag abgeschlossen um die Nutzungsrechte am Pachtobjekt zu erlangen. Daher hätten die Leistungspflichten aus dem Franchisevertrag nichts mit dem Wert des Pachtvertrags im gebührenrechtlichen Sinn zu tun.

Der Vertrag nehme auf den Franchisevertrag auch keinen Bezug iSd § 17 Abs. 1 Satz 2 GebG, dass zum Urkundeninhalt auch der Inhalt jener Schriften zählt, auf die das gebührenpflichtige Geschäft Bezug nimmt. Es verstoße gegen das Legalitätsprinzip, wenn urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge, die ausdrücklich von den Gebühren befreit sind, der Gebühr unterzogen werden.

Die Auffassung, dass die Franchiseentgelte bei der Bemessung der Bestandvertragsgebühr stets zwingend mit zu berücksichtigen wären, wenn Franchisenehmer gleichzeitig auch Bestandnehmer ihres Franchisegebers sind, unterstelle dem § 33 TP 5 GebG einen unsachlichen und damit gleichheitswidrigen Inhalt. In verfassungskonformer Auslegung des § 33 TP 5 GebG sei die Einbeziehung

der einmaligen Franchisegebühr in die Bemessungsgrundlage des Pachtvertrages nicht zulässig.

Zum Abschluss wies die Bf. daraufhin, dass das Finanzamt die Umsatzsteuer doppelt zur Bemessungsgrundlage dazu gezählt habe. Sie stellte den Antrag den angefochtenen Bescheid abzuändern, dass der Wert der Leistungen aus dem Franchisevertrag nicht in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrages mit einbezogen werde und mit 16.120,23 Euro neu festgesetzt werde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 8. Jänner 2018** gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und setzte die Gebühr mit 26.398,97 Euro von einer Bemessungsgrundlage von 2.639.896,92 Euro fest. In der Begründung gab das Finanzamt an, dass bezüglich der doppelt verrechneten Umsatzsteuer der Beschwerde statt zu geben war. Darüber hinaus sei die Beschwerde abzuweisen. Getrennt abgeschlossene Verträge seien dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestehe. Zwischen Franchisevertrag und Pachtvertrag bestehe ein derartiger enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang. Der zeitliche Zusammenhang ergebe sich im vorliegenden Fall dadurch, dass Pacht- sowie Franchisevertrag am selben Tag unterfertigt worden seien. Der enge sachliche und wirtschaftliche Zusammenhang ergebe sich aus dem Zweck der Verpachtung und aus der wechselseitigen Bezugnahme auf den jeweils anderen Vertrag. Beide Verträge seien derart miteinander verknüpft, dass nicht von zwei getrennt zu beurteilenden Rechtsgeschäften auszugehen sei, sondern von einem einheitlichen Rechtsgeschäft.

Im fristgerecht gestellten **Vorlageantrag** ersuchte die Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Beweis wurde vom Bundesfinanzgericht erhoben , durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile, und durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf., ****x3**** (electronic document 23.7.2019).

2. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

2.1. Pachtvertrag

Im Pachtvertrag vom 22. Jänner 2016, abgeschlossen zwischen der obgenannten Verpächterin und 1) Herrn ****NAME**** [laut Firmenbuch der Geschäftsführer der Bf.] 2) der Bf., diese beiden als Pächter betreffend den Standort ****STANDORT****, wurde folgendes vereinbart:

Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, der Bf. Räumlichkeiten und die dazugehörigen Verkehrs- und Parkplatzflächen zum Betrieb eines ****RESTAURANT**** zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung dieses Restaurants wurde der Bf. mit dem gesondert abzuschließenden Franchise-Vertrag eingeräumt. Die Bf. darf somit die

