

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf (als Rechtsnachfolgerin der RechtsvorgängerinBf), AdresseBf, vertreten durch Hergovits & Pinkel Steuerberatungs GmbH, Triester Straße 14, 2351 Wr. Neudorf über die Beschwerde vom 15. Juni 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30. Mai 2018, abc betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Einlangend mit 29. Oktober 2014 zeigte die Franchisegeber als Verpächterin den mit der Pächterin, der Beschwerdeführerin Bf als Rechtsnachfolgerin der RechtsvorgängerinBf (in der Folge als Bf bezeichnet) und Pächter2 am 27. Oktober 2014 abgeschlossenen Pachtvertrag, dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) an.

Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, der Pächterin den Pachtgegenstand zur Führung eines ABCD Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Das Recht der Führung eines solchen Restaurants wurde ihr in einem

gesonderten Franchisevertrag, der ebenfalls am 27. Oktober 2014 von der Bf unterschrieben wurde, eingeräumt.

Der Pachtvertrag lautet auszugsweise:

" ...

Definitionen

Restaurant:

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

Pächter:

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

Franchise-Geber:

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

Art. 3 Benützung des Pachtgegenstandes

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

...

2) Der Pächter darf den Pachtgegenstand ohne schriftliche Zustimmung des Verpächters keinem Dritten entgeltlich Oder unentgeltlich zum Gebrauch (überlassen und zwar weder ganz noch teilweise und weder befristet noch unbefristet. Eine etwaige Zustimmung des Verpächters kann jederzeit widerrufen werden, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. Wird dem Pächter aufgrund des Franchise-Vertrages die Zustimmung zur Übertragung der Rechte aus dem Franchise-Vertrag auf einen Dritten erteilt, so wird der Verpächter die Zustimmung zur Gebrauchsüberlassung des Pachtgegenstandes an den gleichen

Übernehmer im Rahmen des Pacht-Vertrages erteilen.

...

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

...

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

...

Art. 4 Instandhaltung und Instandsetzung des Pachtgegenstandes

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

...

11) ...

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

...

Art. 5 Weitere Pflichten des Pächters

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

Der Pächter hat weiters dafür Sorge zu tragen, dass der Ruf und das Ansehen des Verpächters und/oder des ABCD-System nicht gefährdet oder beeinträchtigt werden.

...

Art. 9 Beendigung des Pachtverhältnisses

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

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

Endet der Franchise-Vertrag, ist der Pächter zum Betrieb des ABCD Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung an den Pächter erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem ABCDSystem zur Verfügung zu stellen, weshalb das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchise-Vertrag zu enden hat. Die Auflösung des Franchise-Vertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pacht- Vertrages zum gleichen Stichtag.

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

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

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

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

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

...

Art. 12 Allgemeine Regelungen

...

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

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

...

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

..."

Auf Ersuchen des Finanzamtes am 19. Mai 2015 um Übersendung des Franchisevertrages wurde dieser von der Franchisegeber 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 ABCDSystem 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.

...

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

...

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

..."

Die **Franchisegeber äußerte sich am 26. Februar 2015** in Hinblick auf die Aufforderung des FAGVG zur Übersendung des Franchisevertrages im Wesentlichen wie folgt:

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

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

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

Dies werde durch die Konzeption des Franchisevertrags bestätigt, dessen Bestand und Wirksamkeit nicht an die Existenz des Pachtvertrags gebunden sei. Vielmehr entstehe das Franchiseverhältnis völlig unabhängig vom Abschluss des Pachtvertrags und existiere auch dann weiter, wenn das Pachtverhältnis beendet würde, wie dies in der von ABCD

gehandhabten Praxis im Zusammenhang mit einem Wechsel der Pachträumlichkeiten durch einen Pächter („relocation“) immer wieder vorkomme.

Die Rechtsprechung in den für die Gebührenbemessung relevanten „Wert“ des Rechtsgeschäfts gem. § 33 TP 5 GebG würde ganz allgemein nur jene Leistungspflichten miteinbeziehen, die speziell für die Erlangung des gewährten Bestandrechts eingegangen würden, also Entgelt für die Nutzungsüberlassung darstellen würden. Die zentrale Leistungspflicht aus dem Franchisevertrag, die Franchisegebühr, sei demgegenüber aber unzweifelhaft als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-How und Businesskonzept des Franchisegebers an die Franchisenehmer zu qualifizieren und weise damit keinerlei Konnex zur Einräumung des Bestandrechts an den Pachträumlichkeiten auf. Die Nichtleistung der Franchisegebühr sei dementsprechend auch kein Grund zur Auflösung des Pachtvertrags.

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

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

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

Die Rechtsansicht des FAGVG würde im Ergebnis überall dort, wo Franchisenehmer gleichzeitig auch Bestandnehmer ihres Franchisegebers sind, zu dem Umstand führen, dass die Franchiseentgelte bei der Bemessung der Bestandvertragsgebühr stets zwingend mitzubersücksichtigen wären. Diese Auffassung würde § 33 TP 5 GebG einen unsachlichen und damit gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen.

