

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf, AdresseBf, vertreten durch Hergovits & Pinkel Steuerberatungs GmbH, Triester Straße 14, 2351 Wiener Neudorf, über die Beschwerde vom 12. April 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom Datum, betreffend Pachtvertragsvergebührung 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. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin Bf, Adresse (in der Folge als Bf bezeichnet) hat am 17. November 2014, beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) einlangend am 21. November 2014 einen Pachtvertrag, den sie zusammen mit Pächter2 als Pächter mit der ABCDGmbH als Verpächterin am 12. November 2014 abgeschlossen hat, angezeigt.

Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, den Pächtern den Pachtgegenstand zur Führung eines ABCD Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht der Führung eines solchen Restaurants wurde den Pächtern in einem gesonderten Franchisevertrag eingeräumt, der ursprünglich mit dem Vorpächter an der

selben Restaurantadresse am 30. Mai 1996 abgeschlossen war und in den die Bf ebenfalls am 12. November 2014 mittels Zusatzvereinbarung eingetreten ist.

Der Pachtvertrag lautet auszugsweise:

"...

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 ABCD-System zu verstehen.

Pächter:

Der Pächter zu 1/ sowie die Betriebsgesellschaft des Pächters zu 2/, wenn auch sämtliche Verpflichtungen aus diesem Pacht-Vertrag beide Pächter zur ungeteilten Hand treffen.

Franchise-Geber:

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

Art. 3 Benützung des Pachtgegenstandes

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

...

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 ABCD 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 ABCD-System die Grundsätze dieses Pacht-Vertrages und des Franchise-Vertrages beachtet.

...

Art. 4 Instandhaltung und Instandsetzung des Pachtgegenstandes

9) Die Parteien sind sich einig, dass die baulichen Veränderungen und die baulichen Erweiterungen im vollen Umfang Teil des Pachtgegenstandes werden und den Regelungen dieses Vertrages sowie des Franchise-Vertrages unterliegen.

...

11) ...

Hat der Verpächter innerhalb von 9 Monaten nach dem Schadensfall oder der Zerstörung den Pachtgegenstand nicht so wiederhergestellt, dass der Pächter die ihm in diesem Vertrag und dem Franchise-Vertrag zustehenden Rechte und obliegenden Pflichten ausüben kann, so haben beide Vertragsteile das Recht, den Vertrag fristlos aufzulösen.

...

Art. 5 Weitere Pflichten des Pächters

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

Der Pächter hat weiters dafür Sorge zu tragen, dass der Ruf und das Ansehen des

Verpächters und/oder des ABCD-System nicht gefährdet oder beeinträchtigt werden.

...

Art. 9 Beendigung des Pachtverhältnisses

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

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

Endet der Franchise-Vertrag, ist der Pächter zum Betrieb des ABCD Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung an den Pächter erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem ABCD-System zur Verfügung zu stellen, weshalb das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchise-Vertrag 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:

a) wenn der Pächter gegen wesentliche Verpflichtungen aus dem Pacht-Vertrag oder dem Franchise- Vertrag verstößt, insbesondere wenn er es unterlässt, das von ihm betriebene Restaurant in guter, sauberer und zweckdienlicher Weise und in Übereinstimmung mit den aufgrund des ABCD- Systems vorgeschriebenen Grundsätzen und Richtlinien zu führen oder die vorgesehenen Monats- oder Jahresberichte nicht erstellt und übergibt;

b) wenn der Franchise-Vertrag zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber oder der Hauptbestandvertrag (,/Anlage 1) aus welchen Gründen immer aufgelöst wird;

c) wenn in der wirtschaftlichen Lage des Pächters eine wesentliche Verschlechterung eintritt,

d) wenn der Pächter im Sinne von § 66 IO zahlungsunfähig wird; sowie wenn der Pächter seiner Pflicht zum Schutz des Rufs und des Ansehens des Franchise-Gebers und/oder des ABCD-System gemäß Art. 5 Abs.1 trotz Abmahnung weiterhin verletzt.

...

Art. 12 Allgemeine Regelungen

...

8) Der Verpächter behält sich vor, jederzeit vom Pächter für die Sicherung aller Verpflichtungen aus diesem Vertrag sowie aus dem Franchise-Vertrag, gleichgültig ob diese in Geld oder sonstigen Leistungen bestehen, eine Sicherheit in Form eines Bargeldbetrages in Höhe von € zu fordern.

Diese Sicherheitsleistung ist erst nach Beendigung des Pacht-Vertrages und Befriedigung sämtlicher Verpflichtungen des Pächters aus dem Pacht-Vertrag und dem Franchise-Vertrag verzinst zu dem üblichen Zinssatz für täglich fälliges Geld und nicht wertgesichert zurückzuzahlen. Der Pächter darf im Hinblick auf diese Sicherheitsleistung, die dem Verpächter zur freien Verfügung steht, weder aufrechnen noch Zahlungen aufgrund dieses Vertrages oder des Franchisevertrages zurückbehalten, auch nicht nach Beendigung des Vertragsverhältnisses.

...

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

..."

Auf Ersuchen des Finanzamtes um Übersendung des Franchisevertrages wurde dieser von der ABCDGmbH übermittelt.

Der Franchisevertrag legt in seinen Bestimmungen im Wesentlichen Folgendes fest:

"...

