

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati, Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien über die Beschwerde vom 28.08.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16.08.2018, Erf.Nr. GZ, betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensablauf

Am **14.07.2014** wurde zwischen der A GmbH als Verpächterin und Name sowie der Name1 GmbH als Pächter (Beschwerdeführerin, Bf.) ein **Pachtvertrag** mit auszugsweise folgendem Inhalt abgeschlossen:

„Definitionen

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

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

Art. 1 Pachtgegenstand, Pachtvereinbarung

- 1) Der Verpächter ist Verfügungsberechtigt über das Geschäftslokal am Standort laut Deckblatt samt den vom Verpächter darauf errichteten Baulichkeiten und Außenanlagen.*
- 2) Das vom Verpächter in Bestand genommene Geschäftslokal wird im folgenden als Pachtgegenstand bezeichnet.*
- 3) Gegenstand dieses Pacht-Vertrages ist somit das gemäß Abs. 2) umschriebene Geschäftslokal am Standort laut Deckblatt samt den dazugehörigen Außenanlagen sowie Parkplätzen und Verkehrsflächen.*

Art. 2 Pachtzeit

- 1) Das Pachtverhältnis beginnt mit 02.12.2014.*
- 2) Das Pachtverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von den Vertragsteilen unter Einhaltung einer Frist von einem Monat zum Ende eines jeden Kalendermonats außergerichtlich gekündigt werden.*
- 3) Der Pächter verzichtet auf die Dauer von zwölf Jahren und zwei Monaten ab Vertragsbeginn auf eine Kündigung und erklärt bereits jetzt das Pachtverhältnis zum Ablauf des zwölften Jahres und zweiten Monats der Vertragslaufzeit aufzukündigen. Diese Kündigungserklärung des Pächters ist auf Vertragsdauer unwiderruflich.*

Art 3 Benützung des Pachtgegenstandes

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

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

Art. 7 Versicherungen

- 1) Der Pächter übernimmt gegenüber dem Verpächter die Verpflichtung, auf seine Kosten während der gesamten Dauer dieses Pachtvertrages eine Pachtzinsversicherung (Betriebsunterbrechungsversicherung) für den vertraglichen Pachtzins abzuschließen.*

2) Weiters hat der Pächter auf seine Kosten eine umfassende Allgefahrenversicherung gemäß Anlage ./2 abzuschließen, mit welcher der Pachtgegenstand gegen alle Risiken der Beschädigung und des Unterganges, insbesondere gegen Feuer versichert wird.

Art. 8 Pachtzins

1) Der vereinbarte Pachtzins beträgt 16,50 % der Bruttoeinkünfte, die der Pächter erzielt hat, mindestens aber den jedenfalls zu bezahlenden Grundpachtzins in Höhe von monatlich 15.000 Euro plus Umsatzsteuer.

Soweit der vereinbarte Umsatzpachtzins für den Zeitraum von mindestens einem Kalendermonat höher ist als der Grundpachtzins für den gleichen Zeitraum ist er anstelle des Grundpachtzinses zu bezahlen.

4) Es ist ausdrücklicher Wille der Vertragsparteien, dass den Verpächter keinerlei Nebenkosten im Zusammenhang mit dem Restaurant treffen, sondern dass alle Betriebs- und Nebenkosten für den Pachtgegenstand und das Restaurant vom Pächter getragen werden.

Art. 9 Beendigung des Pachtverhältnisses

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

2) Dieses Pachtverhältnis unterliegt als Pacht-Vertrag nicht den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes. [...]

Endet der Franchisevertrag ist der Pächter zum Betrieb des XX Restaurants nicht mehr berechtigt. [...] Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag."

Mit **Franchise-Vertrag vom 14.07.2014** gewährte die A GmbH als Franchise-Geberin Name sowie der Name1 GmbH (Franchisenehmer) das Recht, ein Restaurant in den mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten nach dem XX-System zu betreiben (§ 2). Das XX System umfasst gewerbliche Schutzrechte, Know-how-Rechte, bestimmte Rechte an Ausstattungen von Waren, Designs und Farbzusammenstellungen, Anlagen für Außenwerbung, Einrichtungsmustern insbesondere für Küchen und Gasträume, Rezepten und Zutaten. Hinsichtlich der Grundsätze und Richtlinien gilt im Hinblick auf den Betrieb von Restaurants nach dem "XX System" folgendes: Es werden vom Franchise-Nehmer nur Speisen und Getränke abgegeben, die vom Franchise-Geber ausdrücklich benannt werden. Hinsichtlich der Ausgestaltung des Restaurants sind die Einrichtung, das Layout und die Designs und Farbzusammenstellungen zu verwenden, die dem Franchise-Nehmer von der Franchise-Geberin vorgeschrieben werden. Die Beschwerdeführerin hat sich streng an die von

der Franchise-Geberin aufgestellten Vorschriften für Speisen und Getränke sowie an die von der Franchise-Geberin vorgeschriebenen Qualitätsnormen und Richtlinien für Bedienung und Sauberkeit in dem Restaurantbetrieb zu halten. Der Franchise-Nehmer hat mit gesondertem Vertrag die Pachträume und gegebenenfalls deren Einrichtung, sofern er sie nicht erwirbt, zu pachten.

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

§ 5 Werbung und Absatzförderung sowie sonstige öffentlichkeitswirksame Maßnahmen

1) Der Franchise-Geber hat Werbeprogramme für das XX System für regionale und überregionale Werbung von Werbefachleuten entwickelt oder wird sie entwickeln lassen.

Z 3 lit a): Der Franchise-Nehmer führt auf eigene Kosten Werbemaßnahmen durch und betreibt für das Restaurant auf eigene Kosten Absatzförderung. Eine Verpflichtung zur Übernahme von Kosten für Werbung oder Absatzförderung durch den Franchise-Geber ist ausgeschlossen. Die Aufwendungen für Werbung und Absatzförderung durch den Franchise-Nehmer müssen mindestens 5% der Bruttoeinkünfte des Franchise-Nehmers im Sinne des § 6 dieses Vertrages betragen, wovon mindestens 4,5% der Bruttoeinkünfte an die XX Werbegesellschaft m.b.H. zu leisten sind. Z 3 lit b): Eine Werbegesellschaft – die XX Werbegesellschaft m.b.H. – wurde gegründet. Zahlungen für Werbezwecke an diese Gesellschaft oder an den Franchise-Geber oder an eine seiner Konzerngesellschaften sind auf die Aufwendungen für Werbung des Franchise-Nehmers gemäß vorstehendem § 5 Abs. 3 lit a) anzurechnen.

