

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Elke Rath, die Richterinnen ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra Kühberger-Leeb und Mag. Anita Aust in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel Finanzamtes Österreich vom 6. Juni 2019 betreffend Bestandvertragsgebühr in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** 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

Am 04. 12.2015 wurde zwischen der A GmbH als Verpächterin und 1/ Hrn. B sowie 2/ der ***Bf1*** als Pächterin (= Bf) ein Pachtvertrag mit folgendem Inhalt abgeschlossen, welcher auszugsweise wiedergegeben wird:

"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 A--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 A- Konzerns, mit welcher die Pächter den Franchise-Vertrag zum Betrieb des Restaurants nach dem A--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 A--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 Pachtvertrages ist somit das gem. Abs. 2) umschriebene Geschäftslokal am Standort lt. Deckblatt samt den dazugehörigen Außenanlagen sowie Parkplätzen und Verkehrsflächen.*
- 4) Der Verpächter verpachtet und übergibt und der Pächter pachtet und übernimmt somit den oben beschriebenen Pachtgegenstand.*

Art.2 Pachtzeit:

- 1) Das Pachtverhältnis beginnt mit 15.12.2015.*

.....

- 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 20 Jahren ab Vertragsbeginn auf eine Kündigung und erklärt bereits jetzt das Pachtverhältnis zum Ablauf des zwanzigsten Jahres der Vertragslaufzeit aufzukündigen. Diese Kündigungserklärung des Pächters ist auf Vertragsdauer unwiderruflich.*

Art 3: Benützung der Pachträume

- 1) Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten und die dazugehörigen Verkehrs- und Parkplatzflächen zum Betrieb eines A- Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung eines A- Restaurants wird dem Pächter mit dem gesondert abzuschließenden Franchise-Vertrag eingeräumt. Der Pächter darf somit den Pachtgegenstand nur zur Führung eines Restaurants nach dem A--System benützen, und zwar nur zum Verkauf der im Franchise-Vertrag genannten Speisen und Getränke.*
- 2) Der Pächter darf den Pachtgegenstand ohne schriftliche Zustimmung des Verpächters keinem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich zum Gebrauch überlassen und zwar weder ganz noch teilweise und weder befristet noch unbefristet. Eine etwaige Zustimmung des Verpächters kann jederzeit widerrufen werden, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. Wird dem Pächter*

aufgrund des Franchise-Vertrages die Zustimmung zur Übertragung der Rechte aus dem Franchise-Vertrag auf einen Dritten erteilt, so wird der Verpächter die Zustimmung zur Gebrauchsüberlassung des Pachtgegenstandes an den gleichen Übernehmer im Rahmen des Pacht-Vertrages erteilen.

Änderungen der wirtschaftlichen Beteiligungsverhältnisse am Pächter sind unzulässig, sofern keine ausdrückliche schriftliche Zustimmung seitens des Verpächters vorliegt. Eine Verletzung dieser Bestimmung stellt eine Vertragsverletzung dar, die den Verpächter zur vorzeitigen Auflösung gern. Art. 9 berechtigt.

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 A- 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 A--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 A- 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 A--System nicht gefährdet oder beeinträchtigt werden.

...

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 in Höhe des Grundpachtzins gem. Art 8 Pkt. 1) letzter Absatz des Pacht-Vertrages für 12 Monate zuzüglich Nebenkosten abzuschließen und aufrecht zu erhalten, wobei als Mitversicherter der Verpächter zu benennen ist*
- 2) Weiters hat der Pächter auf seine Kosten eine umfassende Allgefahrenversicherung gem. Anlage ./2 abzuschließen...*

Art. 8 Pachtzins:

- 1) Der vereinbarte Pachtzins beträgt 15,25% der Bruttoeinkünfte, die der Pächter infolge des Betriebes des A- Restaurants in den Pachträumlichkeiten erzielt hat, mindestens aber den jedenfalls zu bezahlenden Grundpachtzins in Höhe von monatlich EUR x,- zuzüglich 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 den Restaurantbetrieb vom Pächter getragen werden.