Räumlichkeiten nur zur Führung des Restaurants nach dem ****SYSTEM**** benützen, und zwar nur zum Verkauf der im Franchise-Vertrag genannten Speisen und Getränke. (Art. 3 *Benützung des Pachtgegenstandes* 1)). Die Bf. darf den Pachtgegenstand ohne schriftliche Zustimmung des Verpächters keinem Dritten überlassen. Wird der Bf. aufgrund des Franchise-Vertrages die Zustimmung zur Übertragung der Rechte aus dem Franchise-Vertrag auf einen Dritten erteilt, wird die Bf. den Pachtgegenstand an den gleichen Übernehmer überlassen. (Art. 3 *Benützung des Pachtgegenstandes* 2)). Die Bf. darf das Restaurant ausschließlich zu den im Franchise-Vertrag genannten Bedingungen betreiben. (Art. 3 *Benützung des Pachtgegenstandes* 3)). Die Bf. verpflichtet sich, das Restaurant im Pachtgegenstand nachhaltig und sorgfältig zu betreiben und es zu den im Franchise-Vertrag festgelegten Geschäftsstunden offenzuhalten. (Art. 5 *Weitere Pflichten des Pächters* 1)).

Als Pachtzins wurden 14% der Bruttoeinkünfte, die die Bf. im Restaurant erzielt, mindestens der Grundpachtzins von monatlich 28.200 Euro zuzüglich USt vereinbart. (Art. 8 *Pachtzins* 1)). Dabei gelten als Bruttoeinkünfte alle Umsätze der Bf., aus allen unmittelbar und mittelbar im Zusammenhang mit diesem Vertrag getätigten Geschäften im Hinblick auf den Betrieb des Restaurants nach dem speziellen System. (Art. 8 *Pachtzins* 7)). Die Bf. verpflichtete sich, auf ihre Kosten während der gesamten Dauer eine Pachtzinsversicherung (Betriebsunterbrechungsversicherung) abzuschließen (Art. 7 *Versicherungen* 1)), sowie eine Allgefahrenversicherung (Art. 7 *Versicherungen* 2)).

Das Pachtverhältnis beginnt mit 1.4.2016 und wurde auf unbestimmte Zeit, unter einseitigem Kündigungsverzicht des Pächters auf die Dauer von sechs Jahren und acht Monaten abgeschlossen. (Art. 2 *Pachtzeit* 1), 2)). Der Pachtvertrag tritt jedoch erst nach rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des zwischen der Bf. und dem Franchise-Geber vorgesehenen Franchise –Vertrages in Kraft. (Art. 12 *Allgemeine Regelungen* 12)).

Das Pachtverhältnis endet durch Kündigung oder vorzeitige Auflösung, wobei die Beendigung des Franchise-Vertrages zwischen der Bf. und dem Franchise-Geber einen wichtigen Kündigungsgrund darstellt. Endet der Franchise-Vertrag, ist die Bf. zum Betrieb des Restaurants nicht mehr berechtigt. Da die Verpachtung an die Bf. ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, ihr Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem speziellen System zur Verfügung zu stellen, endet das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchise-Vertrag. Die Auflösung des Franchise-Vertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag. (Art. 9 *Beendigung des Pachtverhältnisses* 1-2)).

2.2. Franchisevertrag

Der Franchise-Vertrag wurde zwischen denselben Vertragsparteien wie der Pachtvertrag am 22. Jänner 2016 abgeschlossen. Zu Beginn des Vertrages wurde dargestellt, dass dem Franchise –Geber von der ****CORPORATION**** das Recht eingeräumt wurde, für Österreich Rechte bezüglich des speziellen Systems an Dritte einzuräumen. Der

Franchise –Geber ist selbst eine Konzerngesellschaft der obgenannten Corporation, die ein spezielles Restaurantsystem zur Abgabe einer bestimmten Auswahl von einheitlichen Speisen und Getränken an Endverbraucher entwickelt hat. Dieses System umfasst unter anderem gewerbliche Schutzrechte und Know-how –rechte, und der Franchise-Nehmer ist gehalten, sich stets an die Grundsätze und Richtlinien dieses Systems für den einheitlichen Betrieb von Restaurants zu halten. (§ 1 *Grundlage und Zweck des Vertrages*). Gegenstand des Franchisevertrages ist, dass der Franchise-Geber der Bf. das Recht einräumt, das Restaurant in den von der Bf. mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten nach dem speziellen System zu betreiben (§ 2 *Gegenstand des Vertrages*), und stellt ihm alle Dienste, Mitteilungen und Rechte zur Verfügung, um das Restaurant nach diesem System betreiben zu können. (§ 3 *Pflichten des Franchise-Gebers*). Die Bf. hat mit gesondertem Vertrag das Restaurant und gegebenenfalls dessen Einrichtung zu pachten (§ 4 *Pflichten des Franchise-Nehmers* 1)).

