

STEUERLICHE BEHANDLUNG DES FRANCHISING*

Trotz seiner großen wirtschaftlichen Bedeutung für McDonalds & Co wurde Franchising bislang in Österreich – soweit veröffentlicht - keiner ausführlichen steuerrechtlichen Untersuchung unterzogen. Dieser bereits von Grohmann¹ erhobene Befund trifft nach wie vor zu, obwohl bereits Liebscher² im Jahr 1992 eine grundlegende Erörterung der abgabenrechtlichen Aspekte vorlegte. Der nachfolgende Beitrag kann und will Versäumtes nicht nachholen, sondern beschränkt sich auf einen aktuellen Blick auf die praxisrelevanten Steuerrechtsfragen für Franchisegeber und Franchisenehmer.

1. Zivilrechtliche Grundlagen

Franchising ist ein weltweit praktiziertes Vertriebskonzept, das in vielen verschiedenen Varianten vorkommt. Zivilrechtlich ist das Franchising ein gemischter Vertrag.³ Im Franchisevertrag verpflichtet sich eine Person, einem Anderen für dessen Betriebsführung zur Nutzung gegen Entgelt und Übernahme bestimmter Pflichten Handelswaren oder Handelsmarken, Warenzeichen, Vertriebsmethoden und/oder das Recht zu überlassen, bestimmte Waren und Dienstleistungen zu vertreiben.⁴

Die Erscheinungsformen des Franchising sind äußerst vielgestaltig und hängen in erster Linie von den jeweils betroffenen Waren oder Dienstleistungen ab, die der rechtlich selbständige Franchisenehmer vertreibt.

2. Ertragsteuerliche Behandlung

In (ertrag-)steuerlicher Hinsicht stellt sich häufig die Frage der **Unternehmereigenschaft bzw. des Gewerbebetriebes des Franchisenehmers**. Die Grundsätze der Abgrenzung entsprechen denen zwischen gewerblichen Mitarbeitern und Arbeitnehmern. In seinem grundlegenden Erkenntnis vom 7.10.1985⁵ geht der VwGH davon aus, dass ein Franchisevertrag in seiner verkehrstypischen Ausgestaltung ein Dauerschuldverhältnis zwischen dem Franchisenehmer und dem Franchisegeber begründet, durch das 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 Organisationssystems und Werbungssystems zu vertreiben, womit der Franchisegeber dem Franchisenehmer Beistand, Rat und Schulung in technischer und verkaufstechnischer Hinsicht gewährt und eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Franchisenehmers ausübt.⁶ Nach der im Steuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO ist daher jeder Versuch verfehlt, jeweils bestimmten Teilen

* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), Anwalt.Thiele@cybertax.at.

¹ Die Praxis des Franchising² (1999), 124.

² Franchising in Österreich, 138 ff.

³ Zur Rechtsnatur des Franchising jüngst ausführlich M.Mohr, Der Franchisevertrag (1999), 50 ff mwN.

⁴ Die grundlegende Definition des Franchising hat das dt BAG 30.5.1978, BB 1979, 325 = NJW 1979, 335, von Skaupy, Der Franchise-Vertrag – ein neuer Vertragstyp, BB 1969, 113, 114, übernommen. Diese Begriffsbestimmung ist nach Weiterentwicklung durch die dt Lehre im Wesentlichen sowohl von der österr Zivilrechtslehre als auch Rsp mit unterschiedlichen Akzentuierungen übernommen worden; siehe dazu jüngst Harrer, Neue Vertragstypen im Handelsrecht (2001), 20, FN 95 mwN.

⁵ 85/15/0136, ÖStZB 1986, 172 = RdW 1986, 164 = VwSlgF 6.038.

⁶ Vgl zur Abgrenzung bei sozialversicherungsrechtlichen Ansprüchen VwGH 18.10.1987, 87/11/0253, 0257, ZfVB 1989/303.

des Franchisevertrages ein je nach gewünschtem steuerlichen Ergebnis verschiedenes Schwergewicht zuzuordnen.

