

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf, AdresseBf, vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 12. Juni 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Mai 2017, ErfNr. 123 Team .. 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 und entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Am 26. November 2013 wurde

1. zwischen Pächter2 (alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer) sowie

2. der Bf (in der Folge als Bf bezeichnet)

als Pächter

und der XYZ Franchise GmbH als Verpächter ein Pachtvertrag abgeschlossen.

Der Pachtvertrag regelt auszugsweise folgende Punkte, beginnend mit Definitionen:

„Restaurant:

Unter Restaurant ist das aufgrund des Franchise-Vertrages von einem der Pächter oder beiden Pächtern am Standort laut Deckblatt ausgeübte Gastgewerbe nach dem XYZ System zu verstehen.

Franchise-Geber:

Jene Gesellschaft des XYZ Konzerns, mit welcher die Pächter den Franchise-Vertrag zum Betrieb des Restaurants nach dem XYZ System in den Pachträumlichkeiten 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 XYZ System zu betreiben.“

In Art. 1 wird der Pachtgegenstand/ die Pachtvereinbarung beschrieben, wobei der Verpächter Bestandnehmer und Verfügungsberechtigt über das gegenständliche Geschäftslokal samt den vom Verpächter darauf errichteten Baulichkeiten und Außenanlagen ist.

Gegenstand dieses Pachtvertrages ist das Geschäftslokal in der Anschrift Restaurant samt den dazugehörigen Außenanlagen sowie Parkplätzen und Verkehrsflächen.

In Art. 2 wird die Pachtzeit mit voraussichtlichem Beginn 11. Dezember 2013 auf unbestimmte Zeit geregelt.

Art. 3 regelt die Benützung des Pachtgegenstandes:

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

Der Pächter darf somit den Pachtgegenstand nur zur Führung eines Restaurants nach dem XYZ System benützen, und zwar nur zum Verkauf der im Franchise—Vertrag benannten Speisen und Getränke.

2) Der Pächter darf den Pachtgegenstand ohne schriftliche Zustimmung des Verpächters keinem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich zum Gebrauch überlassen und zwar weder

*ganz noch teilweise und weder befristet noch unbefristet. Eine etwaige Zustimmung des Verpächters kann jederzeit widerrufen werden, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. **Wird dem Pächter aufgrund des Franchise-Vertrages die Zustimmung zur Übertragung der Rechte aus dem Franchise-Vertrag auf einen Dritten erteilt, so wird der Verpächter die Zustimmung zur Gebrauchsüberlassung des Pachtgegenstandes an den gleichen Übernehmer im Rahmen des Pacht-Vertrages erteilen.***

...

3) Der Pächter darf das Restaurant ausschließlich zu den im Franchise-Vertrag genannten Bedingungen und Auflagen betreiben. Er hat allen Auflagen, Anweisungen und Anordnungen jener Behörden nachzukommen, die für die Verpachtung oder den Pächter oder den Pachtgegenstand zuständig sind.

...

*5) Will der Pächter zum Betrieb des XYZ Restaurants weitere Räume oder Flächen von Dritten pachten, bedarf dies der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Verpächters. Diese Zustimmung wird nur erteilt, wenn gewährleistet ist, dass der Pächter bei der Nutzung dieser Pachtgegenstände zum Betrieb des Restaurants nach dem XYZ System die Grundsätze dieses Pachtvertrages **und des Franchisevertrages** beachtet.“*

Art. 4 regelt die Instandhaltung und Instandsetzungsbedingungen des Pachtgegenstandes, wobei in Punkt 11 vereinbart wird, dass falls der Verpächter innerhalb von 9 Monaten nach einem Schaden den Pachtgegenstand nicht wieder so hergestellt hat, dass der Pächter die ihm **im Pachtvertrag und im Franchisevertrag zustehenden Rechte und obliegenden Pflichten** ausüben kann, beide Vertragsteile das Recht haben, den Vertrag fristlos aufzulösen.

In Art. 5 sind weitere Pflichten des Pächters genannt:

„1) Der Pächter verpflichtet sich, ein XYZ Restaurant im Pachtgegenstand nachhaltig und sorgfältig zu betreiben und es zu den im Franchisevertrag festgelegten Geschäftsstunden offenzuhalten.

...“

In Art. 8 wird der Pachtzins vereinbart:

1) Der vereinbarte Pachtzins beträgt 15,50% der Bruttoeinkünfte, die der Pächter infolge des Betriebes des XYZ Restaurants in den Pachträumlichkeiten erzielt hat, mindestens aber den jedenfalls zu bezahlenden Grundpachtzins in der Höhe von monatlich 26.200,- (EUR sechszwanzigtausendzweihundert) zuzüglich Umsatzsteuer. Jedoch gilt als Sonderkondition für das erste Jahr ein Pachtzins von 13,50% der

Bruttoeinkünfte und für das zweite Jahr ein Pachtzins von 14,50% der Bruttoeinkünfte, die der Pächter infolge des Betriebes des XYZ Restaurants in den Pachträumlichkeiten erzielt hat als vereinbart.

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.