Die Bf. führt auf eigene Kosten Werbemaßnahmen durch und betreibt für das Restaurant auf eigene Kosten Absatzförderung. Die Aufwendungen müssen mindestens 5 % der Bruttoeinkünfte betragen, wovon mindestens 4,5% der Bruttoeinkünfte an die Werbegesellschaft zu leisten sind. (§ 5 *Werbung* 3). Über die laufenden Franchise-Gebühren hinaus zahlt die Bf. bei Vertragsabschluss eine einmalige Gebühr von 13.500 Euro zuzüglich Umsatzsteuer für die Gewährung der aufgrund des Vertrages eingeräumten Rechte. Die laufende Franchise-Gebühr beträgt 5% der Bruttoeinkünfte. (§ 6 *Franchise-Gebühren und Nebenleistungen* 1-2)). Die Bf. verpflichtet sich, eine Betriebsunterbrechungsversicherung im Sinne des Pachtvertrages abzuschließen, weiters verpflichtet sie sich, wie im Pachtvertrag näher umschrieben, eine Allgefahrenversicherung abzuschließen. Der Mindeststandard für diese Versicherungen wird in der Anlage zum Pachtvertrag näher definiert. (§ 9 *Versicherungen*).

Im Falle der Zustimmung zur Abtretung der Rechte und Übertragung der Pflichten aus diesem Vertrag wird der Franchise-Geber dafür sorgen, dass der Dritte auch in den Pachtvertrag eingetreten kann. (§ 12 *Abtretung der Rechte und Übertragung der Pflichten* 4)).

Dieser Vertrag beginnt mit allseitiger Vertragsunterfertigung und ist ab 1.4.2016 unkündbar bis 30.11.2022 abgeschlossen. Für das Inkrafttreten und den Bestand dieses Vertrages ist der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über das Restaurant Bedingung. Die Auflösung des Pachtvertrages aus wichtigem Grund bewirkt zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung dieses Vertrages. (§ 15 *Allgemeine Regelungen* 10)).

Alle Rechte der beiden Franchisenehmer [1. Herr *****NAME***** und 2) die Bf.], können nur gemeinschaftlich ausgeübt werden. (§ 16 *Personenmehrheit der Franchise-Nehmer* 3)).

3. Gesetzliche Grundlagen

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG 1957 sind Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

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

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG 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.

4. Erwägungen

Bemerkt wird, dass sich das Bundesfinanzgericht in letzter Zeit mit vergleichbaren Fällen bereits öfter befasst hat, und zwar BFG 02.05.2019, RV/7104313/2015 und BFG 10.5.2019, RV/2101213/2017, und folgende Rechtsansicht vertrat:

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

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

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

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

Von § 33 TP 5 GebG sind daher auch gemischte Rechtsgeschäfte, die sowohl Elemente eines Bestandvertrags als auch solche eines anderen Vertrages enthalten, dann erfasst, wenn sie die für Bestandverträge 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 Geschäftsraummieta. (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 5 GebG Rz 6 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Zur Bemessungsgrundlage zählt ebenso die Übernahme von Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches dieser Sache dienen (vgl. VwGH 21.3.2002, 99/16/0160).

Jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, ist für sich nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergebühren. Auf andere Urkunden ist nur Bedacht zu nehmen, wenn dem Gebührenschuldner ein Gegenbeweis zusteht (Fall des § 17 Abs. 2 GebG bei undeutlichem Urkundeninhalt und des trotz Beurkundung nicht zustande gekommenen Rechtsgeschäftes) oder wenn ein Schriftstück über einzelne gebührenrechtlich bedeutsame Umstände keinerlei Angaben enthält, ohne damit den Urkundencharakter zu verlieren. Als Prinzip (URKUNDENPRINZIP) gilt jedenfalls, dass das Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt, so wie es beurkundet ist (vgl. VwGH 11.9.1980, 2909/79). Die Abgabenbehörde ist nicht gehalten, Erhebungen über einen vom Urkundeninhalt allenfalls abweichenden Willen der Parteien anzustellen (vgl. VwGH 14.11.1996, 95/16/0278).