Nach dem **Grundprinzip** des Franchising tritt der Franchisenehmer dem Franchisegeber als selbständiger Gewerbetreibender gegenüber. Die gewerbliche Selbständigkeit des Franchisenehmers ist geradezu das Grundprinzip, das mit dem Franchising verfolgt wird. Der Franchisenehmer soll nicht wie ein Arbeitnehmer in einem Betriebsablauf eingebunden sein. Vielmehr soll er selbst wirtschaftliche initiativ werden und auf sein eigenes Risiko zur Mehrung seiner eigenen Chancen unternehmerisch tätig sein. So wie bislang niemand auf die Idee gekommen ist, dass eine große börsennotierte Aktiengesellschaft, die z.B. just in time für die Automobilindustrie Teile zuliefert, ein Arbeitnehmer des Automobilherstellers ist, genauso wenig ist auch der Franchise-Nehmer unselbständig tätig. Er betreibt vielmehr ein Gewerbe, für das er einkommenspflichtig wird gemäß § 23 EStG. Der Franchisenehmer bezieht also üblicherweise gewerbliche Einkünfte.⁷

Beim **Subordinationsfranchising** ist zu weiter zu differenzieren.⁸ Ist dem Subordinations-Franchisenehmer durch Einzelanweisungen hinsichtlich der Ausführung und Gestaltung seiner Tätigkeit seitens des Franchisegebers jeder (unternehmerische) Spielraum, jede eigene unternehmerisch-kaufmännische Entscheidungsfreiheit genommen, sodass ihm keine respektable Restautonomie mehr verbleibt, ist er durch Eingriffe des Franchisegebers mit Einzelanweisungen in seine Finanzierungsentscheidungen und Investitionsentscheidungen Angestellter in seinem eigenen Geschäftsvertrieb. Selbst wenn daher das jeweilige Rechtsverhältnis des Zeitungskolporteurs mit der Vertriebsgesellschaft Parallelen mit einem Waren-Subordinations-Franchising eines Einzelunternehmers ohne Berechtigung, Gehilfen beizuziehen, haben sollte, hindert dies bei Überwiegen der Merkmale persönlicher Abhängigkeit gegenüber jenen persönlicher Unabhängigkeit nicht die Qualifizierung dieses Rechtsverhältnisses als einheitliches Beschäftigungsverhältnis iSd § 4 Abs 2 ASVG⁹ und als einheitliches Arbeitsverhältnis iSd § 1151 ABGB.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang der BMF-Erlass,¹⁰ wonach für Bildungsdienstleistungen durch eine Aus- und Fortbildungseinrichtung des Franchisegebers gegenüber Arbeitnehmern von Franchisepartnern der **Bildungsfreibetrag** (BFB) in Anspruch genommen werden kann, weil die betroffenen Unternehmungen (Franchisegeber und Franchisepartner) wirtschaftlich und rechtlich selbständig und nicht konzernmäßig verflochten sind, sodass keine schädliche Auslagerung unternehmensinterner Aus- oder Fortbildung iSd Tz 3.4 des zum BFB ergangenen Erlasses¹¹ vorliegt.

Umstritten ist die Behandlung der **Geschäftsaufgabe durch den Franchisenehmer**. Die Aufgabe des Betriebes ist mE einkommensteuerlich gemäß §§ 24, 37 Abs 5 EStG begünstigt, selbst wenn der Franchisenehmer zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr Inhaber von Rechten aus dem Franchisevertrag war und die darin begründete Position nicht veräußern konnte. Dies gilt selbstverständlich nur, wenn die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen der zitierten Normen erfüllt sind. Ausschlaggebend dafür ist, dass der Franchisenehmer nach dem Inhalt und Zweck des Franchising durch seine eigene Geschäftstüchtigkeit eine Position aufbaut, die ein gewichtiger selbständiger Faktor für einen Geschäftserfolg ist - neben dem abgeleiteten Recht des Franchisegebers. Ohne Belang ist ebenfalls, dass das Recht aus dem Franchisevertrag als (tatsächlich wirtschaftlich sehr bedeutungsvolle) Betriebsgrundlage nur

⁷ Vgl aber die „Eismann-Entscheidungen“ des BGH 4.11.1998, DStR 1998, 2020, die eine Gewerblichkeit zumindest in Frage stellen.

⁸ VwGH 31.1.1995, 92/08/0213, VwSlgA 14.216 zur sozialversicherungsrechtlichen Einordnung der Zeitungskolporteurs.

⁹ Vgl bereits VwGH 28.4.1988, 87/08/0032; 15.12.1992, 91/08/0077.

¹⁰ 8.2.2000, ARD 5105/19/2000 = ÖStZ 2000/385, 176 = RdW 2000/226, 256 = SWK 2000, S 289.

