

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R als Vorsitzende, die Richterin Dr. R1 als beisitzende Richterin, Name als fachkundige Laienrichterin und Name1 als fachkundigen Laienrichter, in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 17.07.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 09.06.2015, ERFNR x betreffend Gebühren nach der am Bundesfinanzgericht in Wien am 25. April 2019 über Antrag der Partei (§ 78 BAO i.V.m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin sowie von Namen3 für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Gebühr für das gegenständliche Rechtsgeschäft wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit 1% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 2.422.135,92, das sind EUR 24.221,35 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Am 08. April 2010 wurde zwischen der Fa GmbH als Verpächterin und Name4 sowie der Y Gesellschaft m.b.H. als Pächter (Beschwerdeführerin, Bf) ein Pachtvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt abgeschlossen:

"Definitionen

Restaurant: Unter Restaurant ist das auf Grund des Franchise-Vertrages von einem der Pächter oder beiden Pächtern in den Pachträumlichkeiten in Ort ausgeübte Gastgewerbe nach dem Prinzip zu verstehen.

Franchise-Geber: Jene Gesellschaft des Firma Konzerns, mit welcher die Pächter den Franchise-Vertrag abgeschlossen haben. Der Franchise-Geber kann- muss aber nicht- mit dem Verpächter ident sein.

Franchise-Vertrag: Jener Vertrag zwischen dem Franchise-Geber und dem Pächter, welcher dem Pächter das Recht einräumt, das Restaurant nach dem Prinzip zu betreiben.

Art. 1 Pachtgegenstand, Pachtvereinbarung

- 1) *Der Verpächter ist Mieter der Liegenschaft EZ x1 samt den von der Bestandgeberin darauf errichteten Baulichkeiten und Außenanlagen.*
- 2) *Das vom Verpächter in Bestand genommene Mietobjekt wurde von diesem zu einem Firma Restaurant ausgestattet.*
- 3) *Gegenstand dieses Pachtvertrages sind die umschriebenen Pachträume an dem bezeichneten Standort samt den dazugehörigen Außenanlagen sowie Parkplätzen und Verkehrsflächen.*

Art.2 Pachtzeit:

- 1) *Das Pachtverhältnis beginnt mit Übergabe des Pachtgegenstandes an den Pächter.*
- 2) *Das Pachtverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, Es kann von den Vertragsparteien unter Einhaltung einer Frist von einem Monat zum Ende eines jeden Kalendermonats gekündigt werden.*
- 3) *Der Pächter verzichtet auf die Dauer bis zum 31.01.2030 auf eine Kündigung und erklärt bereits jetzt das Pachtverhältnis zum 31.01.2030 aufzukündigen.*

Art 3: Benützung der Pachträume

- 1) *Der Pächter darf den Pachtgegenstand nur zur Führung eines Restaurants nach dem Prinzip benützen, und zwar nur zum Verkauf der im Franchise-Vertrag benannten Produkte.*
- 2) *Der Pächter darf den Pachtgegenstand ohne schriftliche Zustimmung des Verpächters keinem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich zum Gebrauch überlassen.*

Nach den im Art. 4 des Pachtvertrages umschriebenen Instandsetzungs- und Instandhaltungspflichten des Pächters verpflichtet sich der Pächter nach Art. 5 1) in den Pachträumen ein Firma Restaurant nachhaltig und sorgfältig zu betreiben und es zu den im Franchisevertrag festgelegten Geschäftsstunden offenzuhalten.

Art. 7 1): Der Pächter übernimmt gegenüber dem Verpächter die Verpflichtung, auf seine Kosten während der gesamten Dauer dieses Pachtvertrages eine Pachtzinsversicherung (Betriebsunterbrechungsversicherung) für den vertraglichen Pachtzins sowie eine umfassende Allgefahrenversicherung abzuschließen.

Art. 8 Pachtzins: Der vereinbarte Pachtzins beträgt 15 % der Bruttoeinkünfte, die der Pächter erzielt hat, mindestens aber den jedenfalls zu bezahlenden Grundpachtzins in Höhe von monatlich EUR 25.000 plus Umsatzsteuer. Soweit der vereinbarte Umsatzpachtzins für den Zeitraum von mindestens einem Kalendermonat höher ist als der Grundpachtzins für den gleichen Zeitraum ist er anstelle des Grundpachtzinses zu bezahlen. Es ist ausdrücklicher Wille der Vertragsparteien, dass den Verpächter keinerlei Nebenkosten im Zusammenhang mit dem Restaurant treffen, sondern dass alle Betriebs- und Nebenkosten für den Pachtgegenstand und den Restaurantbetrieb vom Pächter getragen werden.