Wenn ein einheitlicher Vertrag von verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (VwGH 28.6.1995, 94/16/0045). Überwiegt aber ein Vertragselement derart wesentlich, dass die von anderen Vertragstypen hinzutretenden Elemente völlig zurücktreten, so ist das Rechtsgeschäft nach diesem überwiegenden Typus zu behandeln (zB Mietwaschvertrag, VwGH 18.6.1979, 2330/78, ÖStZB 1980, 40). Für ein solches "Überwiegen" reicht nach VwGH 28.6.1995, 94/16/0045, 0104, aus, dass ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, was zur Folge hat, dass er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden "*rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck*" zu beurteilen ist (Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 Rz 7).

Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr:

Im hier zu beurteilenden Fall ist strittig, ob die im Rahmen der Pacht der Geschäftsräumlichkeiten erfolgte entgeltliche Einräumung des Rechts, ein Restaurant nach dem speziellen System zu betreiben und die damit im Zusammenhang stehenden Franchise-Gebühren zur Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 GebG zu zählen sind oder nicht.

Der Oberste Gerichtshof hat dargestellt, dass der Franchise-Vertrag ein Dauerschuldverhältnis ist, wodurch der Franchisegeber dem Franchisenehmer gegen Entgelt das Recht einräumt, bestimmte Waren und/oder Dienstleistungen unter Verwendung von Name, Marke, Ausstattung usw. sowie der gewerblichen und technischen Erfahrungen des Franchisegebers und unter Beachtung des von diesem entwickelten Organisations- und Werbesystems zu vertreiben, wobei der Franchisegeber Beistand, Rat und Schulung in technischer und verkaufstechnischer Hinsicht gewährt und eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Franchisenehmers ausübt. Charakteristisch für jedes Franchisesystem ist die straffe Organisation. Die Franchisenehmer bleiben jedoch selbständige Unternehmer, die im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handeln. Dazu tritt beim sogenannten Produktfranchising eine Pflicht des Franchisenehmers zum ausschließlichen Warenbezug vom Franchisegeber (Exklusivbindung). Der Franchisevertrag ist also ein Vertrag, durch den eine Marke in Verbindung mit Lizenzen oder Know-how einer anderen Person zur Benützung überlassen wird. Bei einem echten Franchisevertrag treten die 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).

Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 07.10.1985, 85/15/0136 stellte fest, dass in allen Fällen eines echten Franchisevertrages der Franchisenehmer im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt. Darüber hinaus führte er aus, dass ein Franchisevertrag immer nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann. Bei Beurteilung, ob dies der Fall ist, führt er aus, dass *„weder in der Fachliteratur noch in der Rechtsprechung des OGH davon ausgegangen wird, dass die dem amerikanischen Franchising in Europa nachgebildeten Franchise-Verträge so gestaltet sind, dass der Franchise-Nehmer nichts anderes als eine Gewerbeberechtigung in das Vertragsverhältnis einbringt und alles andere einschließlich des vom Franchise-Nehmer zu führenden Unternehmens beigestellt wird. Wenngleich daher der Vertrag in einigen Belangen auch die bei echten Franchise-Verträgen enthaltenen Merkmale aufweist, kann er nicht als Franchise-Vertrag angesehen werden, weil zwar die Urkunde so abgefasst ist, dass jene Vertragsmerkmale, wie sie auch in echten Franchise-Verträgen enthalten sind, formal in den Vordergrund gerückt werden, der Vertrag in Wahrheit aber die Pacht eines Unternehmens in weitestgehendster Weise zum Gegenstand hat.“*

Diesem richtungsweisenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes lag die Frage zugrunde, ob bei Verpachtung einer komplett eingerichteten Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken und einem betriebenen Shop, sowie der Verpflichtung der

Pächter, die darin vertriebenen Waren ausschließlich vom Verpächter zu beziehen, einen zu vergebührenden Pachtvertrag oder einen *Franchisevertrag* darstellen. Dazu hielt der VwGH fest:

„Wird eine komplett eingerichtete Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken in Pacht auf unbestimmte Zeit gegeben, wobei der zu entrichtende Pachtzins als Anteil am Umsatz der Tankstelle vereinbart ist, so kann daran, dass mit diesem Vertrag ein reines Pachtverhältnis begründet wurde, nichts ändern, auch nicht, dass der Verpächter die von ihm erzeugten und vertriebenen Waren zu liefern verpflichtet ist und die Pächter ihrerseits verpflichtet sind, im wesentlichen nur Waren des Verpächters zu vertreiben. Beim echten Franchise-Vertrag treten die 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 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 beigelegt werden (Miete).