§ 6 Z 1): Der Franchise-Nehmer zahlt dem Franchise-Geber Franchise-Gebühren für die Erteilung der in § 2 genannten Rechte und für sonstige Leistungen des Franchise-Gebers gegenüber dem Franchise-Nehmer auf Grund dieses Vertrages. Z 2): Über die laufenden Gebühren hinaus zahlt der Franchise-Nehmer eine einmalige Gebühr iHv 24.000 Euro zuzüglich Umsatzsteuer für die Gewährung der auf Grund des Vertrages eingeräumten Rechte. Z 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 XX System auf Grund dieses Vertrages erzielt hat.

§ 14 Z 1): Dieser Vertrag beginnt mit allseitiger Vertragsunterfertigung und ist ab 02.12.2014 unkündbar bis 31.01.2027 abgeschlossen. Z 6): Dem Franchisegeber steht das Recht zu, bei Beendigung des Vertragsverhältnisses infolge Zeitablauf oder vorzeitiger Auflösung das Restaurant sofort zu übernehmen und selbst weiter zu betreiben, um die Kontinuität des Restaurantbetriebes zu sichern.

Mit **vorläufigem Bescheid vom 18.11.2014** wurde der Beschwerdeführerin für den Pachtvertrag eine Gebühr gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) in Höhe von 7.128 Euro vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt: monatliche Grundpacht 15.000 Euro zuzüglich Umsatzsteuer plus Betriebskosten (geschätzt monatlich mit 1.500 Euro) zuzüglich Umsatzsteuer x 36 (unbestimmte Dauer).

Mit Vorhalten vom 07.12.2017 und vom 04.04.2018 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, den tatsächlich bezahlten Pachtzins inklusive Umsatzpacht, die Höhe der Betriebskosten jeweils zuzüglich Umsatzsteuer und die Jahresprämie (Versicherung) laut Art. 7 des Pachtvertrages bekannt zu geben. Weiters wurde die Beschwerdeführerin ersucht, die laufenden Franchisegebühren, sowie die Werbekosten jeweils zuzüglich Umsatzsteuer sowie die Versicherungs-Jahresprämie (lt. Franchise-Vertrag) bekannt zu geben. Mit Schreiben vom 11.04.2018 wurden dem Finanzamt die für den Zeitraum Dezember 2014 bis Dezember 2017 entrichteten Beträge von Basispacht, Umsatzpacht, Franchise-Gebühr, Werbegebühr, Betriebskosten und Versicherungsprämie mitgeteilt.

Mit **endgültigem Bescheid vom 16. August 2018** wurde für den Pachtvertrag eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iHv 37.942,60 Euro festgesetzt. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus:

„Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet wurde, ist sie dem Entgelt hinzuzurechnen. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Werte laut Vorhaltsbeantwortung:

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt: Werte laut Vorhaltsbeantwortung:

666.000 Euro	Basiszinssatz inkl. USt
1.769.709,86 Euro	Umsatzpacht inkl. USt
738.727,57 Euro	Franchisegebühr inkl. USt
664.833,20 Euro	Werbegebühr inkl. USt
13.282,44 Euro	Betriebskosten inkl. USt

22.436,80 Euro

Versicherung inkl. USt

3.874.989,87 Euro

gesamt

Monatlicher Durchschnittswert: 104.729,45 Euro x 12 x 3 = 3.770.260 Euro zuzüglich 24.000 Euro einmaliger Franchisegebühr inkl. USt.“

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde vom 28.08.2018** wurde beantragt, den Wert der Leistungen, die die Bf. aus dem Franchisevertrag erbringen müsse, nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gebühren mit einzubeziehen. Die Bf. wendet ein, dass die Einbeziehung der auf Grund des Franchisevertrages zu erbringenden Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr unrichtig sei.

Zur Beurteilung des "Werts" eines Bestandvertrages sei zu fragen, ob eine Leistung für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart wurde. Aus dem Wert als Gebührenbemessungsgrundlage müsse das, was nicht Entgelt für das konkrete gebührenpflichtige Rechtsgeschäft sei, ausscheiden. Diese Prämisse müsse selbst dann gelten, wenn zwei Rechtsgeschäfte in einer Urkunde beurkundet werden würden. Die zentrale Leistungspflicht des Franchisenehmers aus dem Franchisevertrag sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers an die Franchisenehmer zu qualifizieren und weise damit keinerlei Konnex zur Einräumung des Bestandsrechts an den Pachträumlichkeiten auf. Die Franchisegebühr sei kein Pachtentgelt. Der Pachtvertrag sei deshalb abgeschlossen worden um einen Franchisevertrag zu erhalten. Die Bf. erwirtschaftete ihre Umsätze nur aus der Tätigkeit als Franchisenehmerin und nicht als Pächterin. Die Leistungspflichten des Franchisenehmers (die einmalige Franchisegebühr, die laufenden Franchisegebühren und die Werbegebühren) seien nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr einzubeziehen.

Für die Bemessung der für ein bestimmtes Rechtsgeschäft jeweils anfallenden Gebühr sei gemäß [§ 17 Abs. 1 GebG](#) der Inhalt der die Rechtsgebühr auslösenden Schrift maßgeblich. Der Pachtvertrag enthalte keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag, über welchen dieser zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Pachtverhältnisses erhoben worden sei. Bloße Erwähnungen des Franchisevertrages im Pachtvertrag würden nicht ausreichen, um die Rechtsfolge des [§ 17 Abs. 1 Satz 2 GebG](#) auszulösen. Mangels rechtlich relevanter Bezugnahme des Pachtvertrages auf den Franchisevertrag im Sinne des § 17 Abs. 1 GebG sei der Inhalt des Franchisevertrags sohin 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.