Art. 9 Beendigung des Pachtverhältnisses: 1) Das Pachtverhältnis endet durch Kündigung oder vorzeitige Auflösung. 2) Dieses Pachtverhältnis unterliegt als Pachtvertrag

nicht den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes. Endet der Franchisevertrag ist der Pächter zum Betrieb des Firma Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag."

Mit Franchise-Vertrag vom 08.04.2010 gewährte die Fa GmbH als Franchise-Geberin Name4 sowie der Y Gesellschaft m.b.H. (Franchisenehmer) das Recht, ein Restaurant in den mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten zu betreiben (§ 2). Das Prinzip umfasst gewerbliche Schutzrechte, Know-how-Rechte, bestimmte Rechte an Ausstattungen von Waren, Designs und Farbzusammenstellungen, Anlagen für Außenwerbung, Einrichtungsmustern insbesondere für Küchen und Gasträume, Rezepten und Zutaten. Hinsichtlich der Grundsätze und Richtlinien gilt im Hinblick auf den Betrieb von Restaurants nach dem "Prinzip" folgendes: Es werden vom Franchise-Nehmer nur Speisen und Getränke abgegeben, die vom Franchise-Geber ausdrücklich benannt werden. Hinsichtlich der Ausgestaltung des Restaurants sind die Einrichtung, das Layout und die Designs und Farbzusammenstellungen zu verwenden, die dem Franchise-Nehmer von der Franchise-Geberin vorgeschrieben werden. Die Beschwerdeführerin hat sich streng an die von der Franchise-Geberin aufgestellten Vorschriften für Speisen und Getränke sowie an die von der Franchise-Geberin vorgeschriebenen Qualitätsnormen und Richtlinien für Bedienung und Sauberkeit in dem Restaurantbetrieb zu halten. Der Franchise-Nehmer hat mit gesondertem Vertrag die Pachträume und gegebenenfalls deren Einrichtung, sofern er sie nicht erwirbt, zu pachten.

§ 4 Pflichten des Franchise-Nehmers: Der Franchise-Nehmer ist verpflichtet, das ihm nach § 2 Abs. 1 dieses Vertrages zustehende Recht im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszuüben und anzuwenden. Der Franchise-Nehmer hat mit gesondertem Vertrag die Pachträume und gegebenenfalls deren Einrichtung, soferne er sie nicht erwirbt, zu pachten. Gemäß 2)a hat der Franchise-Nehmer auf eigene Rechnung Kücheneinrichtungen, Leuchtschriften und sonstige Ausstattung, Sitzgelegenheiten, jede Art von Werbung, gleich welcher Art, entsprechend den Richtlinien des Franchise-Gebers und dem von dem Franchise-Geber festgelegten und gebilligten Layout zu erwerben und auf Aufforderung des Franchise-Gebers den Einbau unverzüglich vorzunehmen

§ 6 Z 1): Der Franchise-Nehmer zahlt dem Franchise-Geber Franchise-Gebühren für die Erteilung der in § 2 genannten Rechte und für sonstige Leistungen des Franchise-Gebers gegenüber dem Franchise-Nehmer auf Grund dieses Vertrages. Über die laufenden Gebühren hinaus zahlt der Franchise-Nehmer eine einmalige Gebühr iHv EUR 40.000 zuzüglich Umsatzsteuer für die Gewährung der auf Grund des Vertrages eingeräumten Rechte Z3): Der Franchise-Nehmer hat an den Franchise-Geber weiterhin eine laufende Franchise Gebühr zu bezahlen. Sie beträgt 5% seiner Bruttoeinkünfte, die der Franchise-Nehmer infolge des Betriebes des Restaurants nach dem Prinzip auf Grund dieses Vertrages erzielt hat. § 14 Z1): Dieser Vertrag beginnt mit Übernahme des Restaurants, das ist voraussichtlich der 28.04.2010 und ist unkündbar bis zum 31.01.2030 abgeschlossen.