Folgt man obigen Ausführungen, so handelt es sich im vorliegenden 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 Satz 2 GebG auch der Inhalt dieser Urkunden bei der Auslegung der Schrift zu berücksichtigen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126 sind getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung

beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

Die Gebührenpflicht setzt voraus, dass über das Rechtsgeschäft zu Beweis Zwecken eine Schrift, eine (förmliche) Urkunde errichtet wird. Ist der Inhalt der Schrift geeignet, über ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft Beweis zu machen, wird die Gebührenpflicht ausgelöst. Nicht die Beurkundung, sondern das Rechtsgeschäft selbst ist Gegenstand der Abgabenerhebung (VwGH 16.12.2010, 2009/16/0271).

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 Pächträumlichkeiten auf, wird entgegengehalten, dass nach dem schriftlich festgelegten Urkundeninhalt die Verpachtung gemäß Art. 3 *Benützung des Pachtgegenstandes* des Pachtvertrages ausschließlich zu dem Zweck erfolgte, der Bf. Räumlichkeiten (samt Parkplatzflächen) zum Betrieb eines bestimmten Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung eines bestimmten Restaurants nach dem speziellen System wurde der Bf. mit dem gesondert abgeschlossenen Franchise-Vertrag eingeräumt. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist dadurch gegeben, dass sowohl Pacht- als auch Franchisevertrag am 22. Jänner 2016 zwischen denselben 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 wären. Im Pachtvertrag wird vielmehr mehrmals auf den Franchisevertrag Bezug genommen - so in dessen Art. 3 *Benützung des Pachtgegenstandes Punkt 1* bis 3, wonach mit dem Pachtvertrag zwar die Räumlichkeiten zur Führung eines Restaurants in Bestand gegeben wurde, das Recht auf Führung des Restaurants in dem gesondert abgeschlossenen Franchisevertrag eingeräumt wurde, im Art. 5 *Weitere Pflichten des Pächters* Punkt 1, wonach sich der Pächter verpflichtet, ein bestimmtes Restaurant in den Pächträumen nachhaltig zu betreiben und es zu den im Franchisevertrag festgelegten Geschäftsstunden offen zu halten sowie im Art. 9 *Beendigung des Pachtverhältnisses* Punkt 2, wonach die Vertragsteile vereinbaren, dass der Pächter bei Beendigung des Franchisevertrages nicht mehr zum Betrieb des bestimmten Restaurants berechtigt ist. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung des Pachtvertrages zum gleichen Stichtag. Schließlich tritt der Pachtvertrag gemäß Art. 12 *Allgemeine Regelungen* Punkt 12 nicht vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft.

Der Bf. werden mit dem Franchisevertrag vom 22. Jänner 2016 zwar Markenrechte, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers gegen Entgelt überlassen, jedoch bezeichnen die Vertragsteile in § 2 *Gegenstand des Vertrages* die Einräumung des Rechts, das Restaurant in den von der Bf. mit gesondertem Vertrag gepachteten

Räumlichkeiten nach dem speziellen System zu betreiben, als Gegenstand des Franchisevertrages. Für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages ist der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über das Restaurant Bedingung (§ 15 *Allgemeine Regelungen* 10).

Zusammengefasst besteht der für die Bestandvertragsgebühr wesentliche Zusammenhang des Franchisevertrages zum Pachtvertrages darin, dass die Bf. die Räumlichkeiten, nämlich das Restaurant und dessen Einrichtung, von derselben „Geberin“ gepachtet hat und laut Franchisevertrag die Bf. das Restaurant auch führen kann. Es kann der Franchisevertrag mit dem „Businesskonzept“ zur Führung des Restaurants nach dem speziellen System und auch der Pachtvertrag über die Pacht der Räumlichkeiten mit Restaurant und Einrichtung je für sich alleine nicht bestehen. Beide Verträge hängen in einer Art *conditio sine qua non* zusammen. Der jeweilige Interessent ist zwar in seiner Entscheidung frei, einen solchen Pacht- und Franchisevertrag mit der „Geberin“ abzuschließen, er kann jedoch nur Bestandnehmer werden, wenn er sich verpflichtet, zusätzlich zum Pachtvertrag den Franchisevertrag abzuschließen. (VwGH 20.1.1992, 90/15/0074 – Stille Einlage + Darlehen).