2) Der Pächter ersetzt darüber hinaus dem Verpächter die aufgrund der Wertsicherung eintretenden Erhöhungen des Bestandzinses, den der Verpächter als Bestandnehmer an den Eigentümer oder Verfügungsberechtigten der Räume zu bezahlen hat, in dem sich der Pachtgegenstand befindet.

3) Zum Pachtzins und zu einem zu ersetzenden allfälligen Wertsicherungsbetrag kommt die Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe.

4) Der Pächter ist verpflichtet die Betriebskosten, die der Verpächter zu bezahlen hat, sowie die Kosten für Gas-, Elektrizität und andere Versorgungseinrichtungen, für Müllabfuhr, für sonstige Ver- und Entsorgung, weiters gegebenenfalls Abwassergebühren sowie die Gebühren für das gesamte auf das Restaurant verbrauchte Wasser, jeweils samt Umsatzsteuer zu bezahlen bzw. dem Verpächter unverzüglich zu erstatten.

Es ist demgemäss ausdrücklicher Wille der Vertragsteile, dass den Verpächter keinerlei Nebenkosten im Zusammenhang mit dem XYZ Restaurant treffen, sondern dass alle Betriebs und Nebenkosten für den Pachtgegenstand und das XYZ Restaurant vom Pächter getragen werden....“

Die Beendigung des Pachtverhältnisses wird in Art. 9 geregelt:

„1) Das Pachtverhältnis endet durch Kündigung gem. Art. 2 Abs. 2 oder durch vorzeitige Auflösung.

2) Dieses Pachtverhältnis unterliegt als Pachtvertrag 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 Franchisevertrages zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber aus welchem Grunde immer, einen wichtigen Kündigungsgrund darstellt.

Endet der Franchisevertrag, ist der Pächter zum Betrieb des XYZ Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung an den Pächter erfolgt aber ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem XYZ System zur Verfügung zu stellen, weshalb das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchisevertrag zu enden hat.

Die Auflösung des Franchise-Vertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pacht-Vertrages zum gleichen Stichtag.

3) Der Verpächter kann das Pachtverhältnis jederzeit aus wichtigem Grunde mit sofortiger Wirkung auflösen. Als wichtiger Grund gelten insbesondere folgende Umstände:

...

b) wenn der Franchise-Vertrag zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber oder der Hauptbestandvertrag (./Anlage1) aus welchen Gründen immer aufgelöst wird;“

Desweiteren enthält der Pachtvertrag noch Regelungen über Haftung des Verpächters, dass auf Grund der Personenmehrheit auf Seiten des Pächters die Pächter Miteigentümer sind und für alle Verpflichtungen zur ungeteilten Hand haften sowie ihre Pachtrechte nur gemeinsam ausüben können und allgemeine Regelungen, die ua klarstellen, dass **der Pachtvertrag erst nach rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft tritt.**

Am selben Tag, als der Pachtvertrag mit den beiden Pächtern abgeschlossen wurde, dem **26. November 2013**, wurde auch der **Franchisevertrag** zwischen beiden Pächtern

1. Pächter2 (alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer) sowie

2. die Bf

als Franchise-Nehmer und dem Verpächter als Franchise-Geber abgeschlossen.

Dieser Franchisevertrag regelt auszugsweise folgenden Inhalt:

„ § 1 Grundlage und Zweck des Vertrages

...

Das "XYZ—System" umfasst, ohne hierauf beschränkt zu sein, die folgenden Bestandteile:

a) gewerbliche Schutzrechte, insbesondere das Warenzeichen "XYZ",

b) Know-how-Rechte,

c) bestimmte Rechte an Ausstattungen von Waren, Designs und

Farbzusammenstellungen für Restaurantbauten, Anlagen der Außenwerbung, gleich

welcher Art, Einrichtungsmustern, insbesondere für Küchen und Gasträume, Rezepten und

Zutaten, Angaben für bestimmte Speisen und Getränke,

...

4)a) Grundlegende, unabdingbare und unverzichtbare Voraussetzung für den Fortbestand dieses Vertrages seitens des Franchise—Gebers ist die Verpflichtung des Franchise—Nehmers, sich stets an die Grundsätze und Richtlinien, die der Franchise—Geber für den einheitlichen Betrieb von Restaurants nach dem "XYZ-System" aufgestellt hat oder aufstellen wird, zu halten.

b) Insbesondere gilt hinsichtlich der oben genannten Grundsätze und Richtlinien im Hinblick auf den Betrieb von Restaurants nach dem "XYZ System" folgendes:

aa) Es werden vom Franchise-Nehmer nur Speisen und Getränke abgegeben, die von dem Franchise-Geber ausdrücklich benannt werden.

bb) Hinsichtlich der Ausgestaltung des Restaurants sind die Einrichtung, das Layout und die Designs und Farbzusammenstellungen zu verwenden, die dem Franchise-Nehmer von dem Franchise-Geber vorgeschrieben werden.

cc) Der Franchise—Nehmer hat sich streng an die vom Franchise—Geber aufgestellten Vorschriften für Speisen und Getränke sowie an die von dem Franchise-Geber vorgeschriebenen Qualitätsnormen und Richtlinien für Bedienung und Sauberkeit in dem Restaurantbetrieb des Franchise-Nehmers zu halten.