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

In beiden Fällen miete oder pachte der Franchisenehmer, weil er über keine eigenen geeigneten Räumlichkeiten verfüge und beide Male habe die Inbestandnahme des Bestandobjekts inhaltlich nichts mit der völlig getrennt zu beurteilenden Ausgestaltung des Franchiseverhältnisses zwischen Franchisegeber und -nehmer zu tun. Zwei inhaltlich identische Sachverhalte einmal (im Falle des Vertragsschlusses mit einem Dritten) als gebührenrechtlich unbedenklich und einmal (im Falle des Vertragsschlusses mit dem Franchisegeber) als gebührenrechtlich relevant zu qualifizieren, sei im Lichte des Art 7 B-VG verfassungsrechtlich unzulässig, da gleichheitswidrig.

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

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

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

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

In der Folge wurde die Rechtsvorgängerin der **Bf notariell im Firmenbuch gelöscht (eingetragen im Firmenbuch am 6. Oktober 2017)** und mittels Einbringungsvertrag vom 20. September 2017 die Einbringung des Kommanditanteiles Pächter² an der Bf gemäß Artikel III Umgründungssteuergesetz in die Bf eingebracht und das Unternehmen der Bf gemäß § 142 UGB durch die Bf fortgeführt.

Am **5. Jänner 2018 ersuchte das FAGVG um detaillierte Aufschlüsselung** des tatsächlich bezahlten Pachtentgeltes inkl. Umsatzpacht sowie der Betriebskosten zuzügl. USt sowie die Umsatzpacht, die Werbekosten und die Jahresprämie der abzuschließenden Versicherung bekanntzugeben. Dem Ersuchen wurde am 15. Februar 2018 entsprochen.

Mit **Gebührenbescheid vom 1. März 2018** adressiert an die Rechtsvorgängerin der Bf wurde die Gebühr für den gegenständlichen Pachtvertrag dann mit 26.641,58 € gem. § 200 BAO

vorläufig festgesetzt. Die Gebühr wurde bemessen auf Grund folgender Positionen jeweils für 36 Monate:

38.400 € Mindestpacht inkl. USt, 10.467 € durchschnittliche monatliche Umsatzpacht, 11.564,40 € durchschnittliche monatliche Franchisegebühr, 1.495,25 € durchschnittliche monatliche Betriebskosten 10.413,20 € durchschnittliche monatliche Werbungskosten sowie 331,20 € monatliche Versicherung.

Dazu kam 48.000 € einmalige Franchisegebühr inkl. USt. In Summe ergab das eine Bemessungsgrundlage von 2.664.157,80 €.

Dagegen **erhob die Bf Beschwerde am 9. April 2018**, die im Wesentlichen wie folgt begründet wurde:

Zunächst sei der Bescheidadressat nicht richtig, da er an die Rechtsvorgängerin der Bf adressiert gewesen sei, die seit 6. Oktober 2017 im Firmenbuch gelöscht worden sei, weshalb der Bescheid mit Nichtigkeit behaftet sei.

Inhaltlich wurde die Unzulässigkeit der Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag dargestellt. Laut VwGH seien der "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen sei, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet habe, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Es sei daher zu fragen, ob eine Leistung für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart worden sei. Auszuscheiden wäre, was nicht Entgelt für das konkrete gebührenpflichtige Rechtsgeschäft sei, sondern Gegenleistung für ein anderes Rechtsgeschäft. Diese grundlegende Prämisse sei selbst dann zu berücksichtigen, wenn zwei Rechtsgeschäfte in einer Urkunde beurkundet werden würden. Selbst wenn ein Bestandvertrag mit einem anderen Vertrag dergestalt gekoppelt sei, dass der Bestandgeber ohne gleichzeitigen Abschluss des anderen Vertrags den Bestandvertrag nicht abschließen würde, seien für die Bemessung der Bestandvertragsgebühr dennoch nur jene Leistungen relevant, die als Entgelt für die Überlassung des Bestandobjekts zu erbringen seien.

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

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

Der Pachtvertrag enthalte keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag, über welchen dieser

(auch nur teilweise) zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Pachtverhältnisses erhoben werden würde. Bloße Erwähnungen der Franchisevereinbarung im Pachtvertrag - wie vereinzelt vorhanden - würden nicht ausreichen, um die Rechtsfolge des § 17 Abs 1 Satz 2 GebG auszulösen.

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

Unzweifelhaft sei, dass Franchiseverträge keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterlägen, da das GebG keinen Tatbestand vorsehe.

Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie patent-, marken- und Musterlizenzverträge, denen ein Franchisevertrag im Wesentliche entspreche, wären gem. § 33 TP 5 Abs. 4 GebG ausdrücklich gebührenbefreit.