§ 2 Gegenstand des Vertrages

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

a) ein Restaurant in den vom Franchise-Nehmer mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten nach dem ABCD-System zu betreiben, und zwar das Restaurant Standort alter Standort.

...

§ 4 Pflichten des Franchise-Nehmers

1)...

Der Franchise-Nehmer hat mit gesondertem Vertrag die Pachträume und gegebenenfalls deren Einrichtung, sofern er sie nicht erwirbt, zu pachten.

...

§ 12 Abtretung der Rechte und Übertragung von Pflichten aus dem Franchise-Vertrag durch den Franchise-Nehmer und Anbieterspflicht

...

4) Im Falle der Zustimmung zur Übertragung aller Rechte und Pflichten aus diesem Franchise- Vertrag unter Lebenden wird der Franchise-Geber dafür sorgen, daß der Dritte auch in den Pachtvertrag eintreten kann.

...

§ 15 Allgemeine Regelungen

10) Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand dieses Franchise-Vertrages ist der Abschluß und der Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten. Die Auflösung des Pachtvertrages aus wichtigem Grunde bewirkt zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung dieses Franchise-Vertrages.

..."

In diesen Franchise-Vertrag, der mit den Vorgängern der Bf am 30. Mai 1996 abgeschlossen wurde, trat die Bf nach Auskunft der Bf am 14. Oktober 2010 ein. Dieser Eintritt geht auch aus einer Zusatzvereinbarung zum Franchisevertrag hervor, die am selben Tag wie der gegenständliche Pachtvertrag von den Vertragspartnern unterfertigt wurde.

Die Zusatzvereinbarung zum Franchisevertrag vom 12. November 2014 enthält auszugsweise folgende Bestimmungen:

"...

1/Vorbemerkung

Mit Franchisevertrag vom 30.05.1996 bzw. Kaufvertrag nebst Zustimmungserklärung vom 14.10.2010 abgeschlossen zwischen der ABCD Franchise GmbH und Pächter² sowie der Bf, hat der Franchisegeber dem Franchisenehmer das Recht gewahrt, ein Restaurant in den von dem Franchisenehmer mit gesondertem Pachtvertrag gepachteten Räumlichkeiten, nämlich Standort neuerStandort nach dem ABCD-System zu betreiben.

Zwischenzeitlich hat sich die Möglichkeit ergeben, das bestehende ABCD Restaurant an den zu gestaltenden Standort neuerStandort zu verlegen.

2/ Vereinbarung

...

b) Mit Wirkung ein Tag vor Eröffnung des neuen Standortes in neuerStandort wird gemäß gesonderter Vereinbarung der für das bisherige ABCD Restaurant bestehende Pachtvertrag aufgelöst.

2.2 Standort neuerStandort (neuer Standort):

a) Der Franchisenehmer pachtet dieses Restaurant mit Wirkung ab Übergabe mit gesondertem Pachtvertrag und erhält das Recht und die Verpflichtung, dieses Restaurant ab dem Tag der Eröffnung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu betreiben, wobei der Eröffnungstag von der Franchisegeberin festgelegt wird.

...

3/ Aufschiebende Bedingung

...

Weiters ist diese Vereinbarung aufschiebend bedingt dadurch, dass der Pachtvertrag für den neuen Standort in neuerStandort rechtswirksam zustande kommt.

..."

Die ABCD´Franchise GmbH äußerte sich am 6. März 2015 in Hinblick auf die Aufforderung des FAGVG zur Übersendung des Franchisevertrages im Wesentlichen wie folgt:

Es werde auf Grund der vorgelegten Unterlagen eine strikte rechtliche und wirtschaftliche Trennung von Pacht- und Franchisevertrag deutlich und der Franchisevertrag wäre trotz

Standortverlegungen ("relocation") unabhängig von der Auflösung des Pachtvertrages vollumfänglich aufrecht geblieben.

Es bestünde kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Pacht- und dem Franchisevertrag, demzufolge hätte eine Einbeziehung des Franchisevertrages bei der Gebührenbemessung für den Pachtvertrag zu unterbleiben. Verwiesen wurde auf die vom VWGH entwickelte Vertragsgeflechtstheorie, derzufolge ein ausreichender wirtschaftlicher Konnex nur dann gegeben sei, wenn die Beteiligten trotz formell gesonderter Vereinbarungen in Wahrheit ein einheitliches Geschäft regeln hätten wollen und deshalb die geschlossenen Verträge in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stünden, gleichsam voneinander abhängen würden und ohne einander nicht bestehen könnten. Das liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der Pachtvertrag beziehe sich inhaltlich ausschließlich auf die Inbestandgabe der darin genannten Pachträumlichkeiten und deren Nutzung durch die Pächter, ohne Regelungen über die wirtschaftliche Kooperation zwischen ABCD und den Pächtern im Rahmen des ABCD Franchisesystems zu enthalten. Ebenso wenig gewähre der Franchisevertrag den Pächtern (als Franchisenehmer) irgendwelche Rechte in Bezug auf die Nutzung der Pachträumlichkeiten, sondern regle nur die Rahmenbedingungen für die entgeltliche Einräumung der Franchiserechte.

Durch die rechtliche Trennung von Bestand- und Franchiseverhältnis ergäbe sich, dass beide Rechtsgeschäfte jeweils autark nebeneinander existieren würden und nicht aufeinander aufbauen oder einander wechselseitig bedingen.