§ 2 Gegenstand des Vertrages

1) Der Franchise-Geber gewährt dem Franchise-Nehmer das Recht,

a) das Restaurant laut Deckblatt in den vom Franchise-Nehmer mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten nach dem XYZ-System zu betreiben.

...

§ 3 Pflichten des Franchise-Gebers

1) Der Franchise-Geber ist verpflichtet, dem Franchise-Nehmer die in § 2 genannten Rechte für das am Deckblatt genannte Restaurant einzuräumen. Der Franchise-Geber kann seine Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag durch Dritte ausüben.

...

§ 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 das Restaurant und gegebenenfalls dessen Einrichtung, sofern er sie nicht erwirbt, zu pachten.

...

§ 6 Franchise-Gebühren und Nebenleistungen

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 aufgrund dieses Vertrages.

2) Über die laufenden Franchise—Gebühren hinaus zahlt der Franchise—Nehmer bei Vertragsabschluß dem Franchise-Geber eine einmalige Gebühr in Höhe von € 40.000,- zuzüglich Umsatzsteuer für die Gewährung der aufgrund des Vertrages eingeräumten Rechte.

3) 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 XYZ-System aufgrund dieses Vertrages erzielt hat.

Zur Franchise—Gebühr kommt eine allfällige Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe.

...

§ 14 Vertragsdauer und Beendigung des Vertrages

Dieser Vertrag beginnt mit einseitiger Vertragsunterfertigung und ist ab Übergabe des Pachtgegenstandes an den Pächter, das ist voraussichtlich der 11....2013, unkündbar auf die Dauer von 20 Jahren abgeschlossen.

...

§ 15 Allgemeine Regelungen

...

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.

...“

Der **Pachtvertrag** wurde am **2. Dezember 2013** von der XYZ Franchise GmbH (Abteilung Franchising) dem **Finanzamt angezeigt**.

Am 5. Februar 2014 wurde für den Pachtvertrag eine Gebühr von ...398,40 € mit vorläufigem Bescheid des Finanzamtes - weil nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss war – festgesetzt.

Berechnet wurde diese Gebühr gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) mit der monatlichen Mindestpacht inkl. Umsatzsteuer plus Betriebskosten, die laut Finanzamt mangels ausreichender Angaben gemäß § 184 BAO geschätzt wurden, die vertraglich beurkundet wurde mal dem dreifachen Jahreswert, weil der Vertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde.

In Beantwortung des **Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 10. Jänner 2017** um eine detaillierte Aufschlüsselung des tatsächlich bezahlten Pachtzinses inkl. Umsatzpacht, der Franchisegebühr sowie der Betriebskosten lt. Art. 8 (4) jeweils zuzüglich USt von Beginn 11. Dezember 2013 bis 31. Dezember 2016 sowie Bekanntgabe der Jahresprämie der gem. Art. 7 (1) des Vertrages abzuschließenden Versicherung und um Übersendung einer Kopie des Franchisevertrages übermittelte die XYZ Franchise GmbH am 15. Februar 2017 eine Kopie des Franchisevertrages vom 26. November 2013, eine Aufstellung des Pachtzinses, der Franchisegebühr sowie der Versicherungsprämie mit dem Hinweis, dass der Wert der Leistung laut Franchisevertrag nicht in die Gebührenbemessungsgrundlage für den Pachtvertrag einbezogen werden könne. Hinsichtlich der Betriebskosten wurde darauf hingewiesen, dass es sich bei dem gegenständlichen Objekt um ein Superädifikat handle und darauf keine Betriebskosten entfielen.

Auf **nochmaliges Ersuchen des Finanzamtes vom 8. März 2017 um Ergänzung** durch Aufschlüsselung der tatsächlichen Betriebskosten gab die XYZ Franchise GmbH am 18. April 2017 eine Aufstellung der vom Vermieter weiter verrechneten Betriebskosten bekannt.

Daraufhin erging am **9. Mai 2017 der Gebührenbescheid** in Höhe von € 28.445,47. Der Bescheid wurde auf folgender Grundlage berechnet:

€ 31.440 Pachtentgelt inkl. USt laut Vertrag
 € 26.014,66 durchschnittliche Umsatzpacht inkl. USt laut Vorhaltsbeantwortung
 € 19.666,41 durchschnittliche Franchisegebühr inkl. USt laut Vorhaltsbeantwortung
 € 377,14 durchschnittliche Betriebskosten laut Vorhaltsbeantwortung
 € 183,64 durchschnittliche Versicherung laut Vorhaltsbeantwortung

Summe: € 77.681, 85 monatliches Gesamtentgelt mal 36 Monate plus einmaliger Franchisegebühr inkl. USt. Daraus ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von € 2.844.546,60.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf **Beschwerde am ... Juni 2017**.

Die Beschwerde richtet sich im Wesentlichen gegen die Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag, die nach Ansicht der Bf unzulässig sei.