Vorläufiger Bescheid:

Mit vorläufigem Bescheid vom 13.09.2010 wurde der Beschwerdeführerin für den Pachtvertrag eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von EUR 11.880 vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt: monatliche Pacht EUR 2.500 plus Umsatzsteuer plus Betriebskosten (geschätzt) EUR 2500 x 36 (unbestimmte Dauer).

Mit Vorhalt vom 4. November 2014 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, den tatsächlich bezahlten Pachtzins, die Höhe der Betriebskosten und jener der Versicherungen bekannt zu geben. Mit Schreiben vom 09.12.2014 wurden dem Finanzamt die für den Zeitraum April 2010 bis April 2013 entrichteten Beträge von Basispacht, Umsatzpacht, Betriebskosten und Versicherungsprämien mitgeteilt. Mit weiterem Schreiben vom 16.12.2014 wurde darauf verwiesen, dass das Pachtverhältnis bereits am 31.03.2013 geendet habe.

Mit Eingabe vom 17.04.2015 führte die steuerliche Vertretung der Bf. aus, dass kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Pachtvertrag und dem gesondert beurkundeten Franchisevertrag bestehen würde. Der VwGH hätte in diesem Zusammenhang die sogenannte Vertragsgeflechtstheorie entwickelt, welcher zufolge ein ausreichender wirtschaftlicher Konnex nur dann gegeben sei, wenn die Beteiligten trotz formell gesonderter Vereinbarungen in Wahrheit ein einheitliches Geschäft regeln wollen und die zu diesem Zweck geschlossenen Verträge in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen würden. Diese Voraussetzungen würden in concreto nicht vorliegen. Die in Rede stehenden Verträge würden inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungsgegenstände betreffen und wirtschaftlich voneinander unabhängig sein. Der Pachtvertrag beziehe sich inhaltlich ausschließlich auf die Inbestandgabe der darin genannten Pachträumlichkeiten und deren Nutzung durch den Pächter. Der Franchisevertrag regle allein die Rahmenbedingungen für die entgeltliche Einräumung der Franchiserechte. Beide Rechtsgeschäfte würden autark nebeneinander existieren und damit weder aufeinander aufbauen noch sich wechselseitig bedingen. Das Franchiseverhältnis bestehe auch dann weiter, wenn das Pachtverhältnis beendet werden würde. Eine Einheitlichkeit des Regelungsgegenstandes sei nicht gegeben, da die beiden Verträge keine wirtschaftlich einheitlichen Sachverhalte regeln würden. § 33 TP 5 GebG würde auf ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung abstellen. Die Franchisegebühr sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers an den Franchisenehmer zu qualifizieren. Diese Gebühr sei nicht Gegenleistung für die Einräumung von Nutzungsrechten an den Pachträumlichkeiten und daher gebührenrechtlich für das Pachtverhältnis nicht relevant.

Franchiseverträge würden mangels eigenem Tatbestand im GebG keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen. Würde man die Leistungspflichten der Franchisenehmer in die Bemessungsgrundlage für die Vergebühr des Pachtvertrages mit einbeziehen, so würde man ein an sich gebührenfreies Rechtsgeschäft mittelbar unter klarer Verletzung des verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips einer Gebühr unterwerfen.

Die Auffassung, Franchiseentgelte bei der Bemessung der Bestandvertragsgebühr zwingend zu berücksichtigen, unterstelle § 33 TP 5 GebG einen unsachlichen und gleichheitswidrigen Inhalt. Würde ein Bestandvertrag zwischen einem Franchisenehmer und einem vom Franchisegeber verschiedenen Dritten abgeschlossen werden, würde niemand ernsthaft bezweifeln, dass zwischen dem Bestandvertrag mit dem betreffenden Dritten und dem Franchisevertrag mit dem Franchisegeber keine gebührenrechtlich relevante wirtschaftliche Verbindung besteht. Für die Bemessung der für ein bestimmtes Rechtsgeschäft jeweils anfallenden Gebühr sei der Inhalt der die Rechtsgebühr auslösenden Schrift maßgeblich. Der Pachtvertrag enthalte keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag, über welchen dieser zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Pachtverhältnisses erhoben worden sei. Lediglich die im Pachtvertrag selbst vereinbarten Leistungspflichten seien als Wert des Bestandverhältnisses zu berücksichtigen. In verfassungskonformer Auslegung des § 33 TP 5 GebG sei festzuhalten, dass eine Einbeziehung der Leistungspflichten aus dem Franchisevertrag in die Gebührenbemessungsgrundlage für den Pachtvertrag unzulässig sei.

