

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Mag. Andreas Schmidlechner, Campus 21, Liebermannstr A01601, 2345, Brunn am Gebirge, über die Beschwerde vom 17.07.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29.06.2017, GZ betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Am 20. November 2013 wurde zwischen der GmbH als Verpächterin (Beschwerdeführerin, Bf) und Pächter als Pächter 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 am Standort Ort ausgeübte Gastgewerbe nach dem Prinzip zu verstehen. Franchise-Geber: Jene Gesellschaft des 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 Verfügungsberechtigt über das Geschäftslokal samt den von der Bestandgeberin darauf errichteten Baulichkeiten und Außenanlagen.

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, das ist voraussichtlich am 19.12.2013.
- 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 von zwanzig Jahren ab Vertragsbeginn auf eine Kündigung und erklärt bereits jetzt das Pachtverhältnis zum Ablauf des zwanzigsten Jahres der Vertragslaufzeit 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 bestimmtes Restaurant nachhaltig und sorgfältig zu betreiben und es zu den im Franchisevertrag festgelegten Geschäftsstunden offenzuhalten.

Art. 7: 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 16 % der Bruttoeinkünfte, die der Pächter erzielt hat, mindestens aber den jedenfalls zu bezahlenden Grundpachtzins in Höhe von monatlich EUR 24.700 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 bestimmtes Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag."

Mit Franchise-Vertrag vom 20.11.2013 gewährte die GmbH als Franchise-Geberin Pächter(Franchisenehmer) das Recht, ein Restaurant in den mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten nach dem Prinzip 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, sofern er sie nicht erwirbt, zu pachten. Gemäß 2 b) 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 Z 1): Dieser Vertrag beginnt mit Übernahme des Restaurants, das ist voraussichtlich der 19.12.2013 und ist ab Übergabe des Pachtgegenstandes an den Pächter unkündbar auf die Dauer von 20 Jahren abgeschlossen."

Vorläufiger Bescheid:

Mit vorläufigem Bescheid vom 04.02.2014 wurde der Beschwerdeführerin für den Pachtvertrag eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von EUR 12.804,48 vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt: monatliche Grundpacht plus Umsatzsteuer plus Betriebskosten (geschätzt monatlich mit EUR 5.928) x der Dauer (unbestimmte Zeit).

Mit Vorhalten vom 31.01.2017 und vom 19.04.2017 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, den tatsächlich bezahlten Pachtzins, die Höhe der Betriebs- und Versicherungskosten sowie jene der Neben-, Verwaltungs- und Werbekosten jeweils zuzüglich Umsatzsteuer bekannt zu geben. Mit Schreiben vom 08.03.2017 wurden dem Finanzamt die für den Zeitraum Juli 2013 bis Jänner 2017 entrichteten Beträge von Basispacht, Umsatzpacht, Betriebskosten und Versicherungsprämien mitgeteilt. Mit weiterem Schreiben vom 24.05.2017 wurden die von Dezember 2013 bis April 2017 entrichteten Franchisegebühren bekannt gegeben.

Endgültiger Bescheid:

Mit endgültigem Bescheid vom 29. Juni 2017 wurde für den Pachtvertrag eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iHv EUR 20.193 festgesetzt. Begründend wurde folgendes ausgeführt: "Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurden die Werte laut Vorhaltsbeantwortung herangezogen. Diese setzt sich aus der Basispacht, der Umsatzpacht, dem Index, der VZ-BK/Wasser und der Franchise-Gebühren zusammen."

Beschwerde:

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wurde beantragt, die Franchise-Gebühren nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gebühren mit einzubeziehen. Die Bf. wendet ein, dass die Einbeziehung der auf Grund des Franchisevertrages zu erbringenden Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr unrichtig sei. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH würden zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen sei, 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 Bestandvertrages sei daher zu fragen, ob eine Leistung für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart worden sei. Aus dem "Wert" als Bemessungsgrundlage müsse ausscheiden, was nicht (in zivilrechtlicher Sicht) Entgelt für das konkrete gebührenpflichtige Rechtsgeschäft, sondern Gegenleistung für ein anderes Rechtsgeschäft sei. Diese grundlegende Prämisse sei selbst dann zu berücksichtigen, wenn zwei Rechtsgeschäfte in einer Urkunde beurkundet werden würden, sodass zB. ein Werklohn, der das Entgelt für einen mit beurkundeten Werkvertrag darstellt, mit einem Bestandvertrag und seinem "Wert" nichts zu tun haben würde. Die zentrale Leistungspflicht des Franchisenehmers aus dem Franchisevertrag sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und des Businesskonzeptes des Franchisegebers an die Franchisenehmer zu qualifizieren.