.....

Art. 9 Beendigung des Pachtverhältnisses:

- 1) Das Pachtverhältnis endet durch Kündigung gem. Art. 2 Abs 2 oder vorzeitige Auflösung.*
- 2) Dieses Pachtverhältnis unterliegt als Pachtvertrag nicht den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes.*

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

Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag."

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 Bargeldebetrages in Höhe von € 20.000 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.

Mit vorläufigem Bescheid vom 05.04.2016 wurde der Bf. für den Pachtvertrag eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von € x vorgeschrieben, basierend auf der Bemessungsgrundlage von € xxxx. (basierend auf dem Pachtvertrag)

Auf Ersuchen des Finanzamtes vom 04.02.2019 sowie Erinnerung vom 05.04.2019 wurde der Franchisevertrag, die laufenden Franchisegebühren sowie die angeforderten Unterlagen über den tatsächlich bezahlten Pachtzins, die genaue Aufgliederung der Umsatzpacht (inkl./exkl. USt), die Höhe der Betriebs- und Nebenkosten sowie der Versicherungen lt. Vertrag übermittelt.

Der Franchisevertrag legt in seinen Bestimmungen im Wesentlichen Folgendes dar:

"...

§ 2 Gegenstand des Vertrages

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

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

...

§ 4 Pflichten des Franchise-Nehmers

1)...

Der Franchise-Nehmer hat mit gesondertem Vertrag das Restaurant und gegebenenfalls dessen Einrichtung, sofern er sie nicht erwirbt, zu pachten.

...

§ 5 Werbung und Absatzförderung sowie sonstige öffentlichkeitswirksame Maßnahmen

.....

2)

Der Franchise-Nehmer ist verpflichtet in sämtlichen Werbemedien nur das vom Franchise-Geber ausdrücklich dem Franchise-Nehmer zur Verfügung gestellte oder vorher genehmigte Werbe- und Absatzförderungsmaterial sowie Werbeprogramme für seine Werbung zu verwenden. Der Franchise-Nehmer wird bei allen öffentlichkeitswirksamen Maßnahmen den hiezu vom Franchise-Geber aufgestellten Grundsätzen und Richtlinien folgen und die gewerblichen Schutzrechte, insbesondere das Warenzeichen „A“ nur so verwenden, dass der Ruf und das Ansehen von A gefördert und keinesfalls beeinträchtigt wird.

3)

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 A Werbegesellschaft m.b.H. zu leisten sind.)

....

§6 Franchise-Gebühren und Nebenleistungen

1)

Der Franchise-Nehmer zahlt dem Franchise-Geber Franchise-Gebühren für die Erteilung der in § 2 genannten Rechte und für sonstige Leistungen des Franchise-Gebers gegenüber dem Franchise-Nehmer aufgrund dieses Vertrages.

2)

Über die laufenden Franchise-Gebühren hinaus zahlt der Franchise-Nehmer bei Vertragsabschluß dem Franchise-Geber eine einmalige Gebühr in Höhe von EUR x (EUR x) zuzüglich Umsatzsteuer für die Gewährung der aufgrund des Vertrages eingeräumten Rechte.

3)

Der Franchise-Nehmer hat an den Franchise-Geber weiterhin eine laufende Franchise-Gebühr zu bezahlen. Sie beträgt 5 % seiner Bruttoeinkünfte, die der Franchise-Nehmer infolge des Betriebes des Restaurants nach dem A-System aufgrund dieses Vertrages erzielt hat.

Zur Franchise-Gebühr kommt eine allfällige Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe. Die laufende Franchise-Gebühr wird monatlich jeweils am 5. Werktag eines jeden Monats für den

Vormonat fällig. Alle Zahlungen an den Franchise-Geber sind im Lastschriftinzugsverfahren zu leisten.

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

...

4) Im Falle der Zustimmung zur Übertragung aller Rechte und Pflichten aus diesem 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 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.