Franchiseverträge würden mangels eigenem Tatbestand im GebG keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen. Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche

Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge seien ausdrücklich gebührenbefreit. Würde man die Leistungspflichten der Franchisenehmer in die Bemessungsgrundlage für die Vergebühung des Pachtvertrages mit einbeziehen, so würde man ein an sich gebührenfreies Rechtsgeschäft mittelbar unter klarer Verletzung des verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips einer Gebühr unterwerfen.

Mit der Auffassung, Franchiseentgelte bei der Bemessung der Bestandvertragsgebühr zwingend zu berücksichtigen, würde man damit im Ergebnis ein an sich gebührenfreies Rechtsgeschäft (eben einen Franchisevertrag) ohne Grundlage in Gesetz und Rechtsprechung unter klarer Verletzung der verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips einer Gebühr unterwerfen. Die Rechtsansicht des Finanzamtes würde im Ergebnis überall dort, wo Franchisenehmer gleichzeitig auch Bestandnehmer ihres Franchisegebers seien, § 33 TP 5 GebG einen unsachlichen und gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen. Mangels ausreichendem Vermögen seien Franchisenehmer in der Regel zur Inbestandnahme geeigneter Räumlichkeiten zwecks Führung ihrer Franchisebetriebe gezwungen. Würde ein Bestandvertrag zwischen einem Franchisenehmer und einem vom Franchisegeber verschiedenen Dritten abgeschlossen werden, würde niemand ernsthaft bezweifeln, dass zwischen dem Bestandvertrag mit dem betreffenden Dritten und dem Franchisevertrag mit dem Franchisegeber keine gebührenrechtlich relevante wirtschaftliche Verbindung bestehe. Die in Rede stehenden Verträge würden inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungskreise betreffen. In verfassungskonformer Auslegung des § 33 TP 5 GebG sei festzustellen, dass eine Einbeziehung der einmaligen Franchisegebühr, der laufenden Franchisegebühren und der Werbegebühren in die Gebührenbemessungsgrundlage für den Pachtvertrag nicht zulässig sei.

Lediglich die im Pachtvertrag selbst vereinbarten Leistungspflichten seien als Wert des Bestandverhältnisses zu berücksichtigen. Die Rechtsgeschäftsgebühr sei daher mit EUR 24.046,33 festzusetzen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 17.05.2019** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend verwies das Finanzamt darauf, dass der Pächter mit Beendigung des Franchisevertrages nicht mehr zum Betrieb des XX Restaurants berechtigt sei. Aus den Vertragsbestimmungen ergebe sich ein enger zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen beiden Verträgen. Die Bestandsvertrags Elemente würden jedenfalls im Vordergrund stehen. Der enge sachliche und wirtschaftliche Zusammenhang ergebe sich aus dem Zweck der Verpachtung und aus der wechselseitigen Bezugnahme auf den jeweils anderen Vertrag. Beide Verträge seien derart miteinander verknüpft, dass nicht von zwei getrennt zu beurteilenden Rechtsgeschäften, sondern von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen sei, weshalb die Franchise-Gebühren und Nebenleistungen in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr einzubeziehen seien.

Im **Vorlageantrag vom 21.06.2019** wurde ergänzend ausgeführt, dass bezüglich des Wertes iSd § 33 TP 5 GebG darauf abzustellen sei, was „für“ die Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache vereinbart worden sei, nicht hingegen auf das, was „anlässlich“ der Überlassung des Gebrauchs allenfalls zusätzlich vereinbart worden sei. Dem Franchisevertrag komme gegenüber dem Pachtvertrag die wirtschaftliche Hauptbedeutung zu. Der Pachtvertrag sei abgeschlossen worden, um einen Franchisevertrag zu erhalten und nicht umgekehrt.

Das Finanzamt habe bei der gemeinsamen Betrachtung des Pacht- und Franchisevertrages auf Entscheidungen des VwGH vom 16.10.2003, [2003/16/0126](#), sowie vom 09.10.1998, 89/13/0098 verwiesen. Das Erkenntnis des VwGH vom 16.10.2003, [2003/16/0126](#) lasse schon deshalb keine Rückschlüsse auf den vorliegenden Fall zu, weil die beiden Leistungen (geschenkter Geldbetrag und unentgeltliche Einräumung des Wohnrechts) in einem sachlichen Zusammenhang gestanden seien und die Parteien erwiesenermaßen eine einheitliche Regelung beabsichtigt hätten. Dass es für die Einräumung der Dienstbarkeit ein anderes Entgelt gegeben habe oder die Schenkung Entgelt für eine andere Leistung gewesen sei, sei gar nicht behauptet worden, weshalb als Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit nur die Schenkung in Frage gekommen sei.

Im vorliegenden Fall bestünden allerdings zwei verschiedene Austauschverhältnisse mit jeweils eigenem Entgelt. Während der Pachtzins für die Einräumung des Nutzungsrechts an den Geschäftsräumlichkeiten entrichtet werde, werde die Franchisegebühr für die Einräumung und Nutzung der gewerblichen Schutzrechte und des Know-hows im Zusammenhang mit dem Vertrieb der Lebensmittelprodukte und Getränke entrichtet. Entgegen dem Sachverhalt in der Entscheidung des VwGH vom 16.10.2003, [2003/16/0126](#) stelle die Franchisegebühr daher keine Gegenleistung für die Einräumung des Bestandrechts dar.

Nach *Arnold* müsse aus der Bemessungsgrundlage das ausscheiden, was (aus zivilrechtlicher Sicht) nicht Entgelt für das konkrete gebührenpflichtige Rechtsgeschäft sei, sondern Entgelt (Gegenleistung) für ein anderes (fallweise gar kein gebührenpflichtiges) Rechtsgeschäft sei.