¹¹ 14.12.1999, Zl. 060410/2-IV/6/99, ÖStZ 1999/24.

auf einem obligatorischen Vertrag beruht.¹² Denn sonst könnte man jedem anderen Gewerbetreibenden die Vorzüge der Betriebsaufgabe bzw. Veräußerungsgewinnes nehmen, der in erster Linie mit obligatorischen Berechtigungen arbeitet. Zu denken ist etwa an ein Hotel, das seine Betriebsstätte gemietet hat, oder einen Speditionsunternehmer, der seine LKW lediglich geleast hat. Drastisch wäre auch das Beispiel eines Rechtsanwaltes einer Großsozietät von 50 Anwälten, der aus der Gesellschaft ausscheidet und in Zukunft sein berufliches Glück als Weinbauer in Südaustralien sucht: Soll er etwa keinen begünstigten Aufgabegewinn mehr haben können, nur weil ein entscheidendes Merkmal seines freiberuflichen Erfolges seine Zugehörigkeit zur Anwaltssozietät war? In jedem dieser Fälle ist eine steuerbegünstigte Betriebsaufgabe möglich, sofern die übrigen Voraussetzungen der begünstigten Besteuerung erfüllt sind.

3. Bilanzsteuerliche Behandlung

Der Franchise-Vertrag ist einkommensteuerrechtlich ein schwebendes Geschäft. Die Partner des Franchising bilanzieren das Franchising daher nicht.¹³ Wenn der Franchisenehmer bei der Unterzeichnung des Franchisevertrages eine Eintrittsgebühr zahlt, so muss er das „Eintrittsgeld“ nach den Grundsätzen über die aktive Rechnungsabgrenzung aktiv abgrenzen und über die Laufzeit des Franchisevertrages linear auflösen.¹⁴

Die Aufnahme von Wirtschaftsgütern in die Bilanz stellt keinen **Anschaffungsvorgang** dar; diese eignet sich schon in ihrem Wesen als zusammengefasste Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden bzw. des Eigenkapitals nach nicht zur Verschaffung von wirtschaftlichem Eigentum. Eine steuerliche Anerkennung des **Erwerbes von Franchiserechten** bleibt daher ohne betriebliche Veranlassung versagt. Im E vom 20.7.1999¹⁵ hatte der VwGH zu entscheiden, ob der Steuerpflichtige mit dem Abschluss eines Kaufvertrages um einen Kaufpreis von S 500.000.000,-- Franchiserechte, somit ein Wirtschaftsgut, erworben hätte, für das ihm eine Investitionsprämie gemäß den Bestimmungen des Investitionsprämiengesetzes im Ausmaß von 8 % der Anschaffungskosten zustünde? Angesichts der Umstände, dass es sich bei den Franchiserechten um ein bestimmtes Schnell-Imbiss-Programm mit dem schwerpunktmäßigen Verkauf von Schweinsschnitzeln in Kiosken handelte, und konkret nur solche Rechte und Erfahrungen durch den Franchisevertrag erworben wurden, über die jeder gewerberechtlich befugte Geschäftsmann verfügt, war für das Höchstgericht wie für die Abgabenbehörde nicht erkennbar, worin das Besondere an den erworbenen Rechten bestand, das einen derart hohen Kaufpreis gerechtfertigt hätte. Ein (allfällig) später vom Käufer des Franchisesystems erzielter wirtschaftlicher Erfolg lässt keine Rückschlüsse auf den Wert der erworbenen Franchiserechte zu, weil keineswegs naheliegend ist, dass ein gegebenenfalls eingetretener wirtschaftlicher Erfolg ohne Verwertung der Franchiserechte ausgeblieben wäre.¹⁶

Ebenso wie die Eintrittsgebühr haben die Vertragspartner sonstige einmalige Zahlungen abzugrenzen, d.h. der Franchisenehmer aktiv, der Franchisegeber passiv.¹⁷

4. Internationales Steuerrecht

¹² In diesem Sinn wohl auch VwGH 19.5.1993, 91/13/0022, ÖStZB 1994, 68.

¹³ Eingehend dazu *Faseli*, Die Risiken des Franchising und deren Konsequenzen in der Rechnungslegung, RWZ 1998, 129 mwN.

¹⁴ AA noch *Liebscher*, aaO, 1, 140 ff.

¹⁵ 20.7.1999, 93/13/0311, ARD 5062/22/99 = JUS F/1380 = ÖStZ 1999, 573 = ÖStZB 2000/13, 11 = RdW 1999, 822.

