

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf AdresseBf, vertreten durch Dr. Woisetschläger & Dr. Mutschlechner Wirtschaftstreuhand - Steuerberatungsgesellschaft mbH., Wopfnerstraße 5, 6130 Schwaz, über die Beschwerde vom 23. April 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom Datum, Nr. 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:

Am 9. Mai 2014 langte beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) die Anzeige des Pachtvertrages, der am 25. April 2014 zwischen der ABCD als Verpächterin einerseits und Pächter2 bzw. der Beschwerdeführerin Bf AdresseBf. (in der Folge als Bf bezeichnet) als Pächter andererseits geschlossen wurde, ein.

Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, den Pächtern den Pachtgegenstand zur Führung eines ABC Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Das Recht der Führung eines solchen Restaurants wurde den Pächtern in einem gesonderten Franchisevertrag eingeräumt. Dieser Franchisevertrag wurde im Zuge der Unterzeichnung des Pachtvertrages zwischen den selben Parteien geschlossen.

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 ABCKonzept 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 ABC Konzerns, mit welcher die Pächter den Franchise-Vertrag zum Betrieb des Restaurants nach dem ABCKonzept 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 ABCKonzept 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 ABC Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht auf Führung eines ABC 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 ABC 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 ABCKonzept 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 ABC 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 ABCKonzept 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 ABC Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung an den Pächter erfolgt ausschließlich zu dem Zweck,

dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem ABCKonzept 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 ABC- 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 ABCKonzept gemäß Art. 5 Abs.1 trotz Abmahnung weiterhin verletzt.

...

Art. 12 Allgemeine Regelungen

...

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

..."

Der Franchisevertrag lautet auszugsweise:

"...

§ 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 ABCKonzept zu betreiben.

...

§ 4 Pflichten des Franchise-Nehmers

1)...

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

...

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

...

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

...

§ 15 Allgemeine Regelungen

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

..."

Mit **Bescheid vom 23. Juni 2014** wurde vom FAGVG die Gebühr für Bestandverträge gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ausgehend vom monatlichen Grundpachtzins plus 10% Betriebskosten plus 6% Versicherung zuzügl. 20 % USt multipliziert mit 36 Monaten wegen der unbestimmten Dauer gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig vom Dreifachen des Jahreswertes festgesetzt.

In der Folge wurde vom FAGVG am 31. Juli 2017 um Bekanntgabe des monatlichen Pachtzinses, der Betriebskosten und der Versicherung, die gemäß § 7 des Vertrages abzuschließen war (inkl. USt vom 1. Mai 2014 bis zur letzten Abrechnung) ersucht, sowie am 30. Jänner 2018 um Übermittlung des Franchise-Vertrages in Kopie und am 5. März 2018 um Bekanntgabe der monatlich bezahlten Franchisegebühr von 1. Mai 2014 bis zum 31. Juli 2017 inkl. USt. Die Bf kam allen Ersuchen um Ergänzung nach.

Die belangte Behörde setzte in der Folge die Gebühr für Bestandverträge gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG endgültig gem. § 200 Abs. 2 BAO von der Bemessungsgrundlage durchschnittliches monatliches Entgelt (Pachtzins, Franchisegebühr, Betriebskosten, Versicherung und USt) multipliziert mit 36 Monaten (wegen der unbestimmten Dauer) zuzüglich einmaligen Vertragserrichtungskosten (inkl. USt) mit **Bescheid vom Datum** fest.

Gegen diesen Bescheid wurde am **23. April 2018** das Rechtsmittel der **Beschwerde** erhoben. Bestritten wurde von der Bf, dass die Franchisegebühren für die Nutzung der Handelsbezeichnung, Warenzeichen und sonstiger Nutzungsrechte in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Nach Ansicht der Bf fielen diese Nutzungsrechte unter die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 ABs. 4 Z 2 GebG, weil es sich bei diesen Rechten um Markenlizenzverträge handeln würde - dies auch unter Verweis auf Rz 731 der GebRI.

Beantragt wurde neben der Bescheidaufhebung, die einmalige Franchisegebühr sowie die laufenden Franchisegebühr nicht der Gebührenpflicht zu unterziehen, desweiteren die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO und die direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

Das **FAGVG legte den Akt am 18. Juni 2018 dem Bundesfinanzgericht** zur Entscheidung **vor**.