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

Die Rechtsansicht des FAGVG würde im Ergebnis überall dort, wo Franchisenehmer gleichzeitig auch Bestandnehmer ihres Franchisegebers sind, zu dem Umstand führen, dass die Franchiseentgelte bei der Bemessung der Bestandvertragsgebühr stets zwingend mitzuberücksichtigen wären. Diese Auffassung würde § 33 TP 5 GebG einen unsachlichen und damit gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen. Hingewiesen wurde auf die Franchisesysteme in Österreich, die in der Regel mangels ausreichenden eigenen Vermögens zur Inbestandnahme geeigneter Räumlichkeiten zwecks Führung ihrer Franchisebetriebe gezwungen wären.

Würde ein Bestandvertrag zwischen dem Franchisenehmer und einem vom Franchisegeber verschiedenen Dritten abgeschlossen (was in der Praxis den Regelfall darstelle) würde niemand daran zweifeln, dass zwischen dem Bestandvertrag mit dem Dritten und dem Franchisevertrag mit dem Franchisegeber keine gebührenrechtlich relevante wirtschaftliche Verbindung bestehe. Dies eben deshalb, weil Bestandvertrag und Franchisevertrag inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungskreise betreffen und daher eben nicht zusammenhängen würden. Für eine differenzierte Behandlung der beiden Konstellationen gäbe es keine objektive Rechtfertigung. In beiden Fällen miete oder pachte der Franchisenehmer, weil er über keine eigenen geeigneten Räumlichkeiten verfüge und beide Male habe die Inbestandnahme des Bestandobjekts inhaltlich nichts mit der völlig getrennt zu

beurteilenden Ausgestaltung des Franchiseverhältnisses zwischen Franchisegeber und -nehmer zu tun. Zwei inhaltlich identische Sachverhalte einmal (im Falle des Vertragsschlusses mit einem Dritten) als gebührenrechtlich unbedenklich und einmal (im Falle des Vertragsschlusses mit dem Franchisegeber) als gebührenrechtlich relevant zu qualifizieren, sei im Lichte des Art 7 B-VG verfassungsrechtlich unzulässig, da gleichheitswidrig.

Im Ergebnis sei daher die Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag (laufende Franchisegebühr und einmalige Eintrittsgebühr von 40.000,00 € zzgl. USt gem. § 6 Abs 2 Franchisevertrag sowie Werbegebühr gem. § 5 Abs 3 lit.a Franchisevertrag) in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr des Pachtvertrages rechtswidrig. Beantragt wurde die Aufhebung des Bescheides mangels Bescheidadressaten bzw. in eventu die Abänderung des Bescheides ohne Einbeziehung der Leistungen aus dem Franchisevertrag mit einer Bemessungsgrundlage von 1.824.964,20 € bzw. in eventu die Aufhebung des Bescheides und Rückverweisung an das FAGVG zur Erlassung eines neuen Bescheides sowie die Aussetzung der Einhebung.

Daraufhin **erging seitens des FAGVG am 18. Mai 2018 ein Bescheid mit der selben Bemessungsgrundlage an die Bf.**

Gleichzeitig wies das FAGVG die Beschwerde vom 9. April 2018 gegen den Gebührenbescheid vom 1. März 2018 gem. § 260 Abs. 1 BAO zurück, da zu diesem Zeitpunkt die Rechtsvorgängerin der Bf bereits im Firmenbuch gelöscht gewesen wäre und daher keine rechtmäßige Zustellung des Bescheides erfolgen habe können. Die Beschwerde richtet sich daher gegen einen nicht existenten Bescheid und wäre daher unzulässig.

Am 24. Mai 2018 wurde der Gebührenbescheid vom 18. Mai 2018 vom FAGVG gem. § 299 BAO aufgehoben, weil mit Bescheid vom 8. Mai 2015 bereits zum gegenständlichen Pachtvertrag eine Gebühr vorläufig mit 15.384 € festgesetzt worden wäre, die beim Bescheid vom 18. Mai 2018 unberücksichtigt geblieben wäre - demzufolge habe sich der Spruch des Bescheides als unrichtig erwiesen und der Bescheid wäre aufzuheben gewesen.

Am 30. Mai 2018 erging ein neuerlicher Bescheid mit derselben Gebührevorschreibung wie im aufgehobenen Bescheid vom 18. Mai 2018, allerdings unter Berücksichtigung der bisher vorgeschriebenen Gebühr von 15.384 € und ergab daher eine Nachforderung von 11.257,58 €.

Gegen den Bescheid vom 18. Mai 2018 erhob die Bf Beschwerde am 11. Juni 2018 mit im Wesentlichen derselben inhaltlichen Begründung wie in der zurückgewiesenen Beschwerde vom 9. April 2018, wobei allerdings zusätzlich die Nichtberücksichtigung der bereits vorgeschriebenen Gebühr von 15.384 € als Beschwerdepunkt angeführt wurde. Beantragt wurde die Abänderung des Bescheides ohne Einbeziehung der Leistungen aus dem

Franchisevertrag mit einer Bemessungsgrundlage von 1.824.964,20 € und der Berücksichtigung der bereits vorgeschriebenen Gebühr von 15.384 € bzw. in eventuelle die Aufhebung des Bescheides und Rückverweisung an das FAGVG zur Erlassung eines neuen Bescheides sowie die Aussetzung der Einhebung.