Die Vorschriften eines Gesetzes für öffentliche Abgaben dürften nicht so unbestimmt und nicht so mehrdeutig sein, dass sie von den Betroffenen nicht ohne weiteres verstanden und befolgt werden könnten. Für die Vertragsparteien eines Bestandvertrages oder eines sonstigen Vertrages müsse es daher aufgrund der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG leicht erkennbar sein, in welchem Umfang Leistungen in die Bemessungsgrundlage der für den Abschluss eines Bestandvertrages anfallenden Gebühr einbezogen werden würden. Da der Begriff des „Werts“ in § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG unbestimmt sei, würden Judikatur und Literatur sachliche Einschränkungen der Bestimmungen vornehmen. Die Bf. gab hierfür erneut die Rechtsansicht von *Arnold* wieder. Nach der Rechtsprechung des VwGH seien

Leistungen nur dann in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn sie in einem „wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit der Bestandsache stünden. Der Franchisevertrag zwischen der Bf. und XX stelle einen echten Franchisevertrag dar, da die Einräumung des Rechts zum Vertrieb der Lebensmittelprodukte und Getränke des XX Systems unter Nutzung von Markenrechten und Know-how im Vordergrund stehe. Der Franchisevertrag als solcher sei daher keiner Gebühr zu unterwerfen. Der ausufernde Wortlaut von § 33 TP 5 GebG habe es im konkreten Fall sogar ermöglicht, dass Leistungen aus einem nicht gebührenpflichtigen Vertrag aus unsachlichen Gründen in die Bemessungsgrundlage eines gebührenpflichtigen Vertrages einbezogen werden würden.

Die Gleichheitswidrigkeit des § 33 TP 5 GebG ergebe sich schon aus ihrer Unbestimmtheit: Sei eine Norm derart unbestimmt, dass sie auf ihre Gleichheitskonformität gar nicht geprüft werden könne, so verstoße sie nach der Judikatur des VfGH schon deshalb gegen den Gleichheitssatz. Die Behörde habe dem § 33 TP 5 Abs. 1 GebG außerdem einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt, indem sie vergleichbare Sachverhalte aus unsachlichen Gründen ungleich behandelt habe. Bei Personenidentität zwischen Verpächter und Franchisegeber werde unterstellt, dass die Verträge einheitlich zu betrachten seien. Eine Differenzierung danach, ob Personenidentität zwischen Verpächter und Franchisegeber bestehe, sei unsachlich und daher verfassungswidrig.

Bezüglich der Werbekosten führte die Bf. aus, dass nach einem älteren Erkenntnis des VwGH vom 27.06.1960, [1624/59](#) ein besonders vereinbarter Werbekostenbeitrag für die Verwendung der Bestandsache zu Werbezwecken nicht zur Bemessungsgrundlage gehöre, weil ein solcher Beitrag mit der Hauptleistung, nämlich mit der Überlassung der Bestandsache gegen ein Bestandentgelt, in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mehr stehe, sondern dem Unternehmen des Mieters diene. Der VwGH habe entschieden, dass – sofern ein Bestandvertrag auch Abreden enthalte, die nicht von vornherein die Merkmale bestandrechtlicher Elemente tragen – für die Beantwortung der Frage, ob die daraus für den Mieter entspringenden Verpflichtungen Teile des Mietzinses seien, in allen Fällen der Umstand maßgebend sei, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Hauptleistung (Überlassung des Bestandgegenstandes gegen Zahlung eines bestimmten Zinses) und der Nebenleistung (Verpflichtung der Vermieterin zur Werbung) bestehe.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang der vereinbarten Nebenleistung mit der Vermietung oder Verpachtung sei dann gegeben, wenn die Verpflichtung der Sicherung bzw. Erhaltung der Bestandsache oder doch wenigstens der Erleichterung ihrer Benützung diene. Das könne bei der Verpflichtung zur Werbung nicht behauptet werden. Die Werbung diene weder der Sicherung noch der Erhaltung der Bestandsache, sie sei nicht einmal eine Voraussetzung für die Benützung des Bestandgegenstandes, geschweige denn, dass sie zu dessen leichter oder bequemer Benützung führe. Dem Werbekostenbeitrag fehle somit der wirtschaftliche Zusammenhang. Auch im Erkenntnis des VwGH vom 09.09.1970, [1043/69](#), werde eine

Einbeziehung von Entgelt für Werbeleistungen in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr verneint. Entgegen der Rechtsprechung des VwGH habe das BFG entschieden, dass Werbekostenbeiträge für die vom Vermieter koordinierte Gemeinschaftswerbung als gebührenpflichtige Nebenleistung gelten, wenn sie Grundlage für den Abschluss des Mietvertrages gewesen seien und der besseren Vermarktung des Mietobjektes dienen würden (BFG 07.03.2014, [RV/7101940/2011](#)). Entgegen der Rechtsprechung des BFG sei der Werbekostenbeitrag nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, weil ein wirtschaftlicher Zusammenhang nach der hL nur dann vorliege, wenn eine Verpflichtung der Sicherung bzw. Erhaltung der Bestandsache oder doch wenigstens der Erleichterung ihrer Benützung diene (aber nicht etwa dann, wenn eine Verpflichtung der besseren Vermarktung der Bestandsache diene).

Im Vorlagebericht vom 06.08.2019 beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde und gab dazu die auszugsweise wiedergegebene Stellungnahme ab:

§ 33 TP 5 GebG erfasse auch gemischte Verträge, die sowohl Elemente eines Bestandvertrages als auch eines anderen Vertrages enthalten würden. Aus den Vertragsbestimmungen des Pachtvertrages und des Franchisevertrages ergebe sich ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen. Getrennt abgeschlossene Verträge seien dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen würden und wenn zwischen den Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestehe (VwGH 09.10.1991, [89/13/0098](#), 16.10.2003, 2003/16/0126). Aufgrund des engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen dem Pacht- und dem Franchisevertrag seien die Franchisegebühren Teil des Preises und daher in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen.

Zwischen den Aufwendungen für Werbung und Absatzförderung, die einen Prozentsatz der Bruttoeinkünfte ausmachen würden und dem Pachtvertrag bestehe sehr wohl eine wirtschaftliche Abhängigkeit. Durch die damit finanzierten Aktivitäten sei eine bessere wirtschaftliche Vermarktung gewährleistet und trage somit auch zur Umsatzsteigerung bei. Auch sei die Bezahlung dieses Beitrages eine Verpflichtung, ohne die dem Mieter die Bestandsache nicht in Bestand gegeben worden wäre.

Beweiswürdigung

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

Rechtliche Beurteilung

Rechtslage

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

Der Begriff des "Wertes" ist im Gesetz selbst nicht definiert, jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur die Auffassung vertreten, dass zum „Wert“ alle jene Leistungen zählen, die der Bestandnehmer erbringen muss, um in den Gebrauch der Bestandsache zu gelangen.