... "

Daraufhin wurde mit endgültigem Bescheid vom 06.06.2020 für den Pachtvertrag eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iHv € xx festgesetzt, diesmal basierend auf folgender Bemessungsgrundlage:

Bestanddauer : Unbestimmte Zeit (36 Monate)

Durchschnittliches Entgelt laut Vorhaltsbeantwortung für 2016, 2017 und 2018:

[...]

€ xxx endgültige Bemessungsgrundlage

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** wandte die Bf. ein, dass kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Pacht- und dem Franchisevertrag bestehe und die Einbeziehung der auf Grund des Franchisevertrages zu erbringenden Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr unrichtig sei.

Der Pachtvertrag würde deshalb abgeschlossen um einen Franchisevertrag zu erhalten und nicht umgekehrt. Die Bf. erwirtschaftete ihre Umsätze nur aus der Tätigkeit als Franchisenehmer und nicht als Pächterin. Die Franchisegebühr und sonstige Leistungspflichten des Franchisenehmers seien folglich nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr einzubeziehen.

Der Pachtvertrag enthalte keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag, über welchen dieser zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Pachtverhältnisses erhoben würde. Bloße Erwähnungen

des Franchisevertrages im Pachtvertrag – wie vereinzelt vorhanden – würden nicht ausreichen, um die Rechtsfolge des § 17 Abs 1 Satz 2 GebG auszulösen.

Desweiteren wurde eingewandt, dass § 33 TP 5 GebG aufgrund seiner unbestimmten Formulierung gleichheitswidrig sei. Es stünde im Ermessen der Behörden und Gerichte, was in die Bemessung der Gebühr miteinzubeziehen sei und was nicht. Dies sei unsachlich.

Die Abgabenbehörde erließ am 15.08.2019 eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** im Wesentlichen mit der Begründung, dass getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen seien, wenn die Beteiligten trotz mehrerer getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen 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. Der zeitliche Zusammenhang ergebe sich im vorliegenden Fall dadurch, dass Pacht- sowie Franchisevertrag am selben Tag unterfertigt worden seien. 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 auszugehen sei, sondern von einem einheitlichen Rechtsgeschäft.

Im **Vorlageantrag** vom 28.08.2019 wurde der Antrag auf Entscheidung durch einen Senat gestellt sowie ergänzend eingewandt, dass der Werbekostenbeitrag nicht zur Bemessungsgrundlage zähle; es bestünde kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Überlassung der Bestandsache und Verpflichtung eines Dritten zur Werbung.

Die bereits in der Beschwerde vorgebrachten Argumente des nicht vorhandenen wirtschaftlichen Zusammenhangs der Verträge sowie der Gleichheitswidrigkeit wurden abermals ausgeführt.

Das Finanzamt legte den Akt am 08.10.2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht zum Einwand der Bf. bezüglich des Werbekostenbeitrages noch aus, dass zwischen den Aufwendungen für Werbung und Absatzförderung, die einen Prozentsatz der Bruttoeinkünfte ausmachen, und dem Pachtvertrag sehr wohl eine wirtschaftliche Abhängigkeit besteht. Durch die damit finanzierten Aktivitäten ist eine bessere wirtschaftliche Vermarktung gewährleistet und wird somit auch zur Umsatzsteigerung beigetragen. Auch ist die Bezahlung dieses Beitrages eine Verpflichtung, ohne die dem Mieter die Bestandsache nicht in Bestand gegeben worden wäre.

1. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes sowie in das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf in ihren schriftlichen Eingaben. Es ergibt sich daraus der unstrittige Urkundeninhalt sowohl des Pachtvertrages als auch des Franchisevertrages. Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den Gebührenbescheid, Bescheidbeschwerde, Beschwerdeentscheidung, Vorlageantrag und schließlich Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG unterliegen 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 im Allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 2 GebG zählen einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind bei unbestimmter Vertragsdauer 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.