Mit **Beschwerdevorentscheidung wurde diese Beschwerde vom 11. Juni 2018 vom FAGVG am 4. Juli 2018 gem. § 260 BAO zurückgewiesen**, da zum Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung der Bescheid vom 18. Mai 2018, gegen den sich die Beschwerde richtete, nicht mehr existent gewesen wäre, weil er bereits vom FAGVG aufgehoben worden wäre.

Gegen den letzten Gebührenbescheid vom 30. Mai 2018 schließlich erhob die Bf Beschwerde am 15. Juni 2018, beim FAGVG eingelangt am 19. Juni 2018. Im Wesentlichen richtete sich die Beschwerde dagegen, dass bereits mit Bescheid vom 18. Mai 2018 die Gebühr für denselben Sachverhalt festgesetzt worden sei und eine zweimalige Festsetzung der Gebühr für denselben Sachverhalt rechtswidrig sei. Daher wurde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides vom 30. Mai 2018 beantragt, sowie die Aussetzung der Einhebung. In eventuelle wurde für den Fall der Aufhebung des Bescheides vom 18. Mai 2018 vor Erledigung der gegenständlichen Beschwerde beantragt, dass der Bescheid vom 30. Mai 2018 dahingehend abgeändert werde, dass die Bemessungsgrundlage mit 1.824.964,20 € und einer Gebühr von 18.249,64 € festgesetzt werde. Als Begründung wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 11. Juni 2018 verwiesen.

Das FAGVG erließ am 4. Juli 2018 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung mit im Wesentlichen folgender Begründung:

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

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

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

Getrennt abgeschlossene Verträge seien dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter

Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen würden und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestehe (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098; 16.10.2003, 2003/16/0126). Zwischen Franchisevertrag und Pachtvertrag bestehe ein derartiger enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang. Im gegenständlichen Fall liege die Verpachtung eines Unternehmens, keinesfalls ein gebührenfreier Markenlizenzvertrag vor.

Am 13. Juli 2018 stellte die Bf Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht in Bezug auf die abweisende Beschwerdeentscheidung des FAGVG und regte die Aussetzung der Entscheidung bis zur Entscheidung eines identen beim Bundesfinanzgericht anhängigen Falles an. Beantragt wurde auch die Aussetzung der Einhebung.

Am 27. Juli 2018 legte das FAGVG den Fall dem Bundesfinanzgericht vor mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde als unbegründet, im Wesentlichen mit folgender Stellungnahme:

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

Strittig sei im gegenständlichen Fall, ob die im Franchisevertrag vereinbarten Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG einzubeziehen seien.

Zitiert wurden die Definitionen im Pachtvertrag und auf folgende Bestimmungen darin wurde verwiesen:

Im Art. 1 „Pachtgegenstand, Pachtvereinbarung“ werde ausgeführt, dass der Verpächter Verfügungsberechtigt über das Geschäftslokal am Standort laut Deckblatt samt den vom Verpächter darauf errichteten Baulichkeiten und Außenanlagen sei. Die Verpachtung erfolge nach Art. 3 ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines ABCD Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht zur Führung eines ABCD Restaurants werde dem Pächter mit dem gesondert abzuschließenden Franchise-Vertrag eingeräumt. Der Pächter dürfe den Pachtgegenstand nur zur Führung eines ABCD Restaurants benützen. Das Restaurant dürfe vom Pächter nur zu den im Franchise-Vertrag genannten Bedingungen betrieben werden. Der Verpächter könne das Pachtverhältnis jederzeit aus wichtigem Grunde auflösen. Als wichtiger Grund gelte u.a. wenn der Franchisevertrag zwischen dem Pächter und dem Franchise-Geber aus welchen Gründen immer aufgelöst werde. Die Beendigung des Franchisevertrages stelle einen wichtigen Kündigungsgrund dar. Würde der Franchisevertrag enden, sei der Pächter zum Betrieb des ABCD Restaurants nicht mehr berechtigt. Da es ausschließlicher Zweck des Pachtvertrages sei, dem Pächter die Führung eines ABCD Restaurants zu ermöglichen, würde das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der

Franchisevertrag enden. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeute die automatische Auflösung des Pachtvertrages.

Im Franchisevertrag werde dem Franchise-Nehmer das Recht gewährt, ein Restaurant in dem vom Franchise-Nehmer mit gesondertem Vertrag gepachteten Räumlichkeiten zu betreiben. Die laufende Franchisegebühr berechne sich mit einem Prozentsatz von den aus dem Restaurant erwirtschafteten Bruttoeinkünften. Gemäß den Bestimmungen des § 15 Abs. 10 des Franchisevertrages sei der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchise-Vertrages. Die Auflösung des Pachtvertrages bewirke zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung des Franchise-Vertrages.

Aus diesen Vertragsbestimmungen ergebe sich ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen beiden Verträgen, bei denen die Bestandvertrags Elemente jedenfalls im Vordergrund stünden.