Als Bestandzins sind also alle jene Leistungen anzusehen, die der Bestandnehmer für die Nutzung des Bestandobjektes aufwendet oder künftig aufwenden muss.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Dazu zählt auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches (VwGH vom 25.10.2006, [2006/16/0111](#)).

§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG ordnet an, dass jedenfalls alle Miet- oder Pachtverträge, die nach den Bestimmungen der §§ 1090 ff ABGB zu beurteilen sind, darüber hinaus, aber auch jene Verträge, die an sich zwar den Tatbestand des § 1090 ABGB erfüllen, aber in der Literatur oder Rechtsprechung verschiedentlich wegen Nichterfüllung sonstiger Voraussetzungen nicht als Bestandverträge gewertet werden, der Gebühr unterliegen.

Von § 33 TP 5 GebG sind daher auch gemischte Rechtsgeschäfte, die sowohl Elemente eines Bestandvertrags als auch solche eines anderen Vertrages enthalten, dann erfasst, wenn sie die für Bestandsverträge charakteristischen Merkmale enthalten und somit eine Art Bestandvertrag darstellen. (VwGH 21.03.2002, 99/16/0160).

Das Wesen einer Vereinbarung im Sinne des § 33 TP 5 GebG besteht darin, eine Sache auf bestimmte Zeit gegen Entgelt zum Gebrauch zu erhalten, wobei es gleichgültig ist, auf welche Weise aus der übergebenen Sache Nutzen gezogen wird (VwGH 19.12.1986, [85/15/0249](#) - 0253).

Die entgeltliche Überlassung einer Grundfläche zur Benützung für geschäftliche Zwecke ist im Allgemeinen als Miete anzusehen. Auch die sogenannte Platzmiete und ebenso die Überlassung von Geschäftsräumen im Rahmen eines anderen Unternehmens wie etwa in Hotels, Bahnhofshallen und dergleichen ist deshalb im Regelfall Geschäftsraummieta (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 6 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Zur Bemessungsgrundlage zählt ebenso die Übernahme von Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches dieser Sache dienen (vgl. etwa VwGH 21.3.2002, 99/16/0160).

Jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, ist für sich nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergewähren. Auf andere Urkunden ist nur Bedacht zu nehmen, wenn dem Gebührenschuldner ein Gegenbeweis zusteht (Fall des § 17 Abs. 2 GebG bei undeutlichem Urkundeninhalt und des trotz Beurkundung nicht zustande gekommenen Rechtsgeschäftes) oder wenn ein Schriftstück über einzelne gebührenrechtlich bedeutsame Umstände keinerlei Angaben enthält, ohne damit den Urkundencharakter zu verlieren. Als Prinzip (URKUNDENPRINZIP) gilt jedenfalls, dass das Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt, so wie es beurkundet ist (vgl. VwGH 11.9.1980, 2909/79). Die Abgabenbehörde ist nicht gehalten, Erhebungen über einen vom Urkundeninhalt allenfalls abweichenden Willen der Parteien anzustellen (vgl. VwGH 14.11.1996, [95/16/0278](#)).

Wenn ein einheitlicher Vertrag von verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (VwGH 28.6.1995, [94/16/0045](#)). Überwiegt aber ein Vertragselement derart wesentlich, dass die von anderen Vertragstypen hinzutretenden Elemente völlig zurücktreten, so ist das Rechtsgeschäft nach diesem überwiegenden Typus zu behandeln (zB Mietwaschvertrag, VwGH 18.6.1979, [2330/78](#), ÖStZB 1980, 40). Für ein solches "Überwiegen" reicht nach dem VwGH Erkenntnis vom 28.6.1995, 94/16/0045, 0104, ÖStZB 1996, 113 aus, dass ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, was zur Folge hat, dass er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden "rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck" zu beurteilen ist (vgl. Arnold, Rechtsgebühren, § 33 Rz 7).

Erwägungen

Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr

Im gegenständlich zu beurteilenden Fall ist zunächst strittig, ob die im Rahmen der Pacht der Geschäftsräumlichkeiten erfolgte entgeltliche Einräumung des Rechts, ein Restaurant nach dem XX Prinzip zu betreiben und die damit im Zusammenhang stehenden Franchise-Gebühren zur Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 GebG zu zählen sind oder nicht.

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

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

Der Franchisevertrag ist also ein Vertrag, durch den eine Marke in Verbindung mit Lizenzen oder Know-how einer anderen Person zur Benützung überlassen wird. Bei einem echten Franchisevertrag treten die Bestandvertrags Elemente in den Hintergrund und beziehen sich bestenfalls auf die Nutzung des Know-how von Marken und Warenzeichen. (OGH 26.4.1994, [4 Ob 535/94](#), Miet 46.088/11 mwN).

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

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

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

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

Dem Vorbringen der Bf., dass der mit XX abgeschlossene Franchisevertrag einen echten Franchisevertrag darstelle, ist entgegenzuhalten, dass ein echter Franchisevertrag immer nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann. Im gegenständlichen Fall ist auf Grund der klaren Formulierung im Pachtvertrag davon auszugehen, dass der Pachtvertrag ohne den Franchisevertrag nicht bestehen kann. Gemäß Art 12 des Pachtvertrages tritt der Pachtvertrag erst mit rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des Franchisevertrages in Kraft. Gemäß § 15 des Franchisevertrages ist Bedingung für das Inkrafttreten dieses Vertrages der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über das Restaurant. Die Auflösung einer der beiden Verträge bewirkt die automatische Auflösung des anderen Vertrages (vgl. Art 9 des Pachtvertrages und § 15 des Franchisevertrages).

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

Der Urkundeninhalt ist in einer Gesamtschau aller in der Urkunde enthaltenen Bestimmungen zu ermitteln. Sofern auf andere Urkunden Bezug genommen wird, ist wegen ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 17 Abs. 1 GebG auch der Inhalt dieser Urkunden bei der Auslegung der Schrift zu berücksichtigen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 16.10.2003, [2003/16/0126](#) sind getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

Nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin lasse das VwGH Erkenntnis vom 16.10.2003, 2003/16/0126 keine Rückschlüsse auf den vorliegenden Fall zu, da zwei verschiedene Austauschverhältnisse mit jeweils eigenem Entgelt bestehen würden. Der Pachtzins werde für die Einräumung des Nutzungsrechts an den Geschäftsräumlichkeiten und die Franchisegebühr für die Einräumung und Nutzung der gewerblichen Schutzrechte und des Know-how im Zusammenhang mit dem Vertrieb der Lebensmittelprodukte und Getränke entrichtet. Bei diesem Vorbringen wird übersehen, dass sämtliche Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr einzubeziehen sind.