Endgültiger Bescheid:

Mit endgültigem Bescheid vom 09. Juni 2015 wurde für den Pachtvertrag eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iHv EUR 24.815,23 festgesetzt. Begründend wurde folgendes ausgeführt: "Bemessungsgrundlage=durchschnittliche monatliche Mindestpacht plus durchschnittliche Umsatzpacht plus durchschnittliche Betriebskosten plus durchschnittliche monatliche Franchisegebühren plus durchschnittliche Versicherung plus einmalige Vertragserrichtungskosten inkl. Umsatzsteuer. Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Die Leistungen aus dem Franchisevertrag sind zur Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen."

Beschwerde:

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurden die Anträge auf direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie der Antrag auf Entscheidung durch einen Senat gestellt. Die Bf. wendet ein, dass die Einbeziehung der auf Grund des Franchisevertrages zu erbringenden Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr unrichtig sei. Zur Beurteilung des "Werts" eines Bestandvertrages sei zu fragen, ob eine Leistung für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart wurde. Aus dem Wert als Gebührenbemessungsgrundlage müsse das, was nicht Entgelt für das konkrete gebührenpflichtige Rechtsgeschäft sei, ausscheiden. Diese Prämisse müsse selbst dann gelten, wenn zwei Rechtsgeschäfte in einer Urkunde beurkundet werden würden. Die zentrale Leistungspflicht des Franchisenehmers aus dem Franchisevertrag sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers an die Franchisenehmer zu qualifizieren. Die Franchisegebühr

sei kein Pachtentgelt. Der Pachtvertrag würde deshalb abgeschlossen werden um einen Franchisevertrag zu erhalten. Die Bf. erwirtschaftet ihre Umsätze nur aus der Tätigkeit als Franchisenehmer und nicht als Pächterin. Die Franchisegebühr und sonstige Leistungspflichten des Franchisenehmers (wie zB die Eintrittsgebühr - vom Finanzamt irrigerweise "Vertragserrichtungskosten" genannt -) seien nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr einzubeziehen. Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge seien ausdrücklich gebührenbefreit.

Die Einbeziehung der Prämien für die Betriebsunterbrechungsversicherung sowie für die Betriebshaftpflichtversicherung in die Gebührenbemessungsgrundlage sei rechtswidrig. Diese Versicherungen würden bloß der Abwendung wirtschaftlichen Schadens vom Unternehmer dienen. Unter Hinweis auf RV/0254-W/06 vom 31.05.2006 des UFS würden nur jene übernommenen Verpflichtungen, die der Sicherung und Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen, zur Bemessungsgrundlage zählen. Die diesbezügliche Überzahlung der Gebühr betrage daher EUR 88,68.

Die Bf. habe von April 2010 bis März 2013 (das sind 36 Monate) Pachtzinszahlungen geleistet. Das Finanzamt habe allerdings einen Zeitraum von 35 Monaten herangezogen, weshalb der Bescheid auch diesbezüglich inhaltlich rechtswidrig sei. Die Rechtsgeschäftsgebühr sei nach Ansicht der Bf. nach korrekter Berechnung der Gebühr mit EUR 20.701,52 zu ermitteln.

Der angefochtene Bescheid vom 09.06.2015 erfülle nicht die Voraussetzungen des § 93 Abs. 3 BAO, da das Finanzamt eine Bescheidbegründung nahezu unterlassen habe. Es sei nicht klar und nachvollziehbar dargelegt worden, welche konkreten Summen herangezogen worden seien. Auch bleibe unklar, welcher Durchrechnungszeitraum bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage herangezogen worden sei. In keiner Weise sei die Behörde auf das erstattete Vorbringen eingegangen, wonach die Einbeziehung von Leistungen aus dem Franchisevertrag in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr unzulässig sei.

II. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. x sowie durch die Abhaltung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Am 25.04.2019 wurde die mündliche Senatsverhandlung (§ 275 BAO) auf Antrag der beschwerdeführenden Partei (§ 78 iVm § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO) abgehalten. Die beschwerdeführende Partei, (kurz Bf) ist nicht persönlich erschienen. Für die Bf haben die Rechtsanwälte als Parteienvertreter (PV) unter Berufung auf die 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. Der PV trägt den Inhalt des am 24.04.2019 eingebrachten Schriftsatzes vor. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bei Bestandverträgen sei entscheidend, dass die Leistung für die Überlassung der Bestandsache erbracht wird. Atypische Verpflichtungen würden nur dann zur Bemessungsgrundlage zählen, wenn sie zur Sicherung und Erhaltung der Bestandsache bzw. des besseren störungsfreien Gebrauchs dienen. Würde sich der Mieter eines KFZ verpflichten, anlässlich des KFZ Leasingvertrages eine Haushaltsversicherung abzuschließen, so wäre die Versicherungsprämie für diese Versicherung selbst dann nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen, wenn sie eine Bedingung für den Abschluss des KFZ-Leasingvertrages wäre. Diese Versicherungsprämie diene nicht der "Sicherung und Erhaltung" der Bestandsache. Ähnlich wäre der Fall zu beurteilen, dass eine Brauerei ein Lokal an einen Wirt mit der Auflage vermietet, nur Bier bei der Brauerei zu beziehen. Das Entgelt für die Getränkeliieferungen sei nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen. Nach der Judikatur müsse ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache bestehen. § 17 Abs. 1 2.Satz GebG greife nur dann, wenn der Inhalt der verwiesenen Schrift durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht werden würde. Wenn gleich die im Pachtvertrag enthaltenen Verweise auf den Franchisevertrag als Bezugnahme zu qualifizieren seien, würde der Inhalt des Franchisevertrages durch die Bezugnahme nicht zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Pachtvertrages werden. Der Franchisevertrag sei nicht gebührenpflichtig und sei dieser auch nicht zur Umgehung von Gebühren gesondert abgeschlossen worden. Die bloße Behauptung eines engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs zwischen Pacht- und Franchisevertrag genüge nicht den Anforderungen an die Begründung einer Bezugnahme im Sinne des § 17 Abs. 1 GebG.

Die Erwähnung des Franchisevertrages im Pachtvertrag sei bereits bei der vorläufigen Festsetzung der Gebühr bekannt gewesen. Somit sei dahingehend keine Änderung im Tatsachenbereich eingetreten. Im Rahmen der endgültigen Festsetzung wäre die Berücksichtigung des Umsatzes nicht jedoch die Änderung der Rechtsansicht zulässig gewesen. Mit dem endgültigen Bescheid vom 09.06.2015 habe das Finanzamt über Pacht- und Franchisevertrag entschieden. Das Instrument der vorläufigen Festsetzung könne nicht dazu dienen, anstatt für einen Vertrag und eine Urkunde die Gebühr für zwei Verträge und zwei Urkunden festzusetzen, wenn bereits seit Anzeige des Pachtvertrages bekannt gewesen sei, dass es zwei Verträge gibt. Damit würde das Finanzamt die "Sache" des Verfahrens austauschen. Ändere sich die Sache, so sei ein weiterer (endgültiger oder bei Vorliegen der Voraussetzungen vorläufiger) Bescheid zu erlassen und nicht ein vorläufiger Bescheid unter Einbeziehung eines anderen Verfahrensgegenstandes durch einen endgültigen zu ersetzen.

Der PV führt aus, dass der vorläufige Bescheid bei ergänzender und objektiv naheliegender Erkundung einen vom tatsächlichem Inhalt abweichenden Inhalt haben

hätte können. Darüber hinaus wird vom PV zu Protokoll gegeben, dass es undenkbar sei, die gegenständlichen Räumlichkeiten an ein anderes Unternehmen als an Firma zu vermieten. Der Vertreter des Finanzamtes verweist in seinen Ausführungen auf den Zweck des Pachtvertrages - nämlich auf die Führung eines Firma Restaurants. Der Pachtvertrag sei vom Franchisevertrag abhängig, bzw. trete erst in Kraft, wenn letzterer unterzeichnet werden würde. Die vorläufige Gebührenfestsetzung sei rechtmäßig gewesen. Es gäbe zahlreiche Judikatur zum Begriff "Wert", von dem die Gebühr nach § 33 TP 5 GebG zu berechnen sei.

Schließlich stellte der PV fest, dass bezüglich mehrerer Verträge, welche sich bedingen, keine Judikatur existiere, wonach die Bemessungsgrundlagen zusammen zu rechnen seien. Es existiere jedoch unter Hinweis auf VwGH 1005 ua75, VwSlg 5200F gegenteilige Judikatur.