Dies werde durch die Konzeption des Franchisevertrags bestätigt, dessen Bestand und Wirksamkeit nicht an die Existenz des Pachtvertrags gebunden sei. Vielmehr entstehe das Franchiseverhältnis völlig unabhängig vom Abschluss des Pachtvertrags und auch dann weiter, wenn das Pachtverhältnis beendet würde, wie dies in der von ABCD gehandhabten Praxis im Zusammenhang mit einem Wechsel der Pachträumlichkeiten durch einen Pächter („relocation“) immer wieder vorkomme.

Die ABCD Franchise GmbH er Bf hätte 1996 mit den Vorgängern der Bf ein Franchisevertrags-Verhältnis abgeschlossen für den Standort alteAdresse, Ort. In der Folge wäre die Bf in dieses Franchisevertrags-Verhältnis eingetreten. Schließlich sei der Standort von alteAdresse auf neueAdresse verlegt worden. Anlässlich der Verlegung wäre der ursprüngliche Pachtvertrag einvernehmlich aufgelöst worden und das nunmehr angezeigte Pachtverhältnis über den neuen Standort abgeschlossen worden. Trotz Auflösung des Pachtvertrags betreffend den Standort alteAdresse wäre der Franchisevertrag vollumfänglich aufrecht geblieben und hätte anlässlich des Standortwechsels lediglich in der Zusatzvereinbarung dahingehend eine Anpassung erfahren, dass als neues

Franchiseobjekt der Standort in der neue Adresse festgelegt worden wäre.
Daher liege keine Einheitlichkeit des Regelungsgegenstandes vor.

Die Rechtsprechung würde in den für die Gebührenbemessung relevanten „Wert“ des Rechtsgeschäfts gem. § 33 TP 5 GebG ganz allgemein nur jene Leistungspflichten miteinbeziehen, die speziell für die Erlangung des gewährten Bestandrechts eingegangen würden, also Entgelt für die Nutzungsüberlassung darstellen würden. Die zentrale Leistungspflicht aus dem Franchisevertrag, die Franchisegebühr, sei demgegenüber aber unzweifelhaft 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. Die Nichtleistung der Franchisegebühr sei dementsprechend auch kein Grund zur Auflösung des Pachtvertrags.

Dazu komme, dass die Bf nicht Inhaberin der Franchiserechte sei. Daraus folge, dass die eingeräumten Rechte lediglich abgeleitete seien und die Franchisegebühren vollumfänglich weitergeleitet werden müssten.

Die Franchisegebühr sei mithin erkennbar eine Gegenleistung für die Überlassung von Rechten. Entgelt für die Einräumung von Bestandrechten sei demgegenüber eine Leistung, die im Austausch für die Weitergabe eigener Nutzungsrechte erbracht würde und dementsprechend auch einen vermögenswerten Vorteil für den Bestandgeber lukriere. Die Franchisegebühr sei daher nicht Gegenleistung für die Einräumung von Nutzungsrechten an den gegenständlichen Pachträumlichkeiten.

Zudem stelle es einen Verstoß gegen das Legalitätsprinzip dar, die Leistungspflichten der Franchisenehmer aus dem Franchisevertrag in die Bemessungsgrundlage für die Vergebührung des Pachtvertrags miteinzubeziehen, da Franchiseverträge keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen würden, mangels Tatbestand im GebG.

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 würde [§ 33 TP 5 GebG](#) einen unsachlichen und damit gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen.

Würde ein Bestandvertrag zwischen dem Franchisenehmer und einem vom Franchisegeber verschiedenen Dritten abgeschlossen (was in der Praxis den Regelfall darstelle) so würde niemand daran zweifeln, dass zwischen dem Bestandvertrag mit dem Dritten und dem Franchisevertrag mit dem Franchisegeber keine gebührenrechtlich relevante wirtschaftliche Verbindung bestehe. Dies

eben deshalb, weil Bestandvertrag und Franchisevertrag inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungskreise betreffen und daher eben nicht zusammenhängen würden.

In beiden Fällen miete oder pachte der Franchisenehmer, weil er über keine eigenen geeigneten Räumlichkeiten verfüge und beide Male habe die Inbestandnahme des Bestandobjekts inhaltlich nichts mit der völlig getrennt zu beurteilenden Ausgestaltung des Franchiseverhältnisses zwischen Franchisegeber und -nehmer zu tun. Zwei 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.

Überdies sei als Ausfluss des Urkundenprinzips des [§ 17 Abs 1 GebG](#) für die Bemessung der für ein bestimmtes Rechtsgeschäft jeweils anfallenden Gebühr allein der Inhalt der die Rechtsgebühr auslösenden Schrift (hier also des Pachtvertrags) maßgeblich.

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

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

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

In der Folge wurde die Bf am 8. Jänner 2018 vom FAGVG um detaillierte Aufschlüsselung des tatsächlich bezahlten Pachtzinses inkl. Umsatzpacht, der Franchisegebühr sowie der Betriebskosten und Werbekosten zuzügl. USt ersucht sowie um Bekanntgabe der Jahresprämie der abzuschließenden Versicherung.

