

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch taxbert & Partner Steuerberatung GmbH, Dietrichgasse 14B Tür 6, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 26. Juni 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 30. April 2018 betreffend Gebühren Pachtvertrag Erfassungsnummer ***, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 30. April 2018 wurde von der belangten Behörde die Gebühr für den Pachtvertrag *** vom 17. April 2014 mit der D GmbH mit 10.354,06 Euro festgesetzt. In der Begründung führte die belangte Behörde die Berechnung für die Bemessungsgrundlage an. Demnach seien diese die Mindestpacht inkl. USt iHv 17.040,- Euro, die durchschnittliche monatl. Umsatzpacht iHv 1.362,78 Euro, die durchschnittliche monatl. Franchisegebühr iHv 6.864,07 Euro, die durchschnittlichen monatl. Betriebskosten iHv 3.465,48 Euro sowie die durchschnittliche Versicherung iHv 29,96 Euro. Das Gesamtentgelt betrage daher 28.761,29 Euro, mal 36 (Dauer) führe dies zu einer Bemessungsgrundlage iHv 1.035.406,44 Euro.

Mit Schreiben vom 26. Juni 2018 erhob der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers dagegen Beschwerde.

Zur Begründung führte dieser aus, dass die D GmbH, die Vertragspartnerin des Beschwerdeführers, der belangten Behörde den Abschluss eines als „Pacht-Vertrag“ betitelten

Bestandvertrags vom 17.04.2014 über ein Bestandsobjekt am Standort *** Wien, zur Vergebühung angezeigt habe.

Mit Schreiben vom 10.1.2018 sei die D GmbH aufgefordert worden, eine Kopie des zwischen der D GmbH und dem Beschwerdeführer abgeschlossenen Franchisevertrags zu übermitteln. Als Begründung sei angeführt worden, dass Pachtvertrag und Franchisevertrag in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, weshalb vom Vorliegen eines einheitlichen Rechtsgeschäftes auszugehen sei.

Es bestehe jedoch kein wirtschaftlicher Zusammenhang der beiden Verträge. Gem. § 33 TP 5 GebG würden Bestandverträge iSv §§ 1090ff ABGB einer Vergebühung iHv 1 % ihres Wertes unterliegen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen zählen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Zur Beurteilung des „Werts“ eines Bestandvertrags sei daher zu fragen, ob eine Leistung für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart worden sei. Abzustellen sei auf das Austauschverhältnis zur Einräumung des Benutzungsrechtes, 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.

Aus dem „Wert“ als Gebührenbemessungsgrundlage müsse ausscheiden, was nicht (in zivilrechtlicher Sicht) Entgelt für das konkrete gebührenpflichtige Rechtsgeschäft sei, sondern Gegenleistung für ein anderes Rechtsgeschäft. Diese grundlegende Prämisse sei selbst dann zu berücksichtigen, wenn zwei Rechtsgeschäfte in einer Urkunde beurkundet würden, sodass z.B. ein Werklohn, der das Entgelt für einen mitbeurkundeten Werkvertrag darstelle (§ 17 Abs. 1) mit einem Bestandvertrag und seinem „Wert“ nichts zu tun hätten. Selbst wenn ein Bestandvertrag mit einem anderen Vertrag dergestalt gekoppelt sei, dass der Bestandgeber ohne gleichzeitigen Abschluss des anderen Vertrags den Bestandvertrag nicht abschließe, so seien für die Bemessung der Bestandvertragsgebühr dennoch nur jene Leistungen relevant, die als Entgelt für die Überlassung des Bestandsobjektes zu erbringen seien.

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 Franchisenehmer zu qualifizieren und weise damit 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 darstelle.

Von den beiden zwischen den Vertragsteilen abgeschlossenen Verträgen sei der Franchisevertrag der wesentlichere. Diesem komme wirtschaftlich die Hauptbedeutung zu. Daher werde der Pachtvertrag abgeschlossen, um einen Franchisevertrag zu erhalten und nicht

der Franchisevertrag abgeschlossen, um die Nutzungsrechte am Pachtobjekt zu erlangen. Dies ergebe sich alleine daraus, dass der Beschwerdeführer nur aus der Tätigkeit als Franchisenehmer seine Umsätze erwirtschaftete und nicht als Pächter. Keinesfalls könne daher der Abschluss des Franchisevertrages und damit die Übernahme der unter dem Franchisevertrag geschuldeten Leistungen als Entgelt für die Einräumung der Pachtrechte angesehen werden.