In seinem Vorlagebericht nahm die belangte Behörde im Wesentlichen folgendermaßen zur gegenständlichen Beschwerde Stellung:

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

Auf Grund der Definitionen im Pachtvertrag und der Verweisungen des Pachtvertrages auf den Franchise-Vertrag bestünde ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen beiden Verträgen, bei denen die Bestandvertrags Elemente jedenfalls im Vordergrund stünden:

Restaurant sei das aufgrund des Franchise-Vertrages von einem der Pächter oder beiden Pächtern am Standort laut Deckblatt ausgeübte Gastgewerbe nach dem ABCKonzept.

Franchise-Geber sei jene Gesellschaft des ABC Konzerns, mit welcher die Pächter den Franchise-Vertrag zum Betrieb des Restaurants nach dem ABCKonzept in den Pachträumlichkeiten abgeschlossen hätte. Der Franchise- Geber könne – müsse aber nicht – mit dem Verpächter ident sein.

Franchise-Vertrag sei jener Vertrag zwischen dem Franchise-Geber und dem Pächter, welcher dem Pächter das Recht einräume, das Restaurant nach dem ABCKonzept zu betreiben.

Die Verpachtung erfolge nach Art. 3 des Pachtvertrages ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines ABC Restaurants zur Verfügung zu

stellen. Das Recht zur Führung eines ABC Restaurants werde dem Pächter mit dem gesondert abzuschließenden Franchisevertrag eingeräumt. Der Pächter dürfe den Pachtgegenstand nur zur Führung eines ABC Restaurants benützen, und zwar nur zum Verkauf der im Franchisevertrag genannten Speisen und Getränke (Art. 3 Abs. 1).

Das Restaurant dürfe vom Pächter nur zu den im Franchisevertrag genannten Bedingungen betrieben werden (Art. 3 Abs. 3).

Der Pächter verpflichte sich das Restaurant zu den im Franchisevertrag festgelegten Geschäftsstunden offenzuhalten (Art. 5 Abs. 1).

Der Verpächter könne das Pachtverhältnis jederzeit aus wichtigem Grunde auflösen. Als wichtiger Grund gelte u.a. die Vertragsauflösung des Franchisevertrages zwischen dem Pächter und dem Franchisegeber aus welchen Gründen immer. Ende der Franchisevertrag, sei der Pächter zum Betrieb des ABC Restaurants nicht mehr berechtigt. Da es ausschließlicher Zweck des Pachtvertrages sei, dem Pächter die Führung eines ABC Restaurants zu ermöglichen, ende das Pachtverhältnis zum gleichen Zeitpunkt wie der Franchisevertrag. Die Auflösung des Franchisevertrages bedeute die automatische Auflösung des Pachtvertrages (Art. 9 Abs. 2).

Auch in den Absätzen 2 und 5 des Art. 3, in den Absätzen 9 und 11 des Art. 4, in den Absätzen 3 und 5 des Art. 9, und im Absatz 8 des Art. 12 werde ebenfalls auf den Franchisevertrag bzw. auf den Franchisegeber Bezug genommen.

Gemäß Art. 12 Absatz 12 des Pachtvertrages trete der Pachtvertrag erst nach rechtsverbindlicher Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien, nicht jedoch vor rechtsverbindlicher Unterzeichnung des zwischen dem Pächter und dem Franchisegeber vorgesehenen Franchisevertrages in Kraft.

Neben dem engen wirtschaftlichen Zusammenhang seien auch getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen würden und 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 ABC 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 die Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchise-Vertrages der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages.

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

In die Bemessungsgrundlage seien daher 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 ABC System zu führen. Diese Kosten stünden in Zusammenhang mit der Inbestandnahme, sei doch Zweck des Pachtvertrages, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines ABC Restaurants zur Verfügung zu stellen.

Aus den genannten Gründen beantragte die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Am 25. April 2014 wurde ein Pachtvertrag zwischen der ABCD als Verpächterin einerseits und Pächter2 bzw. der Bf als Pächter andererseits geschlossen.

Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, den Pächtern den Pachtgegenstand zur Führung eines ABC Restaurants zur Verfügung zu stellen. Das Recht der Führung eines solchen Restaurants wurde den Pächtern in einem gesonderten Franchisevertrag, der am selben Tag wie der Pachtvertrag unterzeichnet wurde, eingeräumt.