Begründet wird diese Unzulässigkeit mit dem Argument, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes, das von einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang von Pachtvertrag und Franchisevertrag und von einem einheitlichen Rechtsgeschäft ausgehe, kein wirtschaftlicher Zusammenhang der Verträge bestehe.

Diesbezüglich wird im Wesentlichen Folgendes angeführt:

Bei der Beurteilung des „Werts“ eines Bestandvertrags sei danach 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“ ausscheiden müsse, was nicht (in zivilrechtlicher Sicht) Entgelt für das konkrete gebührenpflichtige Rechtsgeschäft ist, sondern Gegenleistung für ein anderes Rechtsgeschäft sei. 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 mit beurkundeten Werkvertrag darstelle (§ 17 Abs 1 [GebG](#)) mit einem Bestandvertrag und seinem "Wert" nichts zu tun habe.

Selbst wenn ein Bestandvertrag mit einem anderen Vertrag dergestalt gekoppelt wäre, dass der Bestandgeber ohne gleichzeitigen Abschluss des anderen Vertrags den Bestandvertrag nicht abschließe, seien für die Bemessung der Bestandvertragsgebühr dennoch nur jene Leistungen relevant, die als Entgelt für die Überlassung des Bestandobjekts zu erbringen seien (*Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren, 9. Auflage, § 33 TP 5 Rz 6).

Die zentrale Leistungspflicht aus dem Franchisevertrag, die Franchisegebühr, 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 Bestandrechts an den Pachträumlichkeiten auf. Sie 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, dem wirtschaftlich die Hauptbedeutung zukomme. Der Pachtvertrag werde abgeschlossen, um einen Franchisevertrag zu erhalten und nicht der Franchisevertrag abgeschlossen, um die Nutzungsrechte am Pachtobjekt zu erlangen. Dies ergebe sich daraus, dass die beschwerdeführende Partei nur aus der Tätigkeit als Franchisenehmerin ihre Umsätze erwirtschaftete und nicht als Pächterin. Daher könne keinesfalls der Abschluss des Franchisevertrages und damit die Übernahme der unter dem Franchisevertrag geschuldeten Leistungen als Entgelt für die Einräumung der Pachtrechte angesehen werden.

Die Franchisegebühr und sonstige Leistungspflichten des Franchisenehmers aus dem Franchisevertrag (wie z.B. die Eintrittsgebühr in Höhe von € 40.000 zzgl. USt gem. § 6 Abs 2 Franchisevertrag, die Prämien für nach dem Franchisevertrag abzuschließende Versicherungen oder unter dem Franchisevertrag zu entrichtende Werbebeiträge) seien folglich nicht in die Bemessungsgrundlage für die auf den Pachtvertrag entfallende Rechtsgeschäftsgebühr miteinzubeziehen.

Desweiteren wurde das Argument fehlender gebührenrechtlicher Bezugnahme angeführt: Als Ausfluss des Urkundenprinzips des § 17 Abs 1 GebG sei iSd Gebührenrichtlinien

Rz 487 für die Bemessung der für ein bestimmtes Rechtsgeschäft anfallenden Gebühr allein der Inhalt der die Rechtsgebühr auslösenden Schrift (hier also des Pachtvertrags) maßgeblich. Tatsachen, die aus der betreffenden Urkunde nicht hervorgingen, seien daher für die rechtliche Beurteilung unbeachtlich.

§ 17 Abs 1 Satz 2 GebG bestimme zwar, dass zum Urkundeninhalt auch der Inhalt jener Schriften zählt, 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 der Franchisevereinbarung im Pachtvertrag- wie vereinzelt vorhanden-würden nach *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren 9 (2011), § 17 Rz 7a. 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.

Desweiteren wurde mit einem Verstoß gegen das Legalitätsprinzip argumentiert: Franchiseverträge unterlägen unzweifelhaft keiner Rechtsgeschäftsgebühr, da das GebG keinen entsprechenden Tatbestand vorsehe. Sollte trotz rechtlicher und wirtschaftlicher Trennung des Pacht- und Franchisevertrages die Auffassung vertreten werden, die Leistungspflichten der Franchisenehmer aus dem Franchisevertrag seien in die Bemessungsgrundlage für die Vergebüßung des Pachtvertrags miteinzubeziehen, würde man damit im Ergebnis einen an sich gebührenfreien 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.

Auch Gleichheitswidrigkeit wurde in der Bescheidbeschwerde angeführt: Die Rechtsansicht des FAGVG würde im Ergebnis überall dort, wo Franchisenehmer gleichzeitig auch Bestandnehmer ihres Franchisegebers sind, zu dem Umstand führen, dass die Franchiseentgelte bei der Bemessung der Bestandvertragsgebühr stets zwingend mitzuberücksichtigen wären. Diese Auffassung unterstelle § 33 TP 5 GebG einen unsachlichen und damit gleichheitswidrigen Inhalt. Würde ein Bestandvertrag vor diesem Hintergrund nun zwischen dem Franchisenehmer und einem vom Franchisegeber verschiedenen Dritten abgeschlossen (was in der Praxis den Regelfall darstelle), 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, weil Bestandvertrag und Franchisevertrag inhaltlich Völlig unterschiedliche Regelungskreise betreffen und daher eben nicht zusammenhängen würden.