Hieraus erhelle, dass die Leistungspflichten aus dem Franchisevertrag nichts mit dem „Wert“ des Pachtvertrags im gebührenrechtlichen Sinn zu tun hätten.

Die Franchisegebühr und sonstige Leistungspflichten des Franchisenehmers aus dem Franchisevertrag (wie z.B. die einmalig zu entrichtende Eintrittsgebühr gem. § 6 Abs. 2 des Franchisevertrags) seien folglich nicht in die Bemessungsgrundlage für die auf den Pachtvertrag entfallende Rechtsgeschäftsgebühr miteinzubeziehen.

Als Ausfluss des Urkundenprinzips des § 17 Abs 1 GebG sei für die Bemessung der für ein bestimmtes Rechtsgeschäft jeweils anfallenden Gebühr allein der Inhalt der die Rechtsgebühr auslösenden Schrift (hier also des Pachtvertrags) maßgeblich. Tatsachen, die aus der betreffenden Urkunde nicht hervorgehen würden, seien daher für die rechtliche Beurteilung unbeachtlich.

Zwar bestimme § 17 Abs 1 Satz 2 GebG, dass zum Urkundeninhalt auch der Inhalt jener Schriften zähle, auf die das gebührenpflichtige Geschäft Bezug nehme, doch greife die Bestimmung ihrem Wortlaut nach nur dann, wenn diese Bezugnahme die betreffenden Schriften zum rechtsgeschäftlichen Inhalt der Bezug nehmenden Urkunde mache.

Der Pachtvertrag enthalte keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag, über welchen dieser (auch nur teilweise) zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Pachtverhältnisses erhoben würde. Bloße Erwähnungen des Franchisevertrages im Pachtvertrag - wie vereinzelt vorhanden - würden nicht ausreichen, um die Rechtsfolge des § 17 Abs 1 Satz 2 GebG auszulösen.

Mangels rechtlich relevanter Bezugnahme des Pachtvertrags auf den Franchisevertrag im Sinne des § 17 Abs 1 GebG sei der Inhalt des Franchisevertrags sohin aber nicht als Teil der Pachtvertragsurkunde zu qualifizieren, weshalb im Sinne des gebührenrechtlichen Urkundenprinzips bei der Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr für den Pachtvertrag nicht auf den Franchisevertrag Rücksicht genommen werden dürfe.

Im Lichte der geltenden Rechtslage sei völlig unzweifelhaft, dass Franchiseverträge keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen würden, da das GebG keinen entsprechenden Tatbestand vorsehe.

Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzenverträge (denen ein Franchisevertrag im Wesentlichen entspreche) seien gem. § 33 TP5 Abs. 4 Z.2 GebG ausdrücklich gebührenbefreit.

Würde man im Lichte der dargestellten rechtlichen und wirtschaftlichen Trennung der diskussionsgegenständlichen Verträge (Pachtvertrag und Franchisevertrag) tatsächlich die Auffassung vertreten, die Leistungspflichten des Franchisenehmers aus dem Franchisevertrag seien in die Bemessungsgrundlage für die Vergebühnung des Pachtvertrags mit einzubeziehen, so würde man damit im Ergebnis ein an sich gebührenfreies Rechtsgeschäft (eben den Franchisevertrag) mittelbar – und, wie bereits weiter oben dargestellt, ohne Grundlage in Gesetz oder Rechtsprechung – unter klarer Verletzung des verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips (Art 18 B-VG) einer Gebühr unterwerfen.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde würde im Ergebnis überall dort, wo Franchisenehmer gleichzeitig auch Bestandnehmer ihres Franchisegebers wären, zu dem Umstand führen, dass die Franchiseentgelte bei der Bemessung der Bestandvertragsgebühr stets zwingend mit zu berücksichtigen wären. Diese Auffassung unterstelle § 33 TP 5 GebG einen unsachlichen und damit gleichheitswidrigen Inhalt.

Eingedenk der wirtschaftlichen Realität der Franchisesysteme in Österreich seien Franchisenehmer in der Regel – mangels ausreichenden eigenen Vermögens – zur Inbestandnahme geeigneter Räumlichkeiten zwecks Führung ihrer Franchisebetriebe gezwungen.