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

III. rechtliche Beurteilung

Rechtslage

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG beträgt die Gebühr für Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Verbrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im Allgemeinen 1 v.H.

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 vom 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 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 Geschäftsräumiete. (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, 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. etwa 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 dem VwGH Erkenntnis vom 28.6.1995, 94/16/0045, 0104, ÖStZB 1996, 113 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 (vgl. Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 Rz 7).

Erwägungen:

Versicherungsprämien:

Strittig ist in vorliegendem Fall unter anderem, ob die Verpflichtung zum Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung bzw. einer Betriebsunterbrechungsversicherung Teil der Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr ist.

In seinem Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/16/0112 hat der Verwaltungsgerichtshof folgende Rechtsanschauung dargetan:

"Gemäß § 17 Abs. 1 des Gebührengesetzes 1957 (GebG 1957) ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht 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, so wird nach Abs. 2 dieser Bestimmung bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, welcher die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG 1957 ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 76 zu § 33 TP 5 GebG 1957). Wesentlich für eine solche Einbeziehung ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (Fellner, aaO, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG 1957).

Im § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist als Prinzip - Urkundenprinzip - festgelegt, dass für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist. § 17 Abs. 2 GebG 1957 hat zum Inhalt, dass bei einem - in Bezug auf die Art oder Beschaffenheit des Rechtsgeschäftes 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. Fellner, aaO, Rz 2 und 16 zu § 17 GebG 1957).

Die nach § 17 Abs. 1 GebG 1957 für die Beurteilung der Gebührenschuld maßgebliche Urkunde ist im Beschwerdefall der eingangs genannte Mietvertrag vom 16. Mai 2002, der in seinem § 11 dritter Satz die Verpflichtung des Mieters zum Abschluss einer "ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung" enthält. Der Inhalt der von der Mitbeteiligten als Mieterin abzuschließenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung ergibt sich dagegen nicht aus der maßgeblichen Urkunde, sodass der Umfang der Verpflichtung der Mitbeteiligten zum Abschluss einer ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung nach dem Inhalt dieser Urkunde auslegungsbedürftig ist. Die Undeutlichkeit des § 11 dritter Satz des

vorliegenden Mietvertrages hat zur Folge, dass nach § 17 Abs. 2 GebG 1957 - bis zum Gegenbeweis - der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat - im Beschwerdefall daher, dass auch die Verpflichtung nach § 11 dritter Satz des gegenständlichen Mietvertrages in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist."

Im vorliegenden Fall übernimmt der Pächter gemäß Art. 7 1) gegenüber dem Verpächter die Verpflichtung auf seine Kosten während der gesamten Dauer dieses Pachtvertrages eine Pachtzinsversicherung (Betriebsunterbrechungsversicherung) für den vertraglichen Pachtzins in Höhe der Vorauszahlung gemäß Art. 8 des Pachtvertrages für 12 Monate zuzüglich Nebenkosten abzuschließen und aufrecht zu erhalten, wobei als Mitversicherter der Verpächter zu benennen ist. Weiters hat der Pächter auf seine Kosten eine umfassende Allgefahrenversicherung gemäß Anlage /2 abzuschließen.

§ 19 Abs. 1 GebG 1957 normiert: "Hat eine der Gebühr nach der Größe des Geldwertes unterliegende Schrift (Urkunde) mehrere einzelne Leistungen zum Inhalt oder werden in einem und demselben Rechtsgeschäfte verschiedene Leistungen oder eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist die Gebühr in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühren für alle einzelnen Leistungen ergibt. Als Nebenleistungen sind jene zusätzlichen Leistungen anzusehen, zu deren Gewährung ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften keine Verpflichtung besteht."

Mit dem Vorbringen, dass unter Hinweis auf die Entscheidung des UFS vom 31.05.2006, RV/0254-W/06 Prämien für Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherungen nicht zur Bemessungsgrundlage zählen würden, da diese bloß der Abwendung wirtschaftlichen Schadens vom Unternehmer dienen würden, vermag der Bf. nichts für seinen Standpunkt gewinnen, da der Verwaltungsgerichtshof mit dem oben zitierten Erkenntnis den Bescheid des UFS vom 31.05.2006 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben hat. In dem zitierten Erkenntnis wurde ausgesprochen, dass eine im Vertrag enthaltene Verpflichtung zum "Abschluss einer ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung" in die Bemessungsgrundlage des Mietvertrages einzubeziehen ist (VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112). Die Versicherungsleistungen zählen daher mit EUR 505,29 (das sind 17.685,02:35) zur Bemessungsgrundlage.

Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr:

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 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 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, führte 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 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.“

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 Beweiszwecken eine Schrift, eine (förmliche) Urkunde errichtet wird. Ist der Inhalt der Schrift geeignet, über ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft Beweis zu machen, wird die Gebührenpflicht ausgelöst. Nicht die Beurkundung, sondern das Rechtsgeschäft selbst ist Gegenstand der Abgabenerhebung (VwGH Erkenntnis vom 16. Dezember 2010, 2009/16/0271).

Dem Beschwerdevorbringen, die Franchisegebühr sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers an die

Franchisenehmer zu qualifizieren und weise keinerlei Konnex zur Einräumung der Nutzungsrechte an den Pachträumlichkeiten auf, wird entgegengehalten, dass nach dem schriftlich festgelegten Urkundeninhalt die Verpachtung gemäß Art. 3 des Pachtvertrages ausschließlich zu dem Zweck erfolgte, dem Pächter Räumlichkeiten (samt Parkplatzflächen) zum Betrieb eines Firma Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung eines Firma Restaurants nach dem Prinzip wurde dem Pächter mit dem gesondert abgeschlossenen Franchise-Vertrag eingeräumt. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist dadurch gegeben, dass sowohl Pacht- als auch Franchisevertrag am 08.04.2010 zwischen den gleichen Vertragspartnern abgeschlossen wurden.

Nicht gefolgt werden kann der Bf. mit den Ausführungen, dass der Pachtvertrag keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag enthalte und dass es sich bei den in Rede stehenden Verträgen um Rechtsgeschäfte handle, die inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungsgegenstände betreffen würden und somit wirtschaftlich voneinander unabhängig seien. Im Pachtvertrag wird vielmehr mehrmals auf den Franchisevertrag Bezug genommen - so in dessen Art. 3 betreffend die Benützung der Pachträume, im Art. 4 11) betreffend Instandhaltung und Instandsetzung, im Art. 5 wonach sich der Pächter verpflichtet, ein Firma Restaurant in den Pachträumen nachhaltig zu betreiben und es zu den im Franchisevertrag festgelegten Geschäftsstunden offen zu halten sowie im Art. 9 2) wonach die Vertragsteile vereinbaren, dass der Pächter bei Beendigung des Franchisevertrages nicht mehr zum Betrieb des Firma Restaurants berechtigt ist. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung des Pachtvertrages zum gleichen Stichtag. Schließlich tritt der Pachtvertrag gemäß Art. 12 nicht vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft.

Der Pachtvertrag kann demnach ohne den Franchisevertrag nicht bestehen, weshalb von bloß vereinzelten Erwähnungen des Franchisevertrages im Pachtvertrag im Lichte obiger Ausführungen keine Rede sein kann.

Einen weiteren Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Unternehmenspacht stellt die im konkreten Fall im Art 6 1) des Pachtvertrages getroffene Vereinbarung einer Betriebspflicht dar. Das Vorliegen einer solchen stellt im Allgemeinen das wichtigste Kriterium eines Pachtvertrages dar, sofern dies auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (VwGH vom 26.02.1993, 91/17/0119 und VwGH vom 22.02.2000, 95/14/0033). Wie bei dem, dem Erkenntnis des BFG vom 26.07.2016, RV/7100282/2010 zu Grunde liegenden Sachverhalt ist auch im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass der Verpächter ein großes wirtschaftliches Interesse am Bestehen und an der Art des Betriebes hat. So ist nach Vorbringen der steuerlichen Vertretung eine Verpachtung der konkreten Räumlichkeiten an ein anderes Unternehmen als an Firma undenkbar.

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer auch andere

Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises.