Auf Grund der Beantwortung wurde mit **Gebührenbescheid vom Datum** die Gebühr für den gegenständlichen Pachtvertrag dann mit 39.318,71 € festgesetzt. Die Gebühr wurde bemessen auf Grund folgender Positionen jeweils für 36 Monate:

2.392.680,04 € Miete inkl. USt, 18.677,70 € Betriebskosten inkl. USt, 29.679,01 Betriebsversicherung, 761.266,39 Franchisegebühr inkl. USt sowie 682.475,48 €

Werbegebühr inkl. USt. Dazu kam 47.092 € einmalige Franchisegebühr inkl. USt. In Summe ergab das eine Bemessungsgrundlage von 3.931.870,62 €.

Dagegen erhob die Bf **Beschwerde am 12. April 2018**, die im Wesentlichen wie folgt begründet wurde:

Wie schon in der Äußerung der Franchisegeberin wurde die Unzulässigkeit der Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag behauptet. Laut VwGH zählten zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen sei, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet habe, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Es sei daher zu fragen, ob eine Leistung für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart worden sei. Relevant wäre, was "erkennbar" für die Überlassung des Gebrauchs und nicht anlässlich der Überlassung des Gebrauchs vereinbart worden wäre.

Auszuscheiden wäre, was nicht Entgelt für das konkrete gebührenpflichtige Rechtsgeschäft sei, sondern Gegenleistung für ein anderes Rechtsgeschäft wäre. Diese grundlegende Prämisse sei selbst dann zu berücksichtigen, wenn zwei Rechtsgeschäfte in einer Urkunde beurkundet werden würden. Selbst wenn ein Bestandvertrag mit einem anderen Vertrag dergestalt gekoppelt sei, dass der Bestandgeber ohne gleichzeitigen Abschluss des anderen Vertrags den Bestandvertrag nicht abschließen würde, seien die für die Bemessung der Bestandvertragsgebühr dennoch nur jene Leistungen relevant, die als Entgelt für die Überlassung des Bestandobjekts zu erbringen seien.

Die Franchisegebühr sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-How und Businesskonzept zu qualifizieren und weise damit keinerlei Konnex zur Einräumung des Bestandrechts an den Pachträumlichkeiten auf. Die Franchisegebühr sei kein Pachtentgelt, weil sie keine Gegenleistung für die Einräumung der Nutzungsrechte an den Pachträumlichkeiten darstelle.

Wortgleich wie in der Äußerung vom 6. März 2015 wurde eingeräumt, dass gem. § 17 Abs 1 Satz 2 GebG, zum Urkundeninhalt auch der Inhalt jener Schriften zähle, auf die das gebührenpflichtige Geschäft Bezug nehme, doch greife die Bestimmung ihrem Wortlaut nach nur dann, wenn diese Bezugnahme die betreffenden Schriften zum rechtsgeschäftlichen Inhalt der Bezug nehmenden Urkunde mache.

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

Mangels rechtlich relevanter Bezugnahme des Pachtvertrags auf den Franchisevertrag im

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

Unzweifelhaft sei, dass Franchiseverträge keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterlägen, da das GebG keinen Tatbestand vorsehe. Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie patent-, marken- und Musterlizenzverträge, denen ein Franchisevertrag im Wesentliche entspreche, wären gem. § 33 TP 5 Abs. 4 GebG ausdrücklich gebührenbefreit.

Es würde einen Verstoß gegen das Legalitätsprinzip darstellen, die Leistungspflichten der Franchisenehmer aus dem Franchisevertrag in die Bemessungsgrundlage für die Vergebührung des Pachtvertrags miteinzubeziehen, da man ein an sich gebührenfreies Rechtsgeschäft mittelbar einer Gebühr unterwerfen würde.

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 mitzubersichtlichen wären. Diese Auffassung würde § 33 TP 5 GebG einen unsachlichen und damit gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen. Hingewiesen wurde auf die Franchisesysteme in Österreich, die in der Regel mangels ausreichenden eigenen Vermögens zur Inbestandnahme geeigneter Räumlichkeiten zwecks Führung ihrer Franchisebetriebe gezwungen wären.

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

Für eine differenzierte Behandlung der beiden Konstellationen gäbe es keine objektive Rechtfertigung. In beiden Fällen miete oder pachte der Franchisenehmer, weil er über keine eigenen geeigneten Räumlichkeiten verfüge und beide Male habe die Inbestandnahme des Bestandobjekts inhaltlich nichts mit der völlig getrennt zu beurteilenden Ausgestaltung des Franchiseverhältnisses zwischen Franchisegeber und -nehmer zu tun. Zwei 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.

Im Ergebnis sei daher die Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag (Werbegebühr gem. § 5 Abs 3 Franchisevertrag zzgl. USt 682.475,48 €, einmalige Franchiseeintrittsgebühr gem. § 6 Abs 2 Franchisevertrag zzgl. USt 47.092,00 € sowie laufende Franchisegebühr gem. § 6 Abs 3 Franchisevertrag zzgl. USt 761.266,39 € in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrages sei rechtswidrig.

Beantragt wurde die dementsprechende Abänderung des Bescheides und die Festsetzung der Bemessungsgrundlage ohne den Leistungen aus dem Franchisevertrag mit 24.410,37 € bzw. in eventu die Aufhebung des Bescheides und Rückverweisung an das FAGVG sowie die Aussetzung der Einhebung. Angeregt wurde auch eine Aussetzung des Verfahrens auf Grund eines identen Falles, der beim Bundesfinanzgericht anhängig sei.