Würde ein Bestandvertrag vor diesem Hintergrund zwischen dem Franchisenehmer und einem vom Franchisegeber verschiedenen Dritten abgeschlossen (was in der Praxis den Regelfall darstelle) so würde niemand ernsthaft daran zweifeln, dass zwischen dem Bestandvertrag mit dem betreffenden Dritten und dem Franchisevertrag mit dem Franchisegeber keine gebührenrechtlich relevante wirtschaftliche Verbindung bestehe. Dies eben deshalb, weil Bestandvertrag und Franchisevertrag inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungskreise betreffen würden und daher eben nicht zusammenhängen würden.

Für eine rechtlich differenzierte Behandlung der soeben beschriebenen Konstellation (also Abschluss von Franchisevertrag und Bestandvertrag mit jeweils verschiedenen Vertragspartnern) gegenüber einem Sachverhalt, in welchem der Franchisenehmer nicht von einem Dritten, sondern direkt vom Franchisegeber die Nutzungsrechte an den benötigten Bestandsräumlichkeiten eingeräumt erhalte, existiere keine objektive Rechtfertigung: in beiden Szenarien miete oder pachte der Franchisenehmer, weil er über keine eigenen geeigneten Räumlichkeiten verfüge. In beiden Szenarien habe die Inbestandnahme des Bestandobjekts inhaltlich nichts mit der völlig getrennt zu beurteilenden Ausgestaltung des Franchiseverhältnisses zwischen Franchisegeber und -nehmer zu tun. Zwei sohin inhaltlich identische Sachverhalte aber einmal (im Falle des Vertragsschlusses mit einem Dritten) als

gebührenrechtlich unbedenklich und einmal (im Falle des Vertragsschlusses mit dem Franchisegeber) als gebührenrechtlich relevant zu qualifizieren, sei im Lichte des Art 7 B-VG verfassungsrechtlich unzulässig, da gleichheitswidrig.

Auch in verfassungskonformer Auslegung des § 33 TP 5 GebG sei daher festzuhalten, dass eine Einbeziehung der einmaligen Franchisegebühr gem. § 6 Abs 2 des Franchisevertrags in die Gebührenbemessungsgrundlage für den Pachtvertrag nicht zulässig sei.

Aus allen vorangeführten Gründen sei die seitens der belangten Behörde vertretene Rechtsauffassung, Pachtvertrag und Franchisevertrag seien in ihrer Gesamtheit für die Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr betreffend den Pachtvertrag relevant, unrichtig und führe zur gesetz- und verfassungswidrigen rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts.

Richtig sei demgegenüber vielmehr, dass allein die im Pachtvertrag selbst vereinbarten Leistungspflichten als „Wert“ des Bestandverhältnisses gem. § 33 TP 5 GebG zu berücksichtigen seien.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Einbeziehung des Werts der Leistungen des Beschwerdeführers aus dem Franchisevertrag in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrags (laufende Franchisegebühr und einmalige Eintrittsgebühr iHv 6.864,07 Euro x 36 Monate = 247.106,52 Euro gem. § 6 Abs 2 des Franchisevertrags) sei daher unzulässig, sodass der angefochtene Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet sei.

Die sich aus der Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag in die Bemessungsgrundlage ergebende Überzahlung an Bestandvertragsgebühr betrage 2.471,07 Euro.

Der Beschwerdeführer stelle daher den Antrag das Bundesfinanzgericht möge den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass der Wert der Leistungen, die der Beschwerdeführer unter dem Franchisevertrag vom 17.04.2014 zu erbringen habe, nicht in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrags miteinbezogen werde und daher die Rechtsgeschäftsgebühr auf Grundlage einer entsprechend verringerten Bemessungsgrundlage von 788.299,92- Euro mit einem Betrag von 7.883,00 Euro neu festgesetzt werde.

In eventu beantrage der Beschwerdeführer den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die belangte Behörde zurückzuverweisen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. Juli 2018 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung führte diese aus, dass die Verpachtung

im gegenständlichen Fall ausschließlich zu dem Zweck erfolgt sei, dem Pächter den Pachtgegenstand zum Betrieb eines D Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht zur Führung des Restaurants werde in einem gesondert abgeschlossenen Franchisevertrag eingeräumt.

Bei einem echten Franchisevertrag würden die Bestandsvertragselemente in den Hintergrund treten und sich bestenfalls auf die Nutzung von Know-how, Marken- und Warenzeichen beziehen. Im Erkenntnis vom 7.10.1985, 85/15/0136 habe der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgeführt: *„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 sei mit dem diesem VwGH-Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall durchaus vergleichbar.