Der Pachtvertrag (siehe Verfahrensgang) enthält häufige Verweisungen auf den Franchisevertrag, insbesondere dass der Pächter zum Betrieb des Restaurants nach Ende des Franchisevertrages nicht mehr berechtigt ist, der Pachtvertrag nicht vor Unterzeichnung des Franchisevertrages in Kraft tritt und zum gleichen Stichtag automatisch aufgelöst wird, wenn der Franchise-Vertrag aufgelöst werden sollte. Auch der Franchisevertrag (siehe Verfahrensgang) nimmt mehrfach Bezug auf den Pachtvertrag, der ua Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages ist und bei dessen Auflösung aus wichtigem Grund der Franchisevertrag zum gleichen Stichtag aufgelöst wird.

Nach vorläufiger Festsetzung und diversen Vorhaltsbeantwortungen des FAGVG durch die Bf, setzte das Finanzamt die Gebühr für Bestandverträge gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG endgültig vom 36-fachen durchschnittlichen monatlichen Entgelt

(Pachtzins, Franchisegebühr, Betriebskosten, Versicherung und USt) zuzüglich einmaliger Vertragserrichtungskosten (inkl. USt) bescheidmäßig am Datum fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Beschwerde.

2. Beweiswürdigung

Vom Bundesfinanzgericht wurde Einsicht genommen in die vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. Nr. ... Darunter war auch das damit in Einklang stehende Vorbringen der Bf in ihren schriftlichen Eingaben.

Aus alldem ergibt sich der unstrittige Urkundeninhalt sowohl des Pachtvertrages als auch des Franchisevertrages.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den vorläufigen und endgültigen Gebührenbescheid, die Bescheidbeschwerde, 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 Gebührensschuld 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 Bestandsobjekten Durchschnittssätze aufgestellt werden; diese sind auf Grund von Erfahrungen über die Höhe der bei der jeweiligen Gruppe von Bestandsobjekten üblicherweise anfallenden Kosten festzusetzen.

3. Der Bestandgeber hat dem Finanzamt über die in einem Kalendermonat abgeschlossenen Bestandverträge eine Anmeldung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes bis zum Fälligkeitstag zu übermitteln, welche die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten hat; dies gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31. Auf den Urkunden ist ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der den berechneten Gebührenbetrag, das Datum des Tages der Selbstberechnung und die Unterschrift des Bestandgebers enthält. Eine Anmeldung kann unterbleiben, wenn die Gebührensschuld 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. Bemessungsgrundlage

Bei Bestandverträgen und sonstigen Verträgen, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, wird die Höhe der Gebührenpflicht gem. § 33 TP 5 Abs. 1 GebG mit einem Prozent 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“ alle 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).

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).

4.2. Urkundenprinzip

Insbesondere ist zur Feststellung der Rechtsgebühr das Urkundenprinzip zu beachten, demzufolge jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergewähren 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). Sollte ein Vertragselement derart wesentlich überwiegen, 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* 9, § 33 Rz 7).

4.3. Vertragliche Regelungen/ Unternehmenspacht

Im gegenständlichen Fall geht es primär um die Rechtsfrage, ob Leistungen aus dem Franchisevertrag, der der Bf entgeltlich das Recht einräumt, ein Restaurant nach dem ABC System zu betreiben, in die Bemessungsgrundlage für den „Wert“ des Pachtvertrages einzubeziehen sind. Die Bf machte die laufend zu bezahlende Franchisegebühr sowie die einmalige Franchisegebühr als nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehendes Entgelt geltend.

Ein Franchisevertrag ist ein Dauerschuldverhältnis, wodurch der Franchisegeber dem Franchisenehmer gegen Entgelt das Recht einräumt, bestimmte Waren und/oder Dienstleistungen unter Verwendung von Name, Marke, Ausstattung usw. sowie der gewerblichen und technischen Erfahrungen des Franchisegebers und unter Beachtung des von diesem entwickelten Organisations- und Werbesystems zu vertreiben, wobei der Franchisegeber Beistand, Rat und Schulung in technischer und verkaufstechnischer Hinsicht gewährt und eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Franchisenehmers ausübt. Charakteristisch für jedes Franchisesystem ist die straffe Organisation. Die Franchisenehmer bleiben jedoch selbständige Unternehmer, die im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handeln. Dazu tritt beim sogenannten Produktfranchising eine Pflicht des Franchisenehmers zum ausschließlichen Warenbezug vom Franchisegeber, auch bekannt unter Exklusivbindung.