Die Franchisegebühr sei kein Pachtentgelt. Der Pachtvertrag sei deshalb abgeschlossen worden um einen Franchisevertrag zu erhalten. Die Bf. erwirtschaftete ihre Umsätze nur aus der Tätigkeit als Franchisenehmer und nicht als Pächterin. Die Franchisegebühr und sonstige Leistungspflichten des Franchisenehmers (wie zB die einmalige Eintrittsgebühr) seien nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr einzubeziehen. Für die Bemessung der für ein bestimmtes Rechtsgeschäft jeweils anfallenden Gebühr sei gemäß § 17 Abs. 1 GebG 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. Bloße Erwähnungen des Franchisevertrages im Pachtvertrag würden nicht ausreichen, um die Rechtsfolge des § 17 Abs. 1 2. Satz GebG auszulösen. Franchiseverträge würden mangels eigenem Tatbestand im GebG keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen. Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge seien ausdrücklich gebührenbefreit. Würde man die Leistungspflichten der Franchisenehmer in die Bemessungsgrundlage für die Vergebühnung 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, würde im Ergebnis überall dort, wo Franchisenehmer gleichzeitig auch Bestandnehmer ihres Franchisegebers seien, § 33 TP 5 GebG einen unsachlichen und gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen. Mangels ausreichendem Vermögen seien Franchisenehmer in der Regel zur Inbestandnahme geeigneter Räumlichkeiten zwecks Führung ihrer Franchisebetriebe gezwungen. 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. Die in Rede stehenden Verträge würden inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungskreise betreffen. In verfassungskonformer Auslegung des § 33 TP 5 GebG sei festzustellen, dass eine Einbeziehung der einmaligen Franchisevertrag (gemeint wohl Franchisegebühren) in die Gebührenbemessungsgrundlage für den Pachtvertrag nicht zulässig sei. Lediglich die im Pachtvertrag selbst vereinbarten Leistungspflichten seien als Wert des Bestandverhältnisses zu berücksichtigen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 01.09.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend verwies das Finanzamt darauf, dass der Pächter mit Beendigung des Franchisevertrages zum Betrieb des bestimmtes Restaurants nicht mehr berechtigt sei. Aus den Vertragsbestimmungen ergebe sich ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen beiden Verträgen. Die Bestandvertragsselemente würden jedenfalls im Vordergrund stehen. 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, sondern von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen sei, weshalb die Franchise-Gebühren in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr einzubeziehen sei.

In dem dagegen gestellten Vorlageantrag wurde auf die Ausführungen in der Bescheidbeschwerde verwiesen.

II. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. x.

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 Geschäftsraummiete.

(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).

IV. Erwägungen:

Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr:

Im hier zu beurteilenden Fall ist strittig, ob die im Rahmen der Pachtung der Geschäftsräumlichkeiten erfolgte entgeltliche Einräumung des Rechts, ein Restaurant nach dem Prinzip 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 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, 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 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 Vertragsselemente 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 streitgegenständlichen 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 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 bestimmten Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung eines bestimmten 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 20.11.2013 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 betreffend die Benützung der Pachträume, im Art. 4 11) betreffend Instandhaltung und Instandsetzung, im Art. 5 wonach sich der Pächter verpflichtet, ein bestimmtes 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 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 12) nicht vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft.

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

Einen weiteren Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Unternehmenspacht stellt die im konkreten Fall im Art 6 1) des Pachtvertrages getroffene Vereinbarung einer Betriebspflicht dar. Das Vorliegen einer solchen stellt im Allgemeinen das wichtigste Kriterium eines Pachtvertrages dar, sofern dies auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (VwGH vom 26.02.1993, 91/17/0119 und VwGH vom 20.02.2000, 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. In diesem Sinne erging auch bereits das Erkenntnis des BFG vom 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 (vgl. Fellner, aaO, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG).

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

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

bildet auch die Franchisegebühr einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr.

Die Bemessungsgrundlage ist daher unter Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Beträge (Basispacht, Umsatzpacht, Index, Betriebskosten/Wasser, Versicherung, einmalige und laufende Franchisegebühr) zu ermitteln.

Bemessungsgrundlage	€uro
durchschnittliche Basispacht monatlich	35.145,70
Umsatzpacht mtl.	7.422,71
Index	457,27
BK/Wasser	2.821,88
durchschnittlicher Versicherungsaufwand	105,24
laufende Franchisegebühren	8.805,54
Zwischensumme	54.758,34
54.758,34x12x3 (unbest.Dauer)	1.971.300,24
plus einmalige Franchisegebühr plus Ust	48.000,00
gem. § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1% von	2.019.300,20
Summe	20.193

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 vom 26.07.2016, RV/7100282/2010.

Graz, am 10. Mai 2019