Getrennt abgeschlossene Verträge seien dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen würden und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestehe (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098; 16.10.2003, 2003/16/0126).

Zwischen Franchise-Vertrag und Pacht-Vertrag bestehe ein derartiger enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang. Im gegenständlichen Fall liege die Verpachtung eines Unternehmens, keinesfalls ein gebührenfreier Markenlizenzvertrag vor.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2018 beantragte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 17. April 2014 wurde ein Pachtvertrag zwischen der D GmbH als Verpächterin einerseits und dem Beschwerdeführer als Pächter andererseits geschlossen. Die Verpachtung erfolgte ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter den Pachtgegenstand zur Führung eines D Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Das Recht der Führung eines solchen Restaurants wurde dem Beschwerdeführer als Pächter in einem gesonderten Franchisevertrag eingeräumt, der am selben Tag wie der Pachtvertrag zwischen denselben Parteien geschlossen wurde.

Der Pachtvertrag nimmt mehrmals Bezug auf den Franchisevertrag.

Pachtvertrag vom 17. April 2014 (Auszüge):

Art. 3 Abs. 1:

„Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten und die dazugehörigen Verkehrs- und Parkplatzflächen zum Betrieb eines D Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung eines D Restaurants wird dem Pächter mit dem gesondert abzuschließenden Franchise-Vertrag eingeräumt.

Der Pächter darf somit den Pachtgegenstand nur zur Führung eines Restaurants nach dem D-System benutzen, und zwar nur zum Verkauf der im Franchise-Vertrag genannten Speisen und Getränke.“

Art. 4 Abs. 11:

„Soweit in diesem Vertrag oder in einer Zusatzvereinbarung nicht Abweichendes bestimmt ist, bewirken weder die vollständige noch die teilweise Zerstörung des Pachtgegenstandes oder des Gebäudes in dem er sich befindet, noch die vollständige oder teilweise Zerstörung der Beschädigung einzelner Teile oder des Einrichtungs- und Ausstattungszubehörs durch Feuer oder Naturgewalt oder sonstiger Ereignisse - gleichgültig, ob hieran ein Verschulden mitgewirkt hat oder nicht - eine Beendigung dieses Vertrages. Soweit in diesen Fällen nicht die Verpflichtung des Pächters zur Instandhaltung und Instandsetzung aufgrund der vorstehenden Absätze eingreift, wird der Verpächter die Wiederherstellung veranlassen, wenn der Wiederaufbau nicht an höherer Gewalt, am Hauseigentümer oder an sonstigen, unverschuldeten Umständen scheitern.

Hat der Verpächter innerhalb von 9 Monaten nach dem Schadensfall oder der Zerstörung den Pachtgegenstand nicht so wiederhergestellt, dass der Pächter die ihm in diesem Vertrag und dem Franchise-Vertrag zustehenden Rechte und obliegenden Pflichten ausüben kann, so haben beide Vertragsteile das Recht, den Vertrag fristlos aufzulösen. Die vorgenannte Frist von 9 Monaten verlängert sich um die Zeit, die wegen Streiks, unvorhergesehener Ereignisse oder sonstiger Material- und Arbeitskräftemangel die Wiederherstellung verhindert. Sollte jedoch die Wiederherstellung binnen 12 Monaten nach dem Schadensfall oder der Zerstörung nicht vollendet sein, so hat der Pächter auf jeden Fall das Recht, den Pacht-Vertrag aufzulösen.“

Art. 5 Abs. 1:

„Der Pächter verpflichtet sich, ein D Restaurant im Pachtgegenstand nachhaltig und sorgfältig zu betreiben und es zu den im Franchise-Vertrag festgelegten Geschäftsstunden offenzuhalten.

Der Pächter hat weiters dafür Sorge zu tragen, dass der Ruf und das Ansehen des Verpächters und/oder des D-Systems nicht gefährdet oder beeinträchtigt werden.“

Art. 9 Abs. 2:

„Dieses Pachtverhältnis unterliegt als Pacht-Vertrag nicht den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes. Sollte jedoch aus welchem Grunde immer, insbesondere durch Gesetzesänderung oder Judikatur das vorliegende Vertragsverhältnis zur Gänze oder auch nur teilweise als dem Mietsrechtsgesetz unterliegend angesehen werden, vereinbaren die Vertragsteile analog zu den im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geltenden Bestimmungen des § 30 Abs. 2 Zif. 13 MRG, dass die Beendigung des Franchise-Vertrages zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber aus welchem Grunde immer, einen wichtigen Kündigungsgrund darstellt.“