Ein Franchisevertrag legt fest, dass eine Marke in Verbindung mit Lizenzen oder Know-how einer anderen Person zur Benützung überlassen wird. Bei echten Franchisevertrag treten 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. Der VwGH führte weiters 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 beigelegt 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.“

Bei der Unterscheidung zwischen Geschäftsraummiete und Unternehmenspacht sind der Rechtsprechung zu Folge die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles maßgeblich. Wenn für die Betriebszwecke geeignete Räume vorhanden sind, ist daher maßgeblich, 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.

Im gegenständlichen Fall spricht für das Vorliegen einer Unternehmenspacht die 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.

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

Im gegenständlichen Fall wurde dem Pächter neben den Räumlichkeiten auch beigestellt, was wesentlich zum Betrieb eines Unternehmens und dessen wirtschaftlichen Fortbestand gehört, beispielsweise die Betriebsmittel, ein einheitliches Businesskonzept, Knowhow Rechte, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit, weshalb die Pacht des Unternehmens als Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages nicht unberücksichtigt bleiben kann.

In Anwendung dieser Ausführungen auf den gegenständlichen Fall, handelt es sich bei dem gegenständlichen ABC Restaurant um die Verpachtung eines Unternehmens, die der Vergebührung einschließlich der Franchisegebühren nach § 33 TP 5 GebG unterliegt.

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

Folgt man dem Erkenntnis des VwGH vom 16.10.2003, 2003/16/0126, so sind getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer, gleichsam ob in einer oder mehreren Urkunden enthaltener, getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Der Umstand, dass Pacht- und Franchisevertrag in getrennten Urkunden geregelt wurden, ändert also nichts daran, dass ein „lebendes Unternehmen“ den Gegenstand des Bestandvertrages darstellen kann.

4.4. Wechselseitige Beziehung von Pachtvertrag und Franchisevertrag

Grundsätzlich betreffen ein Bestandvertrag - im gegenständlichen Fall ein Pachtvertrag - und ein Franchisevertrag unterschiedliche Regelungskreise. Trotzdem bewirkt auf Grund der konkreten vertraglichen Bestimmungen der beiden Verträge in diesem Fall und der sich daraus ergebenden engen Abstimmung aufeinander eine wechselseitige Abhängigkeit der beiden Verträge voneinander. Daher ist die Beziehung der beiden Verträge zu einander gesondert zu betrachten, weil sie essentiell ist für die rechtliche Beurteilung, welche Leistungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Grundsätzliche Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist die Errichtung einer Schrift bzw. förmlichen Urkunde über das Rechtsgeschäft, deren Inhalt das abgeschlossene Rechtsgeschäft beweisen muss, um die Gebührenpflicht auszulösen. 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.

Im gegenständlichen Fall verweist der Pachtvertrag sehr oft auf den Franchise-Vertrag – 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.

Besonders deutlich wird die enge Beziehung der beiden Verträge zueinander in Art. 9 Abs. 2, demzufolge der Pachtbetrieb sogar von der Existenz des Franchisevertrages abhängt, er lautet: *"...Endet der Franchise-Vertrag, ist der Pächter zum Betrieb des ABC Restaurants nicht mehr berechtigt. Die Verpachtung an den Pächter erfolgt ausschließlich zu dem Zweck, dem Pächter Räumlichkeiten zum Betrieb eines Restaurants nach dem ABCKonzept 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.**"*

Neben der automatischen Auflösung ist die Verknüpfung der beiden Verträge so deutlich, dass Art. 12 Abs. 12 des Pachtvertrages besagt, dass dieser ohne den Franchisevertrag nicht zu Stande kommen kann: *"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."*

Aber nicht nur der Pachtvertrag hängt vom Franchisevertrag ab - im Gegenzug enthält auch der Franchisevertrag eine Regelung, die besagt, dass die Auflösung des Pachtvertrages die Auflösung des Franchisevertrages bewirkt.