Das **FAGVG erließ am 23. April 2018 eine abweisende Beschwerdeentscheidung** mit einer am selben Tag ergangenen gesonderten Begründung, die im Wesentlichen wie folgt lautete:

Die Verpachtung sei im gegenständlichen Fall ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, dem Pächter den Pachtgegenstand zum Betrieb eines ABCD Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht zur Führung des Restaurants werde in einem gesondert abgeschlossenen Franchisevertrag eingeräumt. Bei einem echten Franchisevertrag würden die Bestandsvertrags Elemente in den Hintergrund treten und bezögen sich bestenfalls auf die Nutzung von Know-how, Marken- und Warenzeichen.

Zitiert wurde das Erkenntnis des VwGH vom 7.10.1985, 85/15/0136: "Wurde den Beschwerdeführern durch den gegenständlichen Vertrag eine komplett eingerichtete Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken in Pacht auf unbestimmte Zeit gegeben, wobei der von ihnen zu entrichtende Pachtzins als Anteil im Umsatz der Tankstelle vereinbart war, so hatte der Vertrag die Pacht eines Unternehmens zum Gegenstand."

Der gegenständliche Fall sei mit dem, dem zitierten VwGH-Erkenntnis zu Grunde liegenden durchaus vergleichbar.

Getrennt abgeschlossene Verträge seien 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 bestehe (VwGH 9.10.1991, [89/13/0098](#); 16.10.2003, 2003/16/0126).

Zwischen Franchisevertrag und Pachtvertrag bestehe ein derartiger enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang.

Im gegenständlichen Fall liege die Verpachtung eines Unternehmens, keinesfalls ein gebührenfreier Markenlizenzvertrag vor.

Am **27. April 2018** stellte die Bf Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht in Bezug auf die abweisende Beschwerdeentscheidung des FAGVG und regte nochmals die Aussetzung der Entscheidung bis zur Entscheidung des identen beim Bundesfinanzgericht anhängigen Falles an.

Am **14. Mai 2018** legte das FAGVG den Fall dem Bundesfinanzgericht vor mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde als unbegründet, im Wesentlichen mit folgender Stellungnahme:

Erfasst von § 33 TP 5 GebG seien auch gemischte Verträge, die sowohl Elemente eines Bestandvertrages als auch solche eines anderen Vertrages enthalten, wenn sie die für Bestandverträge charakteristischen Merkmale enthalten und somit eine Art Bestandvertrag darstellen würden (VwGH 21.3.2002, [99/16/0160](#)).

Strittig sei im gegenständlichen Fall, ob die im Franchisevertrag vereinbarten Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG einzubeziehen seien. Verwiesen wurde auf die Definitionen im Pachtvertrag und folgende Bestimmungen darin:

Im Art. 1 „Pachtgegenstand, Pachtvereinbarung“ werde ausgeführt, dass der Verpächter Verfügungsberechtigt über das Geschäftslokal am Standort laut Deckblatt samt den vom Verpächter darauf errichteten Baulichkeiten und Außenanlagen sei. Die Verpachtung erfolge nach Art. 3 ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines ABCD Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht zur Führung eines ABCD Restaurants werde dem Pächter mit dem gesondert abzuschließenden Franchise-Vertrag eingeräumt. Der Pächter dürfe den Pachtgegenstand nur zur Führung eines ABCD Restaurants benützen. Das Restaurant dürfe vom Pächter nur zu den im Franchise-Vertrag genannten Bedingungen betrieben werden.

Der Verpächter könne das Pachtverhältnis jederzeit aus wichtigem Grunde auflösen. Als wichtiger Grund gelte u.a. 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. Würde der Franchisevertrag enden, sei der Pächter zum Betrieb des ABCD Restaurants nicht mehr berechtigt. Da es ausschließlicher Zweck des Pachtvertrages sei, dem Pächter die Führung eines ABCD 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 Franchise-Nehmer das Recht gewährt, ein Restaurant in dem vom Franchise-Nehmer 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 Franchisevertrages sei der Abschluss und der 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 Bestandvertragsэлеmente jedenfalls im Vordergrund stünden.

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

Der enge sachliche und wirtschaftliche Zusammenhang ergebe sich aus dem Zweck der Verpachtung und aus der wechselseitigen Bezugnahme auf den jeweils anderen Vertrag.

Der ausschließliche Zweck der Verpachtung sei der Betrieb eines ABCD Restaurants und dürfe der Pachtgegenstand 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 seien alle Leistungen einzubeziehen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichte, 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 störungsfreiem Gebrauch dienen würden, zählten zum Entgelt

(VwGH 14.2.1994, [93/16/0160](#), *Anmerkung: gemeint wohl 17.2.1994*). Im beschwerdegegenständlichen Fall würden Leistungen erbracht, um ein Restaurant nach dem ABCD System zu führen. Diese Kosten stünden in Zusammenhang mit der Inbestandnahme, sei doch Zweck des Pachtvertrages dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines ABCD Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Bf schloss als Pächterin zusammen mit Pächter2 am 12. November 2014 einen Pachtvertrag zwischen der ABCD Franchise GmbH als Verpächterin ab. Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, den Pächtern den Pachtgegenstand zur Führung eines ABCD Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Das Recht der Führung eines solchen Restaurants wurde den Pächtern in einem gesonderten Franchisevertrag eingeräumt.