Für eine rechtlich differenzierte Behandlung der soeben beschriebenen Konstellation (also Abschluss von Franchise— 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 Bestandräumlichkeiten eingeräumt erhalte, existiere keine objektive Rechtfertigung: In beiden Szenarien miete oder pachte der Franchisenehmer, weil er über keine eigenen geeigneten Räumlichkeiten verfüge und habe die Inbestandnahme des Bestandobjekts inhaltlich nichts mit der völlig getrennt zu beurteilenden Ausgestaltung des Franchiseverhältnisses zwischen Franchisegeber und —nehmer zu tun. Hinzu komme noch der Umstand, dass der Franchisegeber in concreto lediglich Lizenzrechte innehave und damit auch im vorliegenden Fall Pächter und Franchisegeber formalrechtlich auseinanderfallen würden. Zwei sohin inhaltlich identische Sachverhalte 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.

Aus den genannten Gründen sei daher die Rechtsauffassung der belangten Behörde unrichtig, dass Pachtvertrag und Franchisevertrag in ihrer Gesamtheit für die Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrages relevant seien und allein die im Pachtvertrag selbst vereinbarten Leistungspflichten hätten als "Wert" des Bestandverhältnisses berücksichtigt werden dürfen. Die Einbeziehung des Wertes der Leistungen aus dem Franchisevertrag in Höhe von € 775.990, 76 (Summe aus durchschnittlicher Franchisegebühr hochgerechnet auf 36 Monate und einmalige Eintrittsgebühr in Höhe von € 40.000 zuzüglich USt) in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr für den Pachtvertrag sei daher unzulässig.

Die Bf stellte den Antrag

1. den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass der Wert der Leistungen, welche die beschwerdeführende Partei unter dem Franchisevertrag vom 26. November 2013 zu erbringen habe (Franchisegebühr und einmalige Eintrittsgebühr in Höhe von € 40.000 zzgl. USt gem. § 6 Abs 2 Franchisevertrag), nicht in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrags miteinbezogen werde und daher die Rechtsgeschäftsgebühr auf Grundlage einer entsprechend verringerten Bemessungsgrundlage von € 2.088.555,84 mit einem Betrag von € 20.885,56 neu festgesetzt werde;

in eventu

2. den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die belangte Behörde zurückverweisen.

Desweiteren beantragte die Bf das Unterlassen einer Beschwerdeentscheidung durch das Finanzamt, die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Nachforderung von € 7.559,91.

Im **Vorlagebericht** gab das Finanzamt zu dem gegenständlichen Fall eine **Stellungnahme** ab, die im Wesentlichen dahingehend lautet, dass die Verpachtung ausschließlich zu dem Zweck erfolgt sei, dem Pächter den Pachtgegenstand zum Betrieb eines XYZ Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht zur Führung des Restaurants sei in einem gesondert abgeschlossenen Franchisevertrag eingeräumt worden. Der Pächter dürfe das Restaurant ausschließlich zu den im Franchisevertrag genannten Bedingungen betreiben. Der Verpächter könne das Pachtverhältnis jederzeit aus wichtigen Gründen auflösen, ua wenn der Franchisevertrag zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber aus welchen Gründen immer aufgelöst werde. Die Beendigung des Franchisevertrages stelle einen wichtigen Kündigungsgrund dar und der Pächter sei dann zum Betrieb des XYZ Restaurants nicht mehr berechtigt. Da es ausschließlicher Zweck des Pachtvertrages sei, dem Pächter die Führung eines XYZ Restaurants zu ermöglichen, ende das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchisevertrag. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeute die automatische Auflösung des Pachtvertrages. Im Franchisevertrag werde dem Franchisenehmer das Recht gewährt, ein Restaurant in dem vom Franchisenehmer mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten zu betreiben. Die laufende Franchisegebühr berechne sich mit einem Prozentsatz von den aus dem Restaurant erwirtschafteten Bruttoeinkünften. Gemäß den Bestimmungen des § 15 Abs. 10 des Franchise-Vertrages seien Abschluss und Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchise-Vertrages. Die Auflösung des Pachtvertrages bewirke zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung des Franchise-Vertrages. Aus diesen Vertragsbestimmungen ergebe sich ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen beiden Verträgen, bei denen die Bestandvertragsselemente jedenfalls im Vordergrund stünden. 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 und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestehe (VwGH 9.10.1991, [89/13/0098](#); VwGH 16.10.2003, [2003/16/0126](#)). Der enge sachliche und wirtschaftliche Zusammenhang ergebe sich aus dem Zweck der Verpachtung und der wechselseitigen Bezugnahme auf den jeweils anderen Vertrag. Der ausschließliche Zweck der Verpachtung sei der Betrieb eines XYZ Restaurants und der Pachtgegenstand dürfe nur zur Führung des Restaurants verwendet werden. Während der Pachtvertrag erst mit rechtsverbindlicher

Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des Franchise-Vertrages in Kraft trete, sei Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchise-Vertrages der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages. Beide Verträge seien derart miteinander verknüpft, dass nicht von zwei getrennt zu beurteilenden Rechtsgeschäften auszugehen sei, sondern von einem einheitlichen Rechtsgeschäft. In die Bemessungsgrundlage sind alle Leistungen einzubeziehen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtete, um den Gebrauch der Bestandsache zu erlangen. Auch atypische Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer im Zusammenhang mit der Inbestandnahme verpflichtet habe und die der Erhaltung und Sicherung der Bestandsache und deren störungsfreien Gebrauches diene, zählten zum Entgelt (VwGH 14.2.1994, 93/16/0160). Im beschwerdegegenständlichen Fall würden Leistungen erbracht, um ein Restaurant nach dem XYZ System zu führen. Diese Kosten stünden in Zusammenhang mit der Inbestandnahme, sei doch Zweck des Pachtvertrages dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines XYZ Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Das Finanzamt stellte den Antrag die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und legte den Akt am 8. August 2017 dem Bundesfinanzgericht vor.

II. Beweiswürdigung

Vom Bundesfinanzgericht wurde Einsicht genommen in die vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. 123 Team .. sowie in das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf in ihren schriftlichen Eingaben. Es ergibt sich daraus der unstrittige Urkundeninhalt sowohl des Pachtvertrages als auch des Franchisevertrages. Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den Gebührenbescheid, Bescheidbeschwerde, Vorlageantrag und schließlich Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

III. Rechtsgrundlagen

§ 33 TP 5 GebG 1957 idF BGBl. I Nr. 163/2015

Bestandverträge

(1) 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

- | | |
|---------------------------------------|----------------|
| <i>1. im allgemeinen</i> | <i>1 v.H.;</i> |
| <i>2. beim Jagdpachtvertrag</i> | <i>2 v.H.</i> |

(2) *Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, zählen auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.*

(3) *Bei unbestimmter Vertragsdauer sind 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. Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.*

(4) *Gebührenfrei sind*

1. *Verträge über die Miete von Wohnräumen bis zu einer Dauer von drei Monaten. Wird ein Mietverhältnis über diesen Zeitraum hinaus fortgesetzt, so wird der Mietvertrag im Zeitpunkt der Fortsetzung gebührenpflichtig und gilt mangels anderer beurkundeter Parteienvereinbarung vertraglich als auf unbestimmte Zeit verlängert;*

2. *Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge;*

3.

Bestandverträge, bei denen der für die Gebührenbemessung maßgebliche Wert 150 Euro nicht übersteigt;

4. *Aufforderungsschreiben, mit denen die Entrichtung eines Erhaltungsbeitrages gemäß § 45 MRG begehrt wird.*

(5) 1. *Die Hundertsatzgebühr ist vom Bestandgeber, der im Inland einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält, selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten.*

2. *Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung der Gebühr nach Z 1 für atypische oder gemischte Rechtsgeschäfte, für Rechtsgeschäfte, bei denen Leistungen von einem erst in Zukunft ermittelbaren Betrag abhängen, sowie für Bestandgeber, denen eine persönliche Befreiung von den Gebühren zukommt, bestimmen. Für Fälle, in denen die vom Bestandnehmer zu erbringenden Nebenleistungen in der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde der Höhe nach nicht festgehalten sind, können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen für Gruppen von Bestandobjekten Durchschnittssätze aufgestellt werden; diese sind auf Grund von Erfahrungen über die*

Höhe der bei der jeweiligen Gruppe von Bestandsobjekten üblicherweise anfallenden Kosten festzusetzen.

3. Der Bestandgeber hat dem Finanzamt über die in einem Kalendermonat abgeschlossenen Bestandverträge eine Anmeldung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes bis zum Fälligkeitstag zu übermitteln, welche die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten hat; dies gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31. Auf den Urkunden ist ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der den berechneten Gebührenbetrag, das Datum des Tages der Selbstberechnung und die Unterschrift des Bestandgebers enthält. Eine Anmeldung kann unterbleiben, wenn die Gebührenschuld mit Verrechnungsweisung (§ 214 Abs. 4 BAO) im Wege von FinanzOnline bis zum Fälligkeitstag entrichtet wird.

4. Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder sowie Immobilienmakler und Immobilienverwalter im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194, in der jeweils geltenden Fassung, (Parteienvertreter) und gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 1979, BGBl. Nr. 139, in der jeweils geltenden Fassung, sind befugt, innerhalb der in der Z 1 angeführten Frist die Gebühr für Rechtsgeschäfte gemäß § 33 Tarifpost 5 als Bevollmächtigte des Bestandgebers selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Monats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Im Übrigen ist § 3 Abs. 4a, 4b und 4c sinngemäß anzuwenden.