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

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

Der ausschließliche Zweck der Verpachtung sei der Betrieb eines ABCD Restaurants und dürfe der Pachtgegenstand nur zur Führung des Restaurants verwendet werden. Während der Pachtvertrag erst mit rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des Franchise-Vertrages in Kraft trete, sei Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchise-Vertrages der Abschluss und Bestand des Pachtvertrages.

Beide Verträge seien derart miteinander verknüpft, dass nicht von zwei getrennt zu beurteilenden Rechtsgeschäften auszugehen sei, sondern von einem einheitlichen Rechtsgeschäft.

In die Bemessungsgrundlage seien alle Leistungen einzubeziehen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichte, um den Gebrauch der Bestandsache zu erlangen.

Auch atypische Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer im Zusammenhang mit der Inbestandnahme verpflichtet habe und die der Erhaltung und Sicherung der Bestandsache und deren störungsfreiem Gebrauch dienen würden, zählten zum Entgelt (VwGH 14.2.1994, 93/16/0160, *Anmerkung: gemeint wohl 17.2.1994*). Im beschwerdegegenständlichen Fall würden Leistungen erbracht, um ein Restaurant nach dem ABCD System zu führen.

Diese Kosten stünden in Zusammenhang mit der Inbestandnahme, sei doch Zweck des Pachtvertrages dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines ABCD Restaurants zur Verfügung zu stellen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Am 27. Oktober 2014 wurde ein Pachtvertrag zwischen der ABCD Franchise GmbH als Verpächterin einerseits und Pächter² bzw. der Rechtsvorgängerin der Bf als Pächterin andererseits geschlossen. Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, den Pächtern den Pachtgegenstand zur Führung eines ABCD Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Das Recht der Führung eines solchen Restaurants wurde den Pächtern in einem gesonderten Franchisevertrag eingeräumt, der am selben Tag wie der Pachtvertrag zwischen denselben Parteien geschlossen wurde.

Der Pachtvertrag (siehe Verfahrensgang) nimmt häufig Bezug auf den Franchisevertrag (siehe Verfahrensgang), ua würde er bei einer Auflösung des Franchise-Vertrages zum selben Stichtag automatisch aufgelöst.

Nach Vorhaltsbeantwortungen des FAGVG durch die Bf, setzte das Finanzamt die Gebühr für Bestandverträge gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG vom 36-fachen monatlichen Entgelt (Mindestpacht inkl. USt, durchschnittliche monatliche Umsatzpacht, durchschnittliche monatliche Franchisegebühr, durchschnittliche monatliche Betriebskosten, durchschnittliche monatliche Werbekosten sowie monatliche Versicherung und USt) zuzüglich einmaliger Franchisegebühr inkl. USt bescheidmäßig am 18. Mai 2018 in der Höhe von 26.641,58 € fest.

Dieser Bescheid wurde von der belangten Behörde aufgehoben, weil mit Bescheid vom 8. Mai 2015 bereits zum gegenständlichen Pachtvertrag eine Gebühr vorläufig mit 15.384 € festgesetzt wurde, die beim Bescheid vom 18. Mai 2018 unberücksichtigt geblieben ist.

Die vorläufige Festsetzung wurde im neuerlichen Bescheid vom 30. Mai 2018 berücksichtigt, mit dem die Differenz von 11.257,58 € vorgeschrieben wurde, gegen den sich die verfahrensgegenständliche Beschwerde richtet.

2. Beweiswürdigung

Vom Bundesfinanzgericht wurde Einsicht genommen in die vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes abc 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 die Gebührenbescheide, die Bescheidbeschwerden, den Vorlageantrag und schließlich die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

3. Rechtslage

§ 33 TP 5 GebG 1957 idgF

Tarifpost 5 Bestandverträge

(1) Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert

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

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

(3) Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

(4) Gebührenfrei sind

- 1. Verträge über die Miete von Wohnräumen;*
- 2. Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge;*
- 3. Bestandverträge, bei denen der für die Gebührenbemessung maßgebliche Wert 150 Euro nicht übersteigt;*

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

(5)

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

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

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

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

5. Für Bestandgeber, zu deren Geschäftstätigkeit laufend der Abschluss von

Rechtsgeschäften im Sinne dieser Tarifpost gehört, sind die Bestimmungen des § 3 Abs. 4a über die Führung von Aufschreibungen und die Entrichtung der Hundertsatzgebühr sowie die Bestimmungen des Abs. 4b sinngemäß anzuwenden.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Urkundenprinzip

Insbesondere ist zur Feststellung der Rechtsgebühr das Urkundenprinzip zu beachten, demzufolge jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergebühren ist. Auf andere Urkunden ist nur Bedacht zu nehmen, wenn dem Gebührenschuldner ein Gegenbeweis zusteht (Fall des § 17 Abs. 2 GebG bei undeutlichem Urkundeninhalt und des trotz Beurkundung nicht zustande gekommenen Rechtsgeschäftes) oder wenn ein Schriftstück über einzelne gebührenrechtlich bedeutsame Umstände keinerlei Angaben enthält, ohne damit den Urkundencharakter zu verlieren. Dem Urkundenprinzip zu Folge 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).