Parallel zu Art. 9 Abs. 2 des Pachtvertrages, demzufolge die Auflösung des Franchisevertrages die automatische Auflösung des Pachtvertrages zum gleichen Stichtag

bewirkt, lautet § 15 Abs. 10 des Franchisevertrages: *"Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand dieses Vertrages ist der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über das Restaurant. Die Auflösung des Pachtvertrages aus wichtigem Grunde bewirkt zum gleichen Stichtag die automatische Auflösung dieses Vertrages."*

Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist dadurch gegeben, dass sowohl der Pachtvertrag als auch Franchisevertrag am 25. April 2014 zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen wurde und dies in enger gegenseitiger Abstimmung der beiden Verträge.

Das Finanzamt führte daher zu Recht aus, dass zwischen dem Franchisevertrag und dem Pachtvertrag ein enger wirtschaftlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Es liegt sogar eine derart enge Verknüpfung der beiden Verträge miteinander vor, dass ein Vertrag ohne den anderen rechtlich nicht existieren kann, weil beide Verträge wechselseitig füreinander *conditio sine qua* sind: der Franchisevertrag für den Pachtvertrag und der Pachtvertrag für den Franchisevertrag.

In diesem Zusammenhang wird insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH vom 07.10.1985, 85/15/0136 hingewiesen, das besagt, dass ein Franchisevertrag immer nur dann vorliegt, wenn eine im Vertrag enthaltene Pacht einer unverbrauchbaren Sache vollkommen unberücksichtigt bleiben kann. Das liegt im gegenständlichen Fall eindeutig nicht vor: Im Franchise- Vertrag ist im Gegenteil in § 15 Abs. 10 sogar dezidiert der Abschluss und der Bestand des Pachtvertrages über die Restauranträumlichkeiten Bedingung für das Inkrafttreten und den Bestand des Franchisevertrages. Der Pachtvertrag und der Franchisevertrag können, wie oben ausgeführt, ohne einander rechtlich nicht bestehen.

Es führt die Bf zwar zu Recht im Zusammenhang mit Franchiseverträgen aus, dass eine Befreiungsbestimmung für Markenlizenzverträge etc. gem. § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG in Fällen wie den genannten Nutzungsrechten einschlägig wäre, aber im gegenständlichen Fall sind die vertraglichen Bestimmungen beider Verträge zu prüfen.

Es wird daher dem Vorbringen der Bf dahingehend, dass bei der Festsetzung der Gebühren für den Franchise- und Pachtvertrag die Franchisegebühren für die Nutzung der Handelsbezeichnung, Warenzeichen und sonstiger gewerblicher Schutzrechte des ABC Systems als Bemessungsgrundlage für die Vergebühnung entgegen der Befreiung im GebG herangezogen worden sei, Folgendes entgegengehalten:

Im gegenständlichen Fall wurde nicht die Vergebühnung des Franchisevertrages an sich vorgenommen, sondern ging es primär um die Vergebühnung des angezeigten Pachtvertrages iSd § 33 TP 5 GebG. Da dieser durch seine Bestimmungen sachlich und zeitlich derart eng mit dem Franchisevertrag verknüpft ist, liegt kein isolierter Pachtvertrag von Räumlichkeiten, sondern eine Unternehmenspacht vor und sind beide Verträge miteinander als einheitliches Rechtsgeschäft zu beurteilen. Demzufolge liegt kein gebührenfreier Markenlizenzvertrag vor und daher ist die Befreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG im gegenständlichen Fall nicht einschlägig.

Angeführt werden in diesem Zusammenhang auch die Erkenntnisse des BFG 02.05.2019, RV/7104313/2015, BFG 10.05.2019, RV/2101213/2017, BFG 10.07.2019, RV/7102030/2016, BFG 22.07.2019, RV/7103874/2017 und BFG 30.08.2019, RV/7102160/2018 (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 der gegenständliche Pachtvertrag im Wesentlichen vergleichbare Vertragsbestimmungen enthält, wie sie in den genannten Erkenntnissen des BFG zitiert sind.

Conclusio:

Zwischen dem Franchisevertrag und dem Pachtvertrag besteht eine derart enge Verknüpfung, auf Grund der ein Vertrag ohne den anderen nicht bestehen kann, sodass nicht von zwei getrennten Rechtsgeschäften, sondern vielmehr von einem einheitlichen Rechtsgeschäft in Form einer Unternehmenspacht auszugehen ist. 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 ABC 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.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

5. 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 16. September 2019