5. Für Bestandgeber, zu deren Geschäftstätigkeit laufend der Abschluss von Rechtsgeschäften im Sinne dieser Tarifpost gehört, sind die Bestimmungen des § 3 Abs. 4a über die Führung von Aufschreibungen und die Entrichtung der Hundertsatzgebühr sowie die Bestimmungen des Abs. 4b sinngemäß anzuwenden.

IV. Rechtliche Beurteilung

Die Höhe der Gebührenpflicht richtet sich bei Bestandverträgen und sonstigen Verträgen, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dessen Wert. Davon wird der einprozentige Gebührensatz berechnet. Was genau unter dem Begriff des "Wertes" zu verstehen ist, 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 Bestandsobjektes 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 Gebrauchs (VwGH vom 25.10.2006, [2006/16/0111](#)). Zur Bemessungsgrundlage zählt ebenso die Übernahme von Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs dieser Sache dienen (vgl. etwa VwGH 21.3.2002, 99/16/0160).

Bei der Feststellung der Rechtsgebühr ist insbesondere auf das Urkundenprinzip Bedacht zu nehmen, das besagt, dass jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, für sich nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergebühren ist. 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. Nach dem 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).

Gebührenrechtlich ist ein einheitlicher Vertrag, der Elemente verschiedener Vertragstypen enthält, 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 (in diesem Sinn *Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 33 Rz 7).

Im gegenständlichen Fall geht es um die Frage, ob Leistungen aus dem Franchisevertrag, der der Bf entgeltlich das Recht einräumt, ein Restaurant nach XYZ System zu betreiben, in die Bemessungsgrundlage für den „Wert“ des Pachtvertrages

einzu beziehen sind. Konkret handelt es sich dabei um laufend zu bezahlende Franchisegebühr sowie die einmalige vertraglich festgelegte Eintrittsgebühr.

Der Franchisevertrag 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, auch bekannt unter 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. Außerdem führte der VwGH aus, dass ein Franchisevertrag 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 weiters 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.“*

Hintergrund für dieses richtungsweisende VwGH Erkenntnis war die Frage, ob es sich bei Verpachtung einer komplett eingerichteten Tankstelle samt dazugehörigen Grundstücken und Shop, sowie der Verpflichtung der Pächter, die darin vertriebenen Waren ausschließlich vom Verpächter zu beziehen, um einen zu vergebührenden Pachtvertrag oder einen gebührenfreien Franchisevertrag handle. Der VwGH führte dazu aus:

„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.“

Es kommt bei der Unterscheidung zwischen Geschäftsraummiete und Unternehmenspacht nach der Rechtsprechung 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. Insbesondere bedeutsam ist, ob ein lebendes Unternehmen in Form einer Pacht oder bloß Geschäftsräume in Bestand gegeben und Einrichtungsgegenstände in Form einer Miete beigestellt werden.

Setzt man obige Ausführungen zum gegenständlichen Fall in Bezug, so handelt es sich bei dem XYZ Restaurant um die Verpachtung eines Unternehmens, die der Vergebühung einschließlich der Franchisegebühren nach § 33 TP 5 GebG unterliegt.

Der Urkundeninhalt ist in seiner Gesamtbetrachtung 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.

Folgt man dem Erkenntnis des VwGH vom 16.10.2003, [2003/16/0126](#), so sind getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer, gleichsam ob 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.

Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist die Errichtung einer Schrift bzw. förmlichen Urkunde über das Rechtsgeschäft zu Beweis Zwecken. Ist deren Inhalt geeignet, ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft zu beweisen, wird die Gebührenpflicht ausgelöst.

Nicht die Beurkundung, sondern das Rechtsgeschäft selbst ist Gegenstand der Abgabenerhebung (VwGH 16. Dezember 2010, [2009/16/0271](#)).

Dem Beschwerdevorbringen wird entgegengehalten, 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, dass nach dem schriftlich festgelegten Urkundeninhalt die Verpachtung gemäß Art. 3 des Pachtvertrages ausschließlich zu dem Zweck erfolgte, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants zur Verfügung zu stellen. Vielmehr wurde das Recht auf Führung dieses Restaurants nach dem XYZ System dem Pächter mit dem gesondert abgeschlossenen Franchise-Vertrag eigens eingeräumt. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist dadurch gegeben, dass sowohl der Pachtvertrag als auch Franchisevertrag am 26. November 2013 zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen wurden und dies in enger gegenseitiger Abstimmung der beiden Verträge. Aus diesem Grund kann der Bf mit ihren 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, nicht gefolgt werden. Vielmehr wird im Pachtvertrag mehrmals auf den Franchisevertrag konkret Bezug genommen – insbesondere in Art. 3 Abs.1, 3 und 5 betreffend die Benützung der Pachträume sowie Art. 4 Abs. 11 im Falle eines Schadens und Art. 5 betreffend der weiteren Pflichten des Pächters. Zusätzlich wird in Art. 9 Abs. 2 besonders bedeutsam auf den Franchise Vertrag verwiesen, demzufolge der Pächter zum Betrieb des XYZ Restaurants sogar überhaupt nicht mehr berechtigt ist, wenn der Franchisevertrag endet und klargestellt wird, dass die Verpachtung an den Pächter ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem XYZ System zur Verfügung zu stellen; aus diesem Grund hat auch das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchisevertrag zu enden. In Art. ... Abs. ... findet sich des Pachtvertrages ein weiterer aussagekräftiger Konnex mit dem

Franchise-Vertrag: Der Pachtvertrag tritt erst nach rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft. Das bedeutet, dass der Pachtvertrag ohne Unterzeichnung des Franchisevertrages gar nicht zu Stande kommen hätte können.