Der ursprüngliche Franchisevertrag wurde mit der Rechtsvorgängerin der Bf am 30. Mai 1996 abgeschlossen - die Bf trat in diesen Vertrag am 14. Oktober 2010 ein. In der Folge kam es zu einer "relocation", einer Standortverlegung des Restaurants. Auf Grund dessen wurde eine Zusatzvereinbarung zum Franchisevertrag, in den die Bf eingetreten war, mit der Verpächterin abgeschlossen.

Die Zusatzvereinbarung kam am selben Tag, dem 12. November 2014, an dem der Pachtvertrag zwischen den selben Vertragspartnern geschlossen wurde, zu Stande. Der Pachtvertrag am aufgelösten Standort trat erst am Vortag der Eröffnung des neuen Standortes außer Kraft.

Der Pachtvertrag des neuen Standortes (siehe Verfahrensgang) enthält zahlreiche Verweisungen auf den Franchisevertrag, ua wird er zum gleichen Stichtag automatisch aufgelöst, wenn der Franchise-Vertrag aufgelöst wird.

Auch der Franchisevertrag (siehe Verfahrensgang) enthält zahlreiche Verweisungen auf den Pachtvertrag, der ua Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages ist.

Die Zusatzvereinbarung (siehe Verfahrensgang) nimmt ebenfalls Bezug auf den Pachtvertrag.

Das Finanzamt setzte die Gebühr unter Einbeziehung von Leistungen aus dem Franchisevertrag (Franchisegebühr inkl. USt, Werbegebühr inkl. USt und einmalige Franchisegebühr inkl. USt) fest.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde.

III. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht genommen in die vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes
.....

Aus dem darin enthaltenen, mit dem Bemessungsakt im Einklang stehenden, Vorbringen der Bf in ihren schriftlichen Eingaben sowie aus dem übrigen Bemessungsakt ergibt sich der unstrittige Urkundeninhalt sowohl des Pachtvertrages als auch des Franchisevertrages.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den Gebührenbescheid, die Bescheidbeschwerde, den Vorlageantrag und schließlich die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

IV. Rechtsgrundlagen

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

Tarifpost 5 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

- 1. im allgemeinen 1 v.H.;*
- 2. beim Jagdpachtvertrag 2 v.H.*

(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.

(4) Gebührenfrei sind

- 1. Verträge über die Miete von Wohnräumen;*
- 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 Bestandobjekten 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.

V. Rechtliche Beurteilung

1. Vertragsinhalt und Urkundenprinzip

Bei Bestandverträgen und sonstigen Verträgen, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, richtet sich die Höhe der Gebührenpflicht nach dessen Wert - davon wird der einprozentige Gebührensatz berechnet. Das Gesetz selbst definiert nicht, was genau unter dem Begriff des "Wertes" zu verstehen ist, 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.

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).

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).

Die Feststellung der Rechtsgebühr unterliegt dem Urkundenprinzip, 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 oder wenn ein Schriftstück über einzelne gebührenrechtlich bedeutsame Umstände keinerlei Angaben enthält, ohne damit den Urkundencharakter zu verlieren. Das Urkundenprinzip besagt, 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 ein Vertragselement derart wesentlich, dass die von anderen Vertragstypen hinzutretenden Elemente völlig in den Hintergrund treten, 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).

2. Regelungszweck des Franchisevertrages und des Pachtvertrages

Die rechtliche Hauptfrage im gegenständlichen Fall ist, ob Leistungen aus dem Franchisevertrag, der der Bf entgeltlich das Recht einräumt, ein Restaurant nach ABCD System zu betreiben, in die Bemessungsgrundlage für den „Wert“ des Pachtvertrages einzubeziehen sind. Konkret handelt es sich dabei um die laufend zu bezahlende Franchisegebühr, die im Franchisevertrag geregelte Werbegebühr sowie die vertraglich festgelegte einmalige Eintrittsgebühr.

Grundsätzlich handelt es sich bei einem Franchisevertrag um 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.

Ein typisches Merkmal für jedes Franchisesystem ist eine straffe Organisation.

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 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.

Für das Vorliegen einer Unternehmenspacht spricht die im gegenständlichen 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 zB 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. Demzufolge zählen alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, 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).

Demzufolge handelt es sich im gegenständlichen Fall bei dem ABCD Restaurant um die Verpachtung eines Unternehmens, die der Vergebührung einschließlich der Franchisegebühren nach § 33 TP 5 GebG unterliegt.

3. Relocation - Zusatzvereinbarung auf Grund einer Standortverlegung

Die Bf ist der Ansicht, dass auf Grund der vorgelegten Unterlagen eine strikte rechtliche und wirtschaftliche Trennung von Pacht- und Franchisevertrag deutlich werde und der Franchisevertrag trotz Standortverlegung ("relocation") unabhängig von der Auflösung des Pachtvertrages vollumfänglich aufrecht geblieben wäre.

Konkret hätte die ABCD Franchise GmbH im Jahr 1996 mit den Vorgängern der Bf ein Franchisevertrags-Verhältnis abgeschlossen für den Standort alteAdresse, Ort. In der Folge wäre die Bf in dieses Franchisevertrags-Verhältnis eingetreten. Schließlich sei der Standort von alteAdresse auf neueAdresse verlegt worden. Anlässlich der Verlegung wäre der ursprüngliche Pachtvertrag einvernehmlich aufgelöst worden und das nunmehr angezeigte Pachtverhältnis über den neuen Standort abgeschlossen worden.