Mit Erkenntnis vom 2.5.2019, RV/7104313/2015 hat das Bundesfinanzgericht zur Einbeziehung der Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage Folgendes ausgesprochen:

"Im hier zu beurteilenden Fall ist darüber hinaus strittig, ob die im Rahmen der Pachtung erfolgte entgeltliche Einräumung des Rechts, ein Restaurant nach dem Prinzip zu betreiben, einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 GebG bildet oder ob dies als gebührenfreier Franchise-Vertrag anzusehen ist.

Der Franchise-Vertrag ist ein Dauerschuldverhältnis, wodurch der Franchisegeber dem Franchisenehmer gegen Entgelt das Recht einräumt, bestimmte Waren und/oder Dienstleistungen unter Verwendung von Name, Marke, Ausstattung usw. sowie der gewerblichen und technischen Erfahrungen des Franchisegebers und unter Beachtung des von

diesem entwickelten Organisations- und Werbesystems zu vertreiben, wobei der Franchisegeber Beistand, Rat und Schulung in technischer und verkaufstechnischer Hinsicht gewährt und eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Franchisenehmers ausübt.

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

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

Der Verwaltungsgerichtshof stellte in seinem Erkenntnis VwGH 07.10.1985, 85/15/0136 fest, dass in allen Fällen eines echten Franchisevertrages der Franchisenehmer im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt. Darüber hinaus führte er aus, dass ein Franchisevertrag immer nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann. Bei Beurteilung, ob dies der Fall ist, führt er aus, dass "weder in der Fachliteratur noch in der Rechtsprechung des OGH davon ausgegangen wird, dass die dem amerikanischen Franchising in Europa nachgebildeten Franchise-Verträge so gestaltet sind, dass der Franchise-Nehmer nichts anderes als eine Gewerbeberechtigung in das Vertragsverhältnis einbringt und alles andere einschließlich des vom Franchise-Nehmer zu führenden Unternehmens beigestellt wird. Wenngleich daher der Vertrag in einigen Belangen auch 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 richtungsweisendem Erkenntnis des VwGH lag die Frage zugrunde, ob bei Verpachtung einer komplett eingerichteten Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken und einem betriebenen Shop, sowie der Verpflichtung der Pächter, die darin vertriebenen Waren ausschließlich vom Verpächter zu beziehen, einen zu vergebührenden Pachtvertrag oder einen Franchisevertrag darstellen. Dazu hielt der VwGH fest:

"Wird eine komplett eingerichtete Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken in Pacht auf unbestimmte Zeit gegeben, wobei der zu entrichtende Pachtzins als Anteil am Umsatz der Tankstelle vereinbart ist, so kann daran, dass mit diesem Vertrag ein reines Pachtverhältnis begründet wurde, nichts ändern, auch nicht, dass der Verpächter die von ihm erzeugten und vertriebenen Waren zu liefern verpflichtet ist und die Pächter ihrerseits verpflichtet sind, im

wesentlichen nur Waren des Verpächters zu vertreiben. Beim echten Franchise-Vertrag treten die Bestandvertragsselemente in aller Regel in den Hintergrund. Wenn aber bei echten Franchise-Verträgen überhaupt Bestandvertragsselemente enthalten sind, so werden sie sich bestenfalls auf die Nutzung von Know-how von Marke und Warenzeichen und dergleichen mehr beziehen, nicht aber wie im gegenständlichen Fall auf die Pacht eines ganzen Unternehmens. Die weiteren vertraglichen Verpflichtungen des Verpächters, die Pächter unter anderem zu schulen, zu unterweisen und dergleichen mehr, sowie sein Know-how mit dem Recht zur Benützung des gesamten C-Systems ihnen zur Verfügung zu stellen, bewirken keine Änderung in der Beurteilung des Vertrages. Es ist nämlich nicht einzusehen, warum derartige Vertragsselemente nicht Gegenstand eines Unternehmenspachtvertrages sein können, zumal keine der in dem gegenständlichen Vertrag enthaltenen Vereinbarungen nicht in einem Unternehmenspachtvertrag enthalten sein darf."