Entgegen den Ausführungen der Bf verweist der Pachtvertrag nicht nur des öfteren folgeschwer auf den Franchisevertrag, sondern kann ohne diesen nicht einmal zu Stande kommen. Außerdem ist der Pachtvertrag laut § 15 Abs. 10 des Franchisevertrages auch Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages. Dort ist ebenfalls geregelt, dass auch die Auflösung des Pachtvertrages zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung des Franchisevertrages bewirkt. Art. 9 Abs.2 des Pachtvertrages wiederum lautet wörtlich: *„Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag.“*

Das bedeutet, dass beide Verträge wechselseitig füreinander *conditio sine qua* sind: der Franchisevertrag für den Pachtvertrag und der Pachtvertrag für den Franchisevertrag.

Nicht zutreffend sind daher die diesbezüglichen Ausführungen der Bf in ihrer Bescheidbeschwerde vom ... Juni 2017, dass der Pachtvertrag keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag enthalte, bloße Erwähnungen des Franchisevertrages im Pachtvertrag seien und eine mangelnde rechtlich relevante Bezugnahme des Pachtvertrages auf den Franchisevertrag bestünde. Ganz im Gegenteil, kann ein Vertrag ohne den anderen rechtlich nicht existieren.

Das Finanzamt führt daher zu Recht aus, dass zwischen dem Franchisevertrag und dem Pachtvertrag ein enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

De facto liegen im Pachtvertrag mehrere und folgeschwere Verweise wie dessen Beendigung auf den Franchisevertrag vor, mit dem Ergebnis, dass der Pachtvertrag ohne den Franchisevertrag gar nicht bestehen kann.

Auch für das Vorliegen einer Unternehmenspacht spricht die im konkreten Fall im Art 5 1) des Pachtvertrages getroffene Vereinbarung einer Betriebspflicht. Deren Vorliegen 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. In diesem Sinn erging auch das Erkenntnis des BFG vom 02.05.2019,

RV/7104313/2015. Das BFG hat auch in seinem vergleichbaren Erkenntnis vom BFG 10.05.2019, RV/2101213/2017 demgemäß entschieden.

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, zählen demzufolge zur Bemessungsgrundlage. 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).

Dass im gegenständlichen Fall Pacht- und Franchisevertrag in getrennten Urkunden geregelt wurden, ändert nichts daran, dass ein „lebendes Unternehmen“ mitunter einen Gegenstand des Bestandvertrages darstellt. Relevant ist diesbezüglich nur, 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 einheitliches Businesskonzept, Knowhow Rechte, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit, weshalb die Pacht des Unternehmens als Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages nicht unberücksichtigt bleiben kann. Durch diesen 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. Das vom Pächter zu leistende Entgelt auf Grund des Pacht- und Franchisevertrages stellt einen einheitlichen Preis dar, der als einheitlicher Pachtzins zu qualifizieren ist, den der Pächter für die Überlassung der Nutzung des Gesamtunternehmens samt Know-how, bestehend aus der Zurverfügungstellung eines umfassenden XYZ Restaurant-Systems zu entrichten hat. Bei der Verpflichtung zur Entrichtung der Franchisegebühren handelt es sich um eine Leistung des Bestandnehmers, die zum "Wert" des Pachtvertrages gemäß § 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.

Insbesondere hingewiesen wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom VwGH 07.10.1985, 85/15/0136, in dem festgestellt wird, dass ein Franchisevertrag immer nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann. Das ist im gegenständlichen Fall klar nicht

gegeben: Im Franchise- Vertrag ist im Gegenteil in § 15 Abs. 10 sogar dezitiert der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages. Der Pachtvertrag und der Franchisevertrag verweisen nicht nur gegenseitig aufeinander, sondern sie können, wie oben ausgeführt, ohne einander nicht einmal rechtlich bestehen und sind daher wechselseitig *conditio sine qua non*. Eine engere Verknüpfung bzw. ein engerer Zusammenhang zwischen Verträgen als ohne einander nicht existieren zu können, ist kaum denkbar.

Angeführt werden in diesem Zusammenhang auch die Erkenntnisse des BFG vom 02.05.2019, RV/7104313/2015 und vom 10.05.2019, RV/2101213/2017 (veröffentlicht in der FINDOK), die gleichartige Fälle ebenso beurteilt haben, dass die Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Dies ist für den gegenständlichen Fall insbesondere von Bedeutung, weil auch der gegenständliche Pachtvertrag im Wesentlichen die identen Vertragsbestimmungen enthält, wie sie in den genannten Erkenntnissen des BFG zitiert sind.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

V. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Daher ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 22. Juli 2019