Die Bf betont, dass trotz Auflösung des Pachtvertrags betreffend den Standort alteAdresse der Franchisevertrag vollumfänglich aufrecht geblieben wäre und es hätte anlässlich des Standortwechsels lediglich der Franchisevertrag in der Zusatzvereinbarung dahingehend eine Anpassung erfahren, dass als neues Franchiseobjekt der Standort in der neueAdresse festgelegt worden wäre. Aus der Aurechterhaltung des Franchisevertrages trotz Beendigung des Pachtvertrages des alten Standortes folgert die Bf, dass keine Einheitlichkeit des Regelungsgegenstandes vorliegen würde. Vielmehr entstehe das Franchiseverhältnis völlig unabhängig vom Abschluss des Pachtvertrags und auch dann weiter, wenn das Pachtverhältnis beendet würde, wie dies in der von ABCD gehandhabten Praxis im Zusammenhang mit einem Wechsel der Pachträumlichkeiten durch einen Pächter - einer sogenannten relocation - immer wieder vorkomme.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Auf Grund der Vereinbarung in Punkt 2.1 lit.b der Zusatzvereinbarung zum Franchisevertrag vom selben Tag, als der Pachtvertrag mit der Bf abgeschlossen wurde, geht klar hervor, dass auch nach der Standortverlegung der Franchisevertrag zwar aufrecht

geblieben ist, aber genauso wie vor der Standortverlegung unmittelbar an den Pachtvertrag gebunden war.

Punkt 2. 1 lit.b der Zusatzvereinbarung lautet:

"Mit Wirkung ein Tag vor Eröffnung des neuen Standortes in neuer Standort wird gemäß gesonderter Vereinbarung der für das bisherige ABCD Restaurant bestehende Pachtvertrag aufgelöst."

Das bedeutet, dass in Folge der Standortverlegung de facto rechtlich sich nichts am Verhältnis zwischen dem Franchisevertrag und dem Pachtvertrag geändert hat, weil der Franchisevertrag nach Auflösung des Pachtvertrages für den aufgelassenen Standort nahtlos ("ein Tag vor Eröffnung des neuen Standortes") in Beziehung zum Pachtvertrag des neuen Standortes weiter bestanden hat. Eine Auflösung bzw. Nichtaufrechterhaltung des Franchisevertrages wegen der relocation nur für einen Tag hätte wenig Sinn gemacht.

Durch die relocation trat also keine Änderung im Verhältnis zwischen dem Franchisevertrag und dem Pachtvertrag ein, auf das im folgenden Punkt näher einzugehen sein wird.

4. Verhältnis von Pachtvertrag und Franchisevertrag

Obwohl ein Pachtvertrag und ein Franchisevertrag unterschiedliche Regelungskreise betreffen, ist das Verhältnis zwischen Pachtvertrag und Franchisevertrag essentiell für die rechtliche Beurteilung, welche Leistungen im gegenständlichen Fall in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Festzuhalten ist, dass Voraussetzung für die Gebührenpflicht die Errichtung einer Schrift bzw. förmlichen Urkunde über das Rechtsgeschäft zu Beweis Zwecken ist. 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](#)).

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.

Das Erkenntnis des VwGH vom 16.10.2003, 2003/16/0126, besagt, dass getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen sind, 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.

Selbst die Bf räumt in ihrer Beschwerde vom 12. April 2018 ein, dass gem. § 17 Abs 1 Satz 2 GebG, zum Urkundeninhalt auch der Inhalt jener Schriften zähle, auf die das gebührenpflichtige Geschäft Bezug nehme, doch greife die Bestimmung ihrem Wortlaut nach nur dann, wenn diese Bezugnahme die betreffenden Schriften zum rechtsgeschäftlichen Inhalt der Bezug nehmenden Urkunde mache. Die Bf behauptet in ihrer Beschwerde *"...der Pachtvertrag enthalte keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag, über welchen dieser (auch nur teilweise) zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Pachtverhältnisses erhoben werden würde. Bloße Erwähnungen der Franchisevereinbarung im Pachtvertrag - wie vereinzelt vorhanden - würden nicht ausreichen, um die Rechtsfolge des § 17 Abs 1 Satz 2 GebG auszulösen. Mangels rechtlich relevanter Bezugnahme des Pachtvertrags auf den Franchisevertrag im Sinne des § 17 Abs 1 GebG sei der Inhalt des Franchisevertrags sohin aber nicht als Teil der Pachtvertragsurkunde zu qualifizieren, weshalb im Sinne des gebührenrechtlichen Urkundenprinzips bei der Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr für den Pachtvertrag nicht auf den Franchisevertrag Rücksicht genommen werden dürfe..."*

Faktum ist, dass der Pachtvertrag fast 20 Mal auf den Franchisevertrag verweist. Vielmehr wird im Pachtvertrag häufig sogar auf den Inhalt des Franchisevertrages und die dortigen Bestimmungen konkret Bezug genommen – insbesondere in Art. 3 Abs.1, 2, 3 und 5 betreffend die Benützung der Pachträume sowie Art. 4 Abs. 9 und 11 im Falle eines Schadens und Art. 5 betreffend der weiteren Pflichten des Pächters.