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

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

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

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

Voraussetzung der Gebührenpflicht ist, 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 Beschwerdevorbringen, die Franchisegebühr sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers an die Franchisenehmer zu qualifizieren und weise keinerlei Konnex zur Einräumung der Nutzungsrechte an den Pachträumlichkeiten auf, wird entgegengehalten, dass nach dem schriftlich festgelegten Urkundeninhalt die Verpachtung gemäß Art. 3 des Pachtvertrages ausschließlich zu dem Zweck erfolgte, dem Pächter Räumlichkeiten (samt Parkplatzflächen) zum Betrieb eines A-Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Das Recht auf Führung eines A-Restaurants nach dem A-Prinzip wurde dem Pächter mit dem gesondert abgeschlossenen Franchise-Vertrag eingeräumt. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist dadurch gegeben, dass sowohl Pacht als auch Franchisevertrag am 04.12.2015 zwischen den gleichen Vertragspartnern abgeschlossen wurden.

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

Der Pachtvertrag kann demnach ohne den Franchisevertrag nicht bestehen, weshalb von bloß 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 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.

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises.

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

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

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

Auch der gegenständliche Pachtvertrag enthält im Wesentlichen die identen Vertragsbestimmungen, wie sie im Erkenntnis des BFG vom 2.5.2019, RV/7104313/2015 zitiert sind. Aus Art. 3 Abs. 1 des Pachtvertrages ergibt sich auch hier deutlich der kausale Zusammenhang zwischen Franchisevertrag und Pachtvertrag, zumal der Pächter den Pachtgegenstand nur zur Führung eines Restaurants nach dem A System benützen darf. Nach § 15 Abs. 10 des Franchisevertrages ist Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand dieses Vertrages 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. Umgekehrt bestimmt Art. 9 Abs. 2 des Pachtvertrages, dass die Beendigung des Franchisevertrages aus welchem Grund auch immer, einen wichtigen Kündigungsgrund darstellt. Endet der Franchisevertrag, ist der Pächter zum Betrieb des A Restaurant nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zum Betrieb eines A Restaurants, weshalb das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der

Franchise-Vertrag zu enden hat. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag.

Die Behandlung der Beschwerde gegen das Erkenntnis des BFG vom 2.5.2019, RV/7104313/2015, zur Einbeziehung von Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage wurde vom VfGH mit Beschluss vom 21.9.2019 zu E 2291/2019 abgelehnt.

Es wurde daher auch im gegenständlichen Fall von der belangten Behörde die auf Grund des Franchisevertrages zu erbringenden Leistungen bei Bemessung der Bestandvertragsgebühr zu Recht einbezogen.

Hinsichtlich dieser Aufwendungen für Werbung 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.

In den Entscheidungen VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 und VwGH 25.6.2006, 2006/16/0112 sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht.

Ebenso sprach der UFS in seiner Entscheidung vom 16.1.2007, RV/1249-W/05 zur Einbeziehung von Werbekostenbeiträgen aus, dass sich ein Vergleich mit den vom Verwaltungsgerichtshof schon beurteilten Bestandverträgen über Messestände anbietet. (VwGH 17.11.1983, 82/15/0105)

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.

Auch in einer weiteren Entscheidung des 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.

Auch in der Entscheidung des UFS 22.03.2013, RV/1582-W/08 wurde 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 A Werbebesellschaft 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 verpflichtende 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.

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.

Der Verfassungsgerichtshof wurde bereits in mehreren Fällen zu dieser Thematik angerufen, die Behandlung der diesbezüglichen Beschwerden wurde in allen Fällen abgelehnt. (vgl. u.a. E2279/2020; E2870/2020; E3675/2019, sämtlich vom 21.09.2020)

Das Bundesfinanzgericht hegt keine Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit der fraglichen Bestimmung. Das Bundesfinanzgericht sieht daher von einer Antragstellung nach 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG an den Verfassungsgerichtshof ab.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 folgte bei der rechtlichen Beurteilung der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe insbesondere VfGH 07.10.1985, 85/15/0136). Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 21. April 2022