Ein einheitlicher Vertrag, der Elemente verschiedener Vertragstypen enthält, ist daher gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Die Rechtsnatur bestimmt sich gem. § 914 ABGB nach der ermittelten Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages. 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, ist das Rechtsgeschäft nach diesem überwiegenden Typus zu behandeln (zB Mietwaschvertrag, VwGH 18.6.1979, 2330/78, ÖStZB 1980, 40). Für ein solches "Überwiegen" reicht nach dem VwGH Erkenntnis vom 28.6.1995, 94/16/0045, 0104, ÖStZB 1996, 113 aus, dass ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, was zur Folge hat, dass er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden "rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck" zu beurteilen ist (in diesem Sinn *Arnold*, Rechtsgebühren, § 33 Rz 7).

4.2. Bemessungsgrundlage für die Gebührenpflicht

Die Höhe der Gebührenpflicht gem. § 33 TP 5 Abs. 1 GebG bemisst sich bei Bestandverträgen und sonstigen Verträgen, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, mit einem Prozentsatz von dessen Wert bemessen. Der Begriff des "Wertes" ist im Gesetz selbst nicht definiert, jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur die Auffassung vertreten, dass zum „Wert“ all jene Leistungen zählen, die der Bestandnehmer erbringen muss, um in den Gebrauch der Bestandsache zu gelangen.

Es sind daher all jene Leistungen als Bestandzins anzusehen, die der Bestandnehmer für die Nutzung des Bestandobjektes aufwendet oder künftig aufwenden muss. Ebenfalls dazu zählt 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).

Auch die Übernahme von Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches dieser Sache dienen, wird gleichfalls zur Bemessungsgrundlage gezählt (vgl. etwa VwGH 21.3.2002, 99/16/0160).

4.3. Leistungen aus dem Franchisevertrag - Unternehmenspacht

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage, ob Leistungen aus dem Franchisevertrag, der der Bf entgeltlich das Recht einräumt, ein Restaurant nach ABCD System zu betreiben, in die Bemessungsgrundlage für den „Wert“ des Pachtvertrages einzubeziehen sind, wie die laufend zu bezahlende Franchisegebühr, die einmalige vertraglich festgelegte Eintrittsgebühr und die Werbegebühr.

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

Typisch für jedes Franchisesystem ist die straffe Organisation. Franchisenehmer bleiben jedoch selbständige Unternehmer, die im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handeln. Dazu tritt beim sogenannten Produktfranchising eine Pflicht des

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

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

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

Der VwGH führte dazu aus:

„Wird eine komplett eingerichtete Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken in Pacht auf unbestimmte Zeit gegeben, wobei der zu entrichtende Pachtzins als Anteil am Umsatz der Tankstelle vereinbart ist, so kann daran, dass mit diesem Vertrag ein reines Pachtverhältnis begründet wurde, nichts ändern, auch nicht, dass der Verpächter die von ihm erzeugten und vertriebenen Waren zu liefern verpflichtet ist und die Pächter ihrerseits verpflichtet sind, im wesentlichen nur Waren des Verpächters zu vertreiben. Beim echten Franchise-Vertrag treten die Bestandvertragsselemente in aller Regel in den Hintergrund. Wenn aber bei echten Franchise-Verträgen überhaupt Bestandvertragsselemente enthalten sind, so werden sie sich bestenfalls auf die Nutzung von Know-how von Marke und Warenzeichen und dergleichen mehr beziehen, nicht aber

wie im gegenständlichen Fall auf die Pacht eines ganzen Unternehmens. Die weiteren vertraglichen Verpflichtungen des Verpächters, die Pächter unter anderem zu schulen, zu unterweisen und dergleichen mehr, sowie sein Know-how mit dem Recht zur Benützung des gesamten C-Systems ihnen zur Verfügung zu stellen, bewirken keine Änderung in der Beurteilung des Vertrages. Es ist nämlich nicht einzusehen, warum derartige Vertragselemente nicht Gegenstand eines Unternehmenspachtvertrages sein können, zumal keine der in dem gegenständlichen Vertrag enthaltenen Vereinbarungen nicht in einem Unternehmenspachtvertrag enthalten sein darf.“

Es kommt bei der Unterscheidung zwischen Geschäftsraummiete und Unternehmenspacht nach der Rechtsprechung auf die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles an. Maßgebend ist, wenn für die Betriebszwecke geeignete Räume vorhanden sind, für welche der beiden Möglichkeiten - Raummiete oder Unternehmenspacht - sich die Vertragsparteien entschieden haben. Insbesondere bedeutsam ist, ob ein lebendes Unternehmen in Form einer Pacht oder bloß Geschäftsräume in Bestand gegeben und Einrichtungsgegenstände in Form einer Miete beigestellt werden.