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

Dem Vorbringen, die Franchisegebühr sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers an die Franchisenehmer zu qualifizieren und weise keinerlei Konnex zur Einräumung der Nutzungsrechte an den Pachträumlichkeiten auf, wird entgegengehalten, dass nach dem schriftlich festgelegten Urkundeninhalt die Verpachtung gemäß Art. 3 des Pachtvertrages ausschließlich zu dem Zweck erfolgte, dem Pächter Räumlichkeiten (samt Parkplatzflächen) zum Betrieb eines XX Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung eines XX Restaurants nach dem XX System wurde dem Pächter mit dem gesondert abgeschlossenen Franchise-Vertrag eingeräumt. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist dadurch gegeben, dass sowohl Pacht- als auch Franchisevertrag am 14.07.2014 zwischen den gleichen Vertragspartnern abgeschlossen wurden.

Nicht gefolgt werden kann der Bf. mit den Ausführungen, dass der Pachtvertrag keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag enthalte, über welchen dieser zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Pachtverhältnisses erhoben werden würde. Im Pachtvertrag wird vielmehr mehrmals auf den Franchisevertrag Bezug genommen - so in dessen Art. 3 betreffend die Benützung der Pachträume, im Art. 4 betreffend Instandhaltung und Instandsetzung, im Art. 5 wonach sich der Pächter verpflichtet, ein XX Restaurant in den Pachträumen nachhaltig zu betreiben und es zu den im Franchisevertrag festgelegten Geschäftsstunden offen zu halten sowie im Art. 9 wonach die Vertragsteile vereinbaren, dass der Pächter bei Beendigung des Franchisevertrages nicht mehr zum Betrieb des XX Restaurants berechtigt ist. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung des Pachtvertrages zum gleichen Stichtag. Schließlich tritt der Pachtvertrag gemäß Art. 12 nicht vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft.

Nach dem Inhalt des § 15 des Franchisevertrages ist Bedingung für das Inkrafttreten dieses Vertrages der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über das Restaurant. Die Auflösung des Pachtvertrages bewirkt zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung des Franchisevertrages.

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

Einen weiteren Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Unternehmenspacht stellt die im konkreten Fall im Art 5 des Pachtvertrages getroffene Vereinbarung einer Betriebspflicht dar. Das Vorliegen einer solchen stellt im Allgemeinen das wichtigste Kriterium eines Pachtvertrages dar, sofern dies auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (VwGH vom 26.02.1993, [91/17/0119](#) und VwGH vom 20.02.2000, [95/14/0033](#)). Wie bei dem, dem Erkenntnis des BFG vom 26.07.2016, [RV/7100282/2010](#) zu Grunde liegenden Sachverhalt ist auch im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass der Verpächter ein großes wirtschaftliches Interesse am Bestehen und an der Art des Betriebes hat (BFG vom 02.05.2019, [RV/7104313/2015](#))

Ein großes wirtschaftliches Interesse am Bestehen und an der Art des Betriebes ist zudem aus § 14 des Franchisevertrages abzuleiten. Demnach kann der Franchisegeber bei Beendigung des Vertragsverhältnisses infolge Zeitablauf oder vorzeitiger Auflösung das Restaurant sofort übernehmen und selbst weiterbetreiben, um die Kontinuität des Restaurantbetriebes zu sichern. Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandsrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises.

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

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

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

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

Aufwendungen für Werbung und Absatzförderung:

Hinsichtlich dieser Aufwendungen bringt die Bf. unter Hinweis auf das VwGH Erkenntnis vom 27.06.1960, 1624/59 vor, dass dem Werbekostenbeitrag der wirtschaftliche Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache fehlen würde und diese Kosten daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandsvertragsgebühr einzubeziehen seien.

Zur Begründung führt der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis – das im RIS nicht im Volltext veröffentlicht ist – Folgendes aus (Anm: Anonymisierung durch das BFG):

"Bei der Beantwortung der weiteren Frage, ob der Werbekostenbeitrag als Teil des Zinses und daher auch des Wertes im Sinne des § 33 TP 5 GebG angesehen werden kann, ist zunächst zu bedenken, daß dieser Betrag von der Beschwerdeführerin auf Grund des Vertrages zugleich mit dem Mietzins zu bezahlen ist, daß er einen bestimmten Hundertsatz des Mietzinses ausmacht und daß er schließlich auch von den einzelnen Mietern solange zu entrichten ist, als die Verpflichtung zur Entrichtung des Mietzinses besteht. Diese Umstände reichen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes jedoch nicht aus, den Werbekostenbeitrag deshalb allein dem Werte des Bestandvertrages im Sinne des Gebührengesetzes hinzuzurechnen. Enthält nämlich ein Bestandvertrag auch Abreden, die nicht von vorneherein die Merkmale bestandrechtlicher Elemente tragen, dann wird für die Beantwortung der Frage, ob die darauf für den Mieter entspringenden Verpflichtungen Teile des Mietzinses sind, in allen Fällen der Umstand maßgebend sein, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Hauptleistung (Überlassung des Bestandgegenstandes gegen Zahlung eines bestimmten Zinses) und der Nebenleistung (hier die Verpflichtung der Vermieterin zur Werbung) besteht. Nur wenn dieser wirtschaftliche Zusammenhang zu bejahen ist, läßt sich die Ansicht vertreten, daß das für die betreffende Abrede vom Mieter gezahlte Entgelt zum Mietzinse gehört. Grundsätzlich wird eine vertraglich vereinbarte Nebenleistung zu einem Mietvertrag nur dann mit der Vermietung oder Verpachtung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wenn sie der Sicherung bzw. Erhaltung der Bestandsache oder doch wenigstens der Erleichterung ihrer Benützung dient. Dies kann aber von der Verpflichtung zur Werbung, die die Vermieterin im vorliegenden Falle wie in allen Bestandverträgen, die das XXX betreffen, eingegangen ist, nicht behauptet werden. Denn die Werbung durch die Vermieterin dient weder der Sicherung noch der Erhaltung der Bestandsache, sie ist nicht einmal eine Voraussetzung für die Benutzung des Bestandgegenstandes, geschweige denn, daß sie zu dessen leichtere oder bequemerer Benutzung führt. Vielmehr unternimmt die Vermieterin die Werbung ausschließlich zur Förderung der Unternehmen, die auf den in bestand gegebenen Grundflächen im XXX betrieben werden. Dem Werbekostenbeitrage fehlt also der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang mit der Bestandsache, und die belangte Behörde hat somit zu Unrecht angenommen, daß er ein Teil des für die gemietete Sache gezahlten Preises und aus diesem Grunde dem "Werte des Bestandvertrages" hinzuzurechnen sei."