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

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

Das von der Pächterin zu leistende Entgelt auf Grund des Pacht- und Franchisevertrages stellt einen einheitlichen Preis dar, der als einheitlicher Pachtzins zu qualifizieren ist, den die Pächterin für die Überlassung der Nutzung des Gesamtunternehmens samt Know-how, bestehend aus der Zurverfügungstellung eines umfassenden Restaurant-Systems - nämlich dem Prinzip - zu entrichten hat. Bei der Verpflichtung zur Entrichtung der Franchisegebühren handelt es sich um eine Leistung des Bestandnehmers, die zum "Wert" des Bestandvertrages nach § 33 TP 5 GebG hinzuzurechnen ist. Da es sich um eine Unternehmenspacht handelt und das mit überlassene Know-how eine Leistung darstellt, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache steht, ist die Franchisegebühr daher ebenfalls in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, denn diese Leistungen ermöglichen und erleichtern den widmungsgemäßen Betrieb des Unternehmens.

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

Zur Bindung an die "Sache" des vorläufigen Bescheides:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zwar noch

ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist. Die Ungewissheit iSd § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 200 Anm. 2 f). Die Ungewissheit, wie eine Rechtsfrage letztlich von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts im Verfahren gelöst werden wird, rechtfertigt eine bloß vorläufige Bescheiderlassung durch das Finanzamt demnach nicht (Erkenntnis des VwGH vom 28. Oktober 1993, 93/14/0123).

§ 200 Abs. 1 Satz 1 BAO bedeutet zwar nicht, dass es der Behörde schlechthin anheim gestellt ist, ob ein Bescheid vorläufig oder endgültig ergehen soll, besagt aber, dass dann, wenn die gesetzlich normierten Voraussetzungen der zitierten Gesetzesstelle vorliegen, es im freien Ermessen der Behörde steht, zunächst einen vorläufigen Bescheid zu erlassen oder nicht. Liegen an sich die Voraussetzungen für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides vor, dann bietet der gesetzliche Ermessensspielraum der Behörde immerhin die Möglichkeit, frei zu entscheiden, ob sie sofort einen vorläufigen Bescheid erlässt oder aber ob sie mit der Bescheiderlassung formlos bis zur Beseitigung der Ungewissheiten zuwarten (siehe dazu Stoll BAO-Kommentar II 2109 Abs. 3 letzter Satz) (VwGH 17.12.1992, 91/16/0137).

Wenn nun das Finanzamt im vorliegenden Fall angesichts der vereinbarten umsatzabhängigen Pacht es für angemessen hielt, erst einmal vier Jahre abzuwarten, um überhaupt eine konkrete, am Umsatz orientierte Bemessungsgrundlage ermitteln zu können, so kann dies dem Finanzamt mit Rücksicht auf den ihm gem. § 200 Abs. 1 BAO zur Verfügung stehenden Spielraum nicht angelastet werden. Das Finanzamt durfte in diesem Zusammenhang nämlich eine derartige Beobachtungsfrist iS der zitierten Gesetzesstelle durchaus als zweckmäßig erachten, um dann gleich an Hand einer verlässlichen Bemessungsgrundlage eine endgültige Abgabenfestsetzung vorzunehmen. Ein endgültiger Bescheid, der nach einem vorläufigem erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0166).

Auch wenn im vorläufigen Bescheid vom 13.09.2010 weder Versicherungsprämien noch die teilweise umsatzabhängigen Franchisegebühren bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt worden sind, erfolgte die vom Finanzamt vorgenommene Einbeziehung dieser Beträge in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr nach Bekanntgabe der vom Pächter entrichteten Pachtzinse, Betriebskosten und Versicherungsprämien und damit nach Wegfall der Ungewissheit im Tatsachenbereich im endgültigen Bescheid vom 09.06.2015 zu Recht. Von einem Austausch der "Sache" des Verfahrens kann somit keine Rede sein.

Die Rechtsgeschäftsgebühr ist daher wie folgt zu ermitteln:

Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr	Euro	Euro
Pachtzins brutto gesamt	1.936.864,63	
plus Betriebskosten brutto gesamt	+ 123.964,66	

2.060.829,29 : 36 ergibt durchschnittlich		57.245,25
Versicherungsprämien gesamt 17.685,02 : 36		491,25
brutto Franchisegebühr (5% der Bruttoeinkünfte)		8.211,72
Zwischensumme		65.948,22
65.948,22 x 36 unbestimmte Dauer		2.374.135,92
plus einmalige Franchisegebühr brutto		48.000,00
Bemessungsgrundlage		2.422.135,92
davon 1% ergibt eine Gebühr gem. § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG von		24.221,35

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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).

Graz, am 2. Mai 2019