Für das Vorliegen einer Unternehmenspacht spricht die im gegenständlichen Fall im Art 5 1) des Pachtvertrages getroffene Vereinbarung einer Betriebspflicht. Deren Vorliegen stellt im Allgemeinen das wichtigste Kriterium eines Pachtvertrages dar, sofern dies auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (VwGH vom 26.02.1993, 91/17/0119 und VwGH vom 22.02.2000, 95/14/0033). Wie bei dem, dem Erkenntnis des BFG vom 26.07.2016, RV/7100282/2010 zu Grunde liegenden Sachverhalt ist auch im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass der Verpächter ein großes wirtschaftliches Interesse am Bestehen und an der Art des Betriebes hat.

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, zählen demzufolge zur Bemessungsgrundlage. Wenn der Bestandnehmer auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. Fellner, aaO, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG).

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

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

4.4. Zusammenhang Pachtvertrag und Franchisevertrag

Besonderes Augenmerk ist im gegenständlichen Fall darauf zu legen, welcher Zusammenhang zwischen dem gegenständlichen Pachtvertrag und dem gegenständlichen Franchisevertrag jeweils zwischen der Bf und der Franchisegeber vorliegt:

Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist die Errichtung einer Schrift bzw. förmlichen Urkunde über das Rechtsgeschäft zu Beweis Zwecken. Ist deren Inhalt geeignet, ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft zu beweisen, wird die Gebührenpflicht ausgelöst. Nicht die Beurkundung, sondern das Rechtsgeschäft selbst ist Gegenstand der Abgabenerhebung (VwGH 16. Dezember 2010, 2009/16/0271).

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

Auf Grund des Erkenntnisses des VwGH vom 16.10.2003, 2003/16/0126 sind getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer, gleichsam ob in einer oder mehreren Urkunden enthaltener, getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen diesen Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

Auch die Bf räumt in ihrer Beschwerde vom 15. Juni 2018 (bzw. 11. Juni 2018) ein, dass gem. § 17 Abs 1 Satz 2 GebG, zum Urkundeninhalt auch der Inhalt jener Schriften zähle, auf die das gebührenpflichtige Geschäft Bezug nehme, doch greife die Bestimmung ihrem Wortlaut nach nur dann, wenn diese Bezugnahme die betreffenden Schriften zum rechtsgeschäftlichen Inhalt der Bezug nehmenden Urkunde mache. Die Bf behauptet in ihrer Beschwerde *"...der Pachtvertrag enthalte keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag, über welchen dieser (auch nur teilweise) zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Pachtverhältnisses erhoben werden würde. Bloße Erwähnungen der Franchisevereinbarung im Pachtvertrag - wie vereinzelt vorhanden - würden nicht ausreichen, um die Rechtsfolge des § 17 Abs 1 Satz 2 GebG auszulösen. Mangels rechtlich relevanter Bezugnahme des Pachtvertrags auf den Franchisevertrag im Sinne des § 17 Abs 1 GebG sei der Inhalt des Franchisevertrags sohin aber nicht als Teil der Pachtvertragsurkunde zu qualifizieren, weshalb im Sinne des gebührenrechtlichen Urkundenprinzips bei der Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr für den Pachtvertrag nicht auf den Franchisevertrag Rücksicht genommen werden dürfe..."*

Entgegen den Ausführungen der Bf verweist der Pachtvertrag tatsächlich insgesamt fast 20 Mal auf den Franchisevertrag. Vielmehr wird im Pachtvertrag häufig sogar auf den

Franchisevertrag konkret Bezug genommen – insbesondere in Art. 3 Abs.1, 2, 3 und 5 betreffend die Benützung der Pachträume sowie Art. 4 Abs. 9 und 11 im Falle eines Schadens und Art. 5 betreffend der weiteren Pflichten des Pächters.

In Art. 9 Abs. 2 wird der Pachtbetrieb sogar an die Existenz des Franchisevertrages geknüpft:

"... Endet der Franchise-Vertrag, ist der Pächter zum Betrieb des ABCD Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung an den Pächter erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem ABCDSystem zur Verfügung zu stellen, weshalb das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchise-Vertrag zu enden hat. Die Auflösung des Franchise-Vertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pacht- Vertrages zum gleichen Stichtag."

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

Vice versa ist der Pachtvertrag laut § 15 Abs. 10 des Franchisevertrages ebenfalls Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages. Dort ist abgestimmt auch geregelt, dass die Auflösung des Pachtvertrages zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung des Franchisevertrages bewirkt. Art. 9 Abs. 2 des Pachtvertrages wiederum lautet wörtlich: *„Die Auflösung des Franchisevertrages bedeutet somit die automatische Auflösung dieses Pachtvertrages zum gleichen Stichtag.“*

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

Die Aussagen der Bf dahingehend, dass sich durch die rechtliche Trennung von Bestand- und Franchiseverhältnis ergäbe, dass beide Rechtsgeschäfte jeweils autark nebeneinander existieren würden und nicht aufeinander aufbauen oder einander wechselseitig bedingen würden bzw. dies durch die Konzeption des Franchisevertrages bestätigt werde, dessen Bestand und Wirksamkeit nicht an die Existenz des Pachtvertrages gebunden sei stehen

ebenfalls im diametralen Gegensatz zu den Bestimmungen im Franchisevertrag, die in 15 Abs. 10 lauten: "*Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand dieses Vertrages ist der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über das Restaurant. Die Auflösung des Pachtvertrages aus wichtigem Grunde bewirkt zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung dieses Vertrages.*"