Art. 12 Abs. 12:

„Dieser Vertrag tritt erst nach rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber vorgesehenen Franchise-Vertrages in Kraft.“

Franchise-Vertrag vom 17. April 2014 (Auszüge):

Art. 15 Abs. 10:

„Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand dieses Vertrages ist 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.“

Das Gesamtentgelt beträgt 28.761,29 Euro.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend den unstrittigen Urkundeninhalt des Pacht- und des Franchisevertrages ergeben sich aus dem Verwaltungsakt. Die Berechnung des Gesamtentgelts ergibt sich aus der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung durch den Beschwerdeführer. Die Berechnung der Höhe der Gebührenschuld durch die belangte Behörde ist insoweit unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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.

Mit Erkenntnis vom 2.5.2019, RV/7104313/2015 hat das Bundesfinanzgericht zur Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage Folgendes ausgesprochen:

„Im hier zu beurteilenden Fall ist darüber hinaus strittig, ob die im Rahmen der Pachtung erfolgte entgeltliche Einräumung des Rechts, ein Restaurant nach dem Prinzip zu betreiben, einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 GebG bildet oder ob dies als gebührenfreier Franchise-Vertrag anzusehen ist.

Der Franchise-Vertrag ist ein Dauerschuldverhältnis, wodurch der Franchisegeber dem Franchisenehmer gegen Entgelt das Recht einräumt, bestimmte Waren und/oder Dienstleistungen unter Verwendung von Name, Marke, Ausstattung usw. sowie der gewerblichen und technischen Erfahrungen des Franchisegebers und unter Beachtung des von diesem entwickelten Organisations- und Werbesystems zu vertreiben, wobei der Franchisegeber Beistand, Rat und Schulung in technischer und verkaufstechnischer Hinsicht gewährt und eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Franchisenehmers ausübt.

Charakteristisch für jedes Franchisesystem ist die straffe Organisation. Die Franchisenehmer bleiben jedoch selbständige Unternehmer, die im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handeln. Dazu tritt beim sogenannten Produktfranchising eine Pflicht des Franchisenehmers zum ausschließlichen Warenbezug vom Franchisegeber (Exklusivbindung).

Der Franchisevertrag ist also ein Vertrag, durch den eine Marke in Verbindung mit Lizenzen oder Know-how einer anderen Person zur Benützung überlassen wird. Bei einem echten

Franchisevertrag treten die Bestandvertragsselemente in den Hintergrund und beziehen sich bestenfalls auf die Nutzung des Knowhow von Marken und Warenzeichen. (OGH 26.4.1994, 4 Ob 535/94, Miet 46.088/11 mwN).

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

Diesem richtungsweisenden Erkenntnis des VwGH lag die Frage zugrunde, ob bei Verpachtung einer komplett eingerichteten Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken und einem betriebenen Shop, sowie der Verpflichtung der Pächter, die darin vertriebenen Waren ausschließlich vom Verpächter zu beziehen, einen zu vergebührenden Pachtvertrag oder einen Franchisevertrag darstellen. Dazu hielt der VwGH fest:

„Wird eine komplett eingerichtete Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken in Pacht auf unbestimmte Zeit gegeben, wobei der zu entrichtende Pachtzins als Anteil am Umsatz der Tankstelle vereinbart ist, so kann daran, dass mit diesem Vertrag ein reines Pachtverhältnis begründet wurde, nichts ändern, auch nicht, dass der Verpächter die von ihm erzeugten und vertriebenen Waren zu liefern verpflichtet ist und die Pächter ihrerseits verpflichtet sind, im wesentlichen nur Waren des Verpächters zu vertreiben. Beim echten Franchise-Vertrag treten die Bestandvertragsselemente in aller Regel in den Hintergrund. Wenn aber bei echten Franchise-Verträgen überhaupt Bestandvertragsselemente enthalten sind, so werden sie sich bestenfalls auf die Nutzung von Know-how von Marke und Warenzeichen und dergleichen mehr beziehen, nicht aber wie im gegenständlichen Fall auf die Pacht eines ganzen Unternehmens. Die weiteren vertraglichen Verpflichtungen des Verpächters, die Pächter unter anderem zu schulen, zu unterweisen und dergleichen mehr, sowie sein Know-how mit dem Recht zur Benützung des gesamten C-Systems ihnen zur Verfügung zu stellen, bewirken keine Änderung in der Beurteilung des Vertrages. Es ist nämlich nicht einzusehen, warum derartige Vertragselemente nicht Gegenstand eines Unternehmenspachtvertrages sein können, zumal

keine der in dem gegenständlichen Vertrag enthaltenen Vereinbarungen nicht in einem Unternehmenspachtvertrag enthalten sein darf.“