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 5 *Weitere Pflichten des Pächters* Punkt 1) des Pachtvertrages getroffene Vereinbarung einer Betriebspflicht dar. Das Vorliegen einer solchen stellt im Allgemeinen das wichtigste Kriterium eines Pachtvertrages dar, sofern dies auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (VwGH 26.02.1993, 91/17/0119; VwGH 20.02.2000, 95/14/0033). Wie bei dem, dem Erkenntnis des BFG 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. In diesem Sinne erging auch bereits das Erkenntnis des BFG 02.05.2019, RV/7104313/2015.

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises.

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

Zum Beschwerdevorbringen, dass urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge (denen ein

Franchisevertrag im Wesentlichen entspricht) gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG ausdrücklich gebührenbefreit seien, wird folgendes ausgeführt. 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 Bf. zu leistende Entgelt auf Grund des Pacht- und Franchisevertrages stellt einen einheitlichen Preis dar, der als einheitlicher Pachtzins zu qualifizieren ist, den die Bf. als Pächterin und Franchisenehmerin für die Überlassung der Nutzung des Gesamtunternehmens samt Know-how, bestehend aus der Zurverfügungstellung eines umfassenden Restaurant-Systems zu entrichten hat. Bei der Verpflichtung zur Entrichtung der Franchisegebühren handelt es sich um eine Leistung des Bestandnehmers, die zum "Wert" des 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 der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen, denn diese Leistungen ermöglichen und erleichtern den widmungsgemäßen Betrieb des Unternehmens.

Im vorliegenden Fall, insbesondere im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 07.10.1985, 85/15/0136, worin dieser feststellt, dass ein Franchisevertrag immer nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann, bildet auch die Franchisegebühr einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr.

Die Bemessungsgrundlage war daher unter Berücksichtigung der von der Bf. bekannt gegebenen Aufstellung zu ermitteln. Dem Beschwerdevorbringen der Bf. wurde hinsichtlich der doppelten Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr stattgegeben.

Die von der Bf. bekanntgegebene Aufstellung von Basispacht, Umsatzpacht, Franchisegebühr, Werbegebühr und Betriebskosten für 18 Monate betrug 1,310.547,26 und enthielt bereits, ebenfalls laut Aufstellung, die Umsatzsteuer. Neuberechnung der „Bemessungsgrundlage laut Anfragenbeantwortung vom 31.10.2017“

1,310.547,26: 18 = durchschnittliches Monatsentgelt 72.808,18 Euro	x 36 (unbestimmte Dauer) = 2,621.094,48	
Versicherung 1.301,28: 18 = 72,27 Euro	x 36 (unbestimmte Dauer) = 2.602,44	
Einmalbetrag Franchise-Vertrag 13.500 zzgl. USt 20% = 16.200,00	16.200,00	
	Bemessungsgrundlage: 2,639.896,92	
	gemäß § 33 TP 5 GebG x1% =	26.398,97

Aus all diesen Gründen erfolgte dem Grunde nach eine Abweisung, weil das von der Bf. zu leistende Pacht- und Franchiseentgelt einen einheitlichen Preis für die Überlassung der Nutzung eines umfassenden „Restaurant-System“ iS eines Gesamtunternehmens darstellt, der insgesamt der Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG iVm § 17 Abs. 1 Satz 2 GebG zu unterziehen war. Die betragsmäßige Stattgabe erfolgte wegen der doppelten Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr im Sinn der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes.

5. Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die getroffene Entscheidung entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes 07.10.1985, 85/15/0136 und des BFG 26.07.2016, RV/7100282/2010, weshalb eine Revision nicht für zulässig erachtet wird.

Grundsätzliche Rechtsfragen wurden nicht aufgeworfen.