Dem zitierten Beschwerdevorbringen, die Franchisegebühr sei als Entgelt für die Überlassung von Markenrechten, Know-how und Businesskonzept des Franchisegebers an die Franchisenehmer zu qualifizieren und weise keinerlei Konnex zur Einräumung der Nutzungsrechte an den Pachträumlichkeiten auf, ist auch entgegenzuhalten, dass nach dem schriftlich festgelegten Urkundeninhalt die Verpachtung gemäß Art. 3 des Pachtvertrages ausschließlich zu dem Zweck erfolgte, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants zur Verfügung zu stellen. Vielmehr wurde das Recht auf Führung dieses Restaurants nach dem ABCD System dem Pächter mit dem gesondert abgeschlossenen Franchisevertrag eigens eingeräumt.

Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist dadurch gegeben, dass sowohl der Pachtvertrag als auch Franchisevertrag am 27. Oktober 2014 zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen wurden und dies in enger gegenseitiger Abstimmung der beiden Verträge. Aus diesem Grund kann der Bf mit ihren Ausführungen, dass der Pachtvertrag keinerlei Verweis auf den Franchisevertrag enthalte und dass es sich bei den in Rede stehenden Verträgen um Rechtsgeschäfte handle, die inhaltlich völlig unterschiedliche Regelungsgegenstände betreffen würden und somit wirtschaftlich voneinander unabhängig seien, nicht gefolgt werden.

Dass im gegenständlichen Fall Pacht- und Franchisevertrag in getrennten Urkunden geregelt wurden, ändert nichts daran, dass ein „lebendes Unternehmen“ mitunter einen Gegenstand des Bestandvertrages darstellt. Relevant ist diesbezüglich nur, welchen Umständen die größere wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Neben den Räumlichkeiten wurde dem Pächter auch das beigelegt, was wesentlich zum Betrieb eines Unternehmens und dessen wirtschaftlichen Fortbestand gehört, beispielsweise die Betriebsmittel, ein einheitliches Businesskonzept, Knowhow Rechte, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit, weshalb die Pacht des Unternehmens als Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages nicht unberücksichtigt bleiben kann.

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

Nicht gefolgt werden kann den Ausführungen der Bf, 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, da sie im Widerspruch zu den Regelungen der beiden Verträge stehen.

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

4.5. Conclusio

Durch den festgestellten engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen Pacht- und Franchisevertrag geht das Bundesfinanzgericht von einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den zu entrichtenden Franchisegebühren und der Überlassung der Pachträumlichkeiten aus. Das vom Pächter zu leistende Entgelt auf Grund des Pacht- und Franchisevertrages stellt einen einheitlichen Preis dar, der als einheitlicher Pachtzins zu qualifizieren ist, den der Pächter für die Überlassung der Nutzung des Gesamtunternehmens samt Know-how, bestehend aus der Zurverfügungstellung eines umfassenden ABCD Restaurant-Systems zu entrichten hat. Bei der Verpflichtung zur Entrichtung der Franchisegebühren handelt es sich um eine Leistung des Bestandnehmers, die zum "Wert" des Pachtvertrages gemäß § 33 TP 5 GebG hinzuzurechnen ist. Da es sich um eine Unternehmenspacht handelt und das mit überlassene Know-how eine Leistung darstellt, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache steht, ist die Franchisegebühr daher ebenfalls in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, denn diese Leistungen ermöglichen und erleichtern den widmungsgemäßen Betrieb des Unternehmens.

Insbesondere hingewiesen wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom VwGH 07.10.1985, 85/15/0136, in dem festgestellt wird, dass ein Franchisevertrag immer nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann. Das ist im gegenständlichen Fall klar nicht gegeben: Im Franchise- Vertrag ist im Gegenteil in § 15 Abs. 10 sogar dezitiert der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages. Der Pachtvertrag und der Franchisevertrag verweisen nicht nur gegenseitig aufeinander, sondern sie können ohne einander nicht rechtlich existieren und sind daher wechselseitig *conditio sine qua non*. Eine engere Verknüpfung bzw. ein engerer Zusammenhang zwischen Verträgen als ohne einander nicht existieren zu können, ist kaum denkbar.

Angeführt werden in diesem Zusammenhang auch die Erkenntnisse des BFG 02.05.2019, RV/7104313/2015, BFG 10.05.2019, RV/2101213/2017, BFG 10. Juli 2019, RV/7102030/2016 und BFG 22. Juli 2019, RV/7103874/2017 (veröffentlicht in der FINDOK), die gleichartige Fälle ebenso beurteilt haben, dass die Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Dies ist für den gegenständlichen Fall insbesondere von Bedeutung, weil auch der gegenständliche Pachtvertrag im Wesentlichen die gleichen Vertragsbestimmungen enthält.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

5. Zur Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Daher ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 5. September 2019