Erbringt der Bestandgeber anderstypische Leistungen und werden diese mit einer bestimmten Gegenleistung entgolten, so ist diese nach Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum GebG B II 1 e zu § 33 TP 5 nur dann in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die betreffenden Leistungen des Bestandgebers Nebenleistungen zur Einräumung des Gebrauchsrechtes darstellen und die Verbindung mit Bestandverträgen nicht unüblich ist (einzubeziehen sind daher ua Betriebskosten, nicht aber Werbekosten).

In den Entscheidungen VwGH 25.10.2006, [2006/16/0111](#) (ergangen zur Einbeziehung der Verpflichtung zum Ausmalen des Bestandgegenstandes und der Verpflichtung des Mieters zum Abschluss eines Wärmeenergiebezugsvertrages mit der Fernwärme ORT1 GmbH) und VwGH 25.6.2006, 2006/16/0112 (zur Verpflichtung zum Abschluss einer "ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung") sprach der Verwaltungsgerichtshof abermals aus, dass wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht.

In der Entscheidung UFS 16.1.2007, [RV/1249-W/05](#) wurde zur Einbeziehung von Werbekostenbeiträgen vertreten, dass sich ein Vergleich mit den vom Verwaltungsgerichtshof schon beurteilten Bestandverträgen über Messestände anbietet: In dem bei Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, unter Rz 49 zu § 33 TP 5 GebG 1957 beschriebenen Fall des Erkenntnisses vom 17. November 1983, Zl. 82/15/0105, 0106, gelangte der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis, dass die von der Vermieterin erbrachten Organisations- und Werbeleistungen weder der Qualifikation der mit den einzelnen Ausstellern abgeschlossenen Rechtsgeschäfte als Bestandverträge abträglich waren, noch den für die Gebührenbemessung jeweils maßgeblichen Wert zu mindern vermochten. Hinzuzufügen ist, dass infolge der Abhängigkeit der Höhe des Pachtentgeltes von der Höhe der jeweiligen Umsätze ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Hauptleistung (Überlassung des Bestandgegenstandes gegen Zahlung eines Zinses) und der Nebenleistung (hier die Verpflichtung der Verpächterin zur Werbung) besteht, da durch eine entsprechende Werbetätigkeit ein größerer Umsatz und damit für die Vermieterin höhere Mieteinnahmen erhofft werden.

In der Entscheidung UFS 14.02.2007, RV/1483-W/04 wurde die Einbeziehung eines Werbekostenbeitrages zur Durchführung laufender Aktivitäten damit begründet, dass ein Werbekostenbeitrag die bessere wirtschaftliche Vermarktung der Bestandsache gewährleistet und somit auch zur Umsatzsteigerung beizutragen vermag und dass ohne die Vereinbarung dem Berufungswerber das Bestandobjekt nicht in Bestand gegeben worden wäre.

In der Entscheidung des UFS 22.03.2013, [RV/1582-W/08](#) wurde ebenfalls die Einbeziehung eines Werbekostenbeitrages ua. mit dem Argument, dass die Bestandnehmerin diese Verpflichtung eingehen musste, um überhaupt in den Genuss des Gebrauchsrechtes an dem verfahrensgegenständlichen Geschäftslokal zu gelangen, bestätigt.

Im gegenständlichen Fall verpflichtet sich der Franchise-Nehmer in § 5 des Franchisevertrages, in sämtlichen Werbemedien nur das vom Franchise-Geber ausdrücklich zur Verfügung gestellte oder vorher genehmigte Werbe- und Absatzförderungsmaterial sowie Werbeprogramme für seine Werbung zu verwenden.

Der Franchise-Nehmer führt auf eigene Kosten Werbemaßnahmen durch und betreibt für das Restaurant auf eigene Kosten Absatzförderung. Die Aufwendungen für Werbung oder Absatzförderung durch den Franchise-Nehmer müssen mindestens 5% der Bruttoeinkünfte des Franchise-Nehmers betragen, wovon mindestens 4,5% der Bruttoeinkünfte an die XX Werbegesellschaft m.b.H. zu leisten sind. Die vom Franchise-Nehmer zu tragenden Werbekosten von mindestens 5% der Bruttoeinkünfte sind neben den laufenden Franchise-Gebühren gemeinsam mit dem aus der vereinbarten Umsatzpacht ergebenden Mehrbetrag monatlich jeweils am 5. Werktag eines jeden Monats für den Vormonat zu entrichten. Die verpflichtete Erbringung von Werbeleistungen durch den Franchise-Nehmer ist geeignet, der Sicherung und der Erhaltung der Bestandsache zu dienen. Die Erbringung von Werbeleistungen stellt deshalb hier eine Nebenleistung zur Einräumung des Gebrauchsrechtes dar. Die Werbemaßnahmen ermöglichen zweifellos eine bessere wirtschaftliche Vermarktung der Bestandsache und besteht deshalb ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Hauptleistung (Überlassung zum Gebrauch). Ohne die Verpflichtung zur Leistung eines Werbekostenbetrages wäre der Bf. das Bestandsobjekt nicht in Bestand gegeben worden. Überdies ist eine Verbindung von Werbeleistungen mit Bestandverträgen nicht unüblich, wie sich aus den Sachverhaltsdarstellungen einer Vielzahl von Entscheidungen des UFS ergibt (vgl. ua. UFS 8.8.2006, [RV/1675-W/04](#); UFS 16.1.2007, [RV/1249-W/05](#); UFS 14.2.2007, [RV/1483-W/04](#); UFS 3.3.2011, RV/0563-L708 und UFS 22.3.2013, [RV/1582-W/08](#), BFG vom 07.03.2014, [RV/7101940/2011](#)).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der vom Unabhängigen Finanzsenat und der vom BFG in den oben zitierten Erkenntnissen vertretenen Rechtsansicht an. Auf Grund des gegebenen wirtschaftlichen Zusammenhangs zählen die im Franchise-Vertrag vereinbarten Aufwendungen für Werbung und Absatzförderung ebenfalls zum Wert gemäß § 33 TP 5 GebG 1957.