Die Aussagen der Bf dahingehend, dass sich durch die rechtliche Trennung von Bestand- und Franchiseverhältnis ergäbe, dass beide Rechtsgeschäfte jeweils autark nebeneinander existieren würden und nicht aufeinander aufbauen oder einander wechselseitig bedingen würden bzw. dies durch die Konzeption des Franchisevertrags bestätigt werde, dessen Bestand und Wirksamkeit nicht an die Existenz des Pachtvertrags gebunden sei stehen ebenfalls im diametralen Gegensatz zu den Bestimmungen im Franchisevertrag, die in 15 Abs. 10 lauten: *"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."*

Zusätzlich wird in Art. 9 Abs. 2 der Pachtbetrieb sogar an die Existenz des Franchisevertrages geknüpft: *"...Endet der Franchise-Vertrag, ist der Pächter zum Betrieb des ABCD Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung an den Pächter erfolgt*

ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem ABCD-System zur Verfügung zu stellen, weshalb das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchise-Vertrag zu enden hat. Die Auflösung des Franchise-Vertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pacht-Vertrages zum gleichen Stichtag."

Die Bestimmungen des Pachtvertrages gehen sogar soweit, dass er ohne den Franchisevertrag nicht einmal zu Stande kommen kann: Art. 12 Abs. 12 des Pachtvertrages lautet *"Dieser Vertrag tritt erst nach rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber vorgesehenen Franchise-Vertrages in Kraft."*

In Abstimmung dazu ist umgekehrt der Pachtvertrag laut § 15 Abs. 10 des Franchisevertrages ebenfalls Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages. Dort ist ebenfalls geregelt, dass 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.“*

Die diesbezüglichen Ausführungen der Bf in ihrer Bescheidbeschwerde vom 12. April 2018, dass der Pachtvertrag keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag enthalte, nur bloße Erwähnungen des Franchisevertrages im Pachtvertrag vorkämen und eine mangelnde rechtlich relevante Bezugnahme des Pachtvertrages auf den Franchisevertrag bestünde, sind daher nicht richtig. Das Gegenteil ist der Fall, es liegt eine derart enge Verknüpfung vor, dass ein Vertrag ohne den anderen rechtlich nicht existieren kann.

Die enge Verknüpfung der beiden Verträge geht sogar soweit, dass beide Verträge wechselseitig füreinander *conditio sine qua* sind: der Franchisevertrag für den Pachtvertrag und der Pachtvertrag für den Franchisevertrag.

Dem zitierten 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, ist auch entgegenzuhalten, 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 ABCD 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 12. November 2014 zwischen denselben

Vertragspartnern abgeschlossen wurden und dies in enger gegenseitiger Abstimmung der beiden Verträge.

Die Bf führt zwar zu Recht aus, dass es sich bei einem Franchisevertrag um einen völlig anderen Regelungszweck als bei einem Pachtvertrag handelt, aber auf Grund dessen, dass die Verknüpfung der beiden Verträge miteinander derart eng ist, dass einer ohne den anderen weder zu Stande kommen noch rechtlich existieren kann, ist von einer Einheitlichkeit des Rechtsgeschäftes auszugehen.

Auch zeitlich ist ein enger Zusammenhang zwischen den Verträgen gegeben: Sowohl der Pachtvertrag als auch die Zusatzvereinbarung zum Franchisevertrag wurden in gegenseitiger Abstimmung am 12. November 2014 zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen. Der enge zeitliche Zusammenhang ist auch durch die Übergangsregelung der Relation des Franchisevertrages vom alten zum neuen Pachtvertrag evident (siehe bei den Ausführungen zur relocation).

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 beigestellt, 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.

Auf Grund des Vorliegens einer Unternehmenspacht und der Verknüpfung von Pachtvertrag und Franchisevertrag, liegt auch kein gebührenbefreiter Markenlizenzvertrag iSd § 33 TP 5 Abs 4 Z 2 GebG vor.

Auch ist das Beispiel, wenn ein Franchisenehmer mit einem vom Franchisegeber verschiedenen Dritten einen Bestandvertrag abschließen würde, nicht gleichzusetzen mit dem gegenständlichen Fall. In der angegebenen Konstellation würde es sich um einen ganz anderen Sachverhalt handeln, in dem es zB keine überschneidenden Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag und dem Franchisevertrag geben kann, weil es sich eben um unterschiedliche Vertragspartner handelt. Vertragliche Regelungen wie im gegenständlichen Fall, dass der Pachtvertrag mit dem einen Vertragspartner ohne den Franchisevertrag mit einem anderen Vertragspartner nicht existieren kann oder durch die Auflösung des Franchisevertrages mit einem anderen Vertragspartner als dem Pachtvertragspartner automatisch beendet würden, sind auf Grund der Unterschiedlichkeit der Vertragspartner und deren Abhängigkeit voneinander in praktischen

Geschäftsabschlüssen unwahrscheinlich. Daher sind Vertragskonstellationen, in denen dritte Vertragspartner beteiligt sind, mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar und sind anhand der Umstände und genauen Vertragsbedingungen des Einzelfalles gesondert zu beurteilen.

5. Zusammenfassung

Durch den 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 ABCD 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 häufig aufeinander, sondern sie können ohne einander nicht rechtlich existieren 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 02.05.2019, [RV/7104313/2015](#), BFG 10.05.2019, [RV/2101213/2017](#), BFG 10. Juli 2019, [RV/7102030/2016](#) und BFG 22. Juli 2019, [RV/7103874/2017](#) (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 gleichen Vertragsbestimmungen enthält.

Aus den genannten Gründen war die Beschwerde abzuweisen.

VI. 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 30. August 2019