Für die Unterscheidung zwischen Geschäftsraummiete und Unternehmenspacht lassen sich fest anwendbare Regeln nicht aufstellen. Es kommt nach der Rechtsprechung vielmehr auf die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles an. Maßgebend ist, wenn für die Betriebszwecke geeignete Räume vorhanden sind, für welche der beiden Möglichkeiten (Raummiete oder Unternehmenspacht) sich die Vertragsparteien entschieden haben, wobei es darauf ankommt, ob ein lebendes Unternehmen (Pacht) oder bloß Geschäftsräume in Bestand gegeben und Einrichtungsgegenstände beigestellt werden (Miete).

Folgt man obigen Ausführungen, so handelt es sich im streitgegenständlichem Fall um die Verpachtung eines Unternehmens, die der Vergebührung einschließlich der Franchisegebühren nach § 33 TP 5 GebG unterliegt.

Der Urkundeninhalt ist in einer Gesamtschau aller in der Urkunde enthaltenen Bestimmungen zu ermitteln. Sofern auf andere Urkunden Bezug genommen wird, ist wegen ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 17 Abs. 1 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 D Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Das Recht auf Führung eines D Restaurants nach dem D 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 17.4.2014 zwischen den gleichen Vertragspartnern abgeschlossen wurden.

Nicht gefolgt werden kann dem Beschwerdeführer 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, in Art. 4 Abs. 11 betreffend Instandhaltung und Instandsetzung, in Art. 5 wonach sich der Pächter verpflichtet, ein D Restaurant in den Pachträumen nachhaltig zu betreiben und es zu den im Franchisevertrag festgelegten Geschäftsstunden offen zu halten sowie im Art. 9 Abs. 2 wonach die Vertragsteile vereinbaren, dass der Pächter bei Beendigung des Franchisevertrages nicht mehr zum Betrieb des D 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 5 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 D undenkbar.

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

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. Fellner, aaO, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG).

Auch wenn im vorliegenden Fall Pacht- und Franchisevertrag in getrennten Urkunden geregelt wurden, war tatsächlich ein lebendes Unternehmen (im weitesten Sinn) Gegenstand des Bestandvertrages. Es hat stets nur darauf anzukommen, welchen Umständen die größere wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Neben den Räumlichkeiten wurde dem Pächter auch das beigestellt, was wesentlich zum Betrieb eines Unternehmens und dessen wirtschaftlichen Fortbestand gehört, beispielsweise die Betriebsmittel, ein Businesskonzept, Know-how Rechte, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit, weshalb die Pacht des Unternehmens nicht unberücksichtigt bleiben kann. Bei diesem festgestellten engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen Pacht- und Franchisevertrag geht das Bundesfinanzgericht von einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den zu entrichtenden Franchisegebühren und der Überlassung der Pachträumlichkeiten aus, weshalb diese Gebühren einen Teil des Preises und damit der Gebührenbemessungsgrundlage bilden.

Das von der Pächterin zu leistende Entgelt auf Grund des Pacht- und Franchisevertrages stellt einen einheitlichen Preis dar, der als einheitlicher Pachtzins zu qualifizieren ist, den die Pächterin für die Überlassung der Nutzung des Gesamtunternehmens samt Know-how, bestehend aus der Zurverfügungstellung eines umfassenden Restaurant-Systems - nämlich dem D 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 Beschwerde gegen das Erkenntnis des BFG vom 2.5.2019, RV/7104313/2015, zur Einbeziehung von Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage 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 des BFG vom 2.5.2019, RV/7104313/2015 zitiert sind. Aus Art. 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 D System benutzen 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 D Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zum Betrieb eines D Restaurants, 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 von der belangten Behörde die auf Grund des Franchisevertrages zu erbringenden Leistungen bei Bemessung der Bestandvertragsgebühr zu Recht einbezogen.

Die korrekte Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Berechnung der Gebührenschuld unter dieser Prämisse durch die belangte Behörde wurde vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 7.10.1985, 85/15/0136). Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 3. März 2022