Zur Anregung eines Gesetzesprüfungsverfahrens:

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 und Art 140 Abs. 1 Z 1 iVm [Art. 135 Abs. 4 und Art. 89 B-VG](#) die Kompetenz, bei verfassungsrechtlichen Bedenken im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens an den Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Normenprüfung zu stellen. (Unger, Die neuen verfassungsrechtlichen Kompetenzen des BFG, BFGjournal 2014, 254). Gemäß [Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG](#) erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrag eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen. Nach dem sinngemäß anzuwendenden [Art. 89 B-VG](#) hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung einer innerstaatlichen Norm (Gesetz oder Verordnung) einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet Bedenken beim Gericht, weil entweder die

Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbaren Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechts unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen. (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Gesetze obliegt ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Rechtsauffassung entwickelt, dass im *Gesetzesprüfungsverfahren* der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vgl VfSlg 16.212/2001, 16.365/2001, 18.142/2007, 19.496/2011, 20.154/2017). Der Antragsteller hat all jene Normen anzufechten, welche für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise eine solche Verfassungswidrigkeit – sollte der Verfassungsgerichtshof die Auffassung des Antragstellers teilen – beseitigt werden kann (VfSlg 16.756/2002, 19.496/2011, 19.684/2012, 19.903/2014; VfGH 10.03.2015, [G 201/2014](#); 13.10.2016, G 640/2015 ua).

Bei der Entscheidung, ob das Verwaltungsgericht selbst einen Normenprüfungsantrag stellt oder den Beschwerdeführer auf die Möglichkeit einer Erkenntnisbeschwerde an den Verfassungsgerichtshof verweist, ist vom Verwaltungsgericht die Gewichtigkeit der vorgetragenen Bedenken einerseits mit dem für einen Gerichtsantrag auf Normenprüfung verbundenen Aufwand sowohl für das Verwaltungsgericht selbst als auch für den Verfassungsgerichtshof und andererseits mit den Interessen des Beschwerdeführers an einer baldigen endgültigen Entscheidung über seine verfassungsrechtlichen Argumente abzuwägen (vgl. BFG 05.09.2016, [RV/7103975/2016](#) zur Werbeabgabe; BFG 21.08.2017, [RV/7100702/2016](#) zur Glücksspielabgabe).

Gemäß [§ 62 Abs. 1 Satz 2 VfGG](#) hat der Antrag, ein Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben, die gegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes sprechenden Bedenken im Einzelnen darzulegen. Dieses Erfordernis ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nur dann erfüllt, wenn die Gründe der behaupteten Verfassungswidrigkeit in überprüfbarer Art präzise ausgebreitet werden, d.h. mit welchen Verfassungsbestimmungen die bekämpfte Gesetzesstelle in Widerspruch steht und welche Gründe für diese Annahme sprechen, sowie die Abgrenzung des Aufhebungsumfanges. (z.B. VfGH 24.11.2016, [G 120/2016](#) zur Glücksspielabgabe; BFG 18.9.2014, [RS/7100139/2014](#); Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 350).

Die Bf. führt in der Anregung eines Gesetzesprüfungsverfahrens bzw. in der Beschwerdeschrift aus, dass die Vorschriften für öffentliche Abgaben nicht so unbestimmt und nicht so mehrdeutig sein dürften, dass sie von den Betroffenen nicht ohne weiteres verstanden und befolgt werden können. Den Vertragsparteien eines Bestandvertrages oder eines sonstigen Vertrages müsse daher aufgrund der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG leicht erkennbar sein, in welchem Umfang Leistungen in die Bemessungsgrundlage der für den Abschluss eines Bestandvertrages anfallenden Gebühr einbezogen werden würden. Die Bf. fühlt sich durch die Unbestimmtheit der zitierten Gesetzesstelle beschwert. § 33 TP 5 GebG verstoße daher infolge ihrer Unbestimmtheit gegen das Legalitätsprinzip und müsste auf ihre Gleichheitskonformität überprüft werden (Verletzung des Gleichheitssatzes).

Die Vorschrift des § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG wird für verfassungsrechtlich unbedenklich gehalten.

Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage in der oa. Gesetzesbestimmung mit dem Begriff "nach dem Wert" bedeutet nach der ständigen Rechtsprechung sowohl des Verwaltungsgerichtshofes als auch des Verfassungsgerichtshofes (VfGH vom 28.09.1973, [B 163/73](#), Slg 7123, 01.03.1974 B 281/73, Slg 7248, dass darunter der Preis, das heißt alle Leistungen zu verstehen sind, die der Bestandnehmer für die Überlassung der Sache zum Gebrauch zu erbringen hat.

Alle Leistungen - wie im konkreten Fall die bestrittenen Franchisegebühren sowie die Werbeaufwendungen, stehen im Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes und sind daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Das Bundesfinanzgericht hegt keine Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit der fraglichen Bestimmung. Das Bundesfinanzgericht sieht daher von einer Antragstellung nach Art. 135 Abs. 4 B-VG i. V. m. Art. 89 B-VG und Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG an den Verfassungsgerichtshof ab. Der Bf. bleibt eine Erkenntnisbeschwerde nach Art. 144 Abs. 1 BVG unbenommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die getroffene Entscheidung entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (07.10.1985,

85/15/0136) und des BFG vom 26.07.2016, [RV/7100282/2010](#), 02.05.2019, RV/7104313/2015.

Graz, am 19. Mai 2020