¹⁶ Vgl VwGH 3.7.1991, 91/14/0062, zur zeitlichen Komponente der Anschaffung durch die Vor-GmbH.

¹⁷ Zu den Risiken eingehend *Faseli*, RWZ 1998, 129, 133.

Aus internationaler Sicht ist noch anzuführen, dass für einen Franchisevertrag mit einer Schweizer Gesellschaft eine Abzugsbesteuerung gemäß **Art 12 DBA Schweiz-Österreich** für **Lizenz Einkünfte** vorzunehmen ist.¹⁸ Das Höchstgericht hatte im konkreten Fall die verkehrstypische Ausgestaltung eines Franchisevertrages zwischen einer Schweizer Kreditkartengesellschaft und der österreichischen Franchisenehmerin nach doppelbesteuerungsrechtlichen Aspekten zu beurteilen. Der VwGH konnte letztlich nicht erkennen, dass bei diesem Mischvertrag¹⁹ bestimmte vereinbarte Leistungen den Hauptgegenstand des Vertrages bildeten, und andere Leistungen nur eine untergeordnete Bedeutung hätten. Damit erwies sich ein Bescheid betreffend die Einbehaltung von Abzugssteuern als inhaltlich rechtswidrig, weil die Finanzbehörden zur Vermeidung einer, insbesondere im Zusammenhang mit dem zwischenstaatlichen Steuerrecht iSd OECD-Kommentars zu Art 12 des OECD-Musterabkommens,²⁰ **gebotenen Aufteilung der Vergütungen** die abgeschlossene Vereinbarung in vollem Umfang unter § 28 Abs 1 Z 3 EStG subsumiert haben.

5. Umsatzsteuerliche Behandlung

Die im Rahmen des **Franchisepakets** erbrachten Leistungen, die der Franchisegeber gegenüber dem Franchisenehmer erbringt, stellen sonstige Leistungen gem **§ 3a Abs 10 UStG 1994** dar, wobei das laufende Franchiseentgelt dem Regelumsatzsteuersatz von **20 %** unterliegt. Dem Grundsatz der einheitlichen Leistung folgend gilt die gleiche Einordnung auch für die (einmalige) **Eintrittsgebühr**.²¹

Nach einem erst jüngst ergangenen Urteil des EuGH²² ist zu beachten, dass Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer Geschäftsübertragung zum **Vorsteuerabzug** berechtigen, da diese grundsätzlich in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des die Anteile übertragenden Steuerpflichtigen stehen. Bisher waren derartige Dienstleistungen als mit "unecht" befreiten Umsätzen iSd 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG 1994 im Zusammenhang stehend vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.²³

Beim grenzüberschreitenden Franchising stellen sich folgerichtig keine umsatzsteuerlichen Besonderheiten.²⁴

6. Gebührenrechtliche Einordnung

Franchiseverträge, die ihrem Wesen nach Unternehmenspachtverträge darstellen, sind keine echten Verträge *sui generis*, die **grundsätzlich nicht gebührenpflichtig** sind.²⁵ Sie sind als Bestandverträge nach § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG zu qualifizieren.

Im richtungsweisenden Erkenntnis,²⁶ dem gleichfalls die steuerrechtlich maßgebliche Definition des Franchising entstammt, sodass sich der Bogen dieses Beitrages am Ende zum

¹⁸ VwGH 24.11.1998, 94/13/0233, ARD 5117/18/2000 = FinSlg 1999/85, 342 = FJ 2000, 88 = JUS F/1440 = ÖStZ 2000/457, 209 = ÖStZB 2000/155, 179 = SWK 2000, 240 = SWK 2000, 1015 = SWK 2000, R 85.

¹⁹ Die neuere Zivilrechtslehre spricht von einem „typengemischten Vertrag“, siehe *M.Mohr*, aaO, 50 mwN.

²⁰ Entspricht Art 12 DBA Schweiz-Österreich.

²¹ Vgl ebenso *Grohmann*, aaO, 125 f.

²² 22.2.2001, C-408/98, *Abbey National plc*.

²³ Im Zusammenhang mit dem erwähnten EuGH-Erkenntnis soll nunmehr in den UStRL ausdrücklich festgehalten werden, dass Kosten im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen allgemeine Kosten des Unternehmens darstellen, die in den Preis seiner Produkte einfließen. Sind die Umsätze aus diesem Tätigkeitsbereich steuerpflichtig, so kann der Unternehmer die gesamte Vorsteuer abziehen, die seine Ausgaben für die Vergütung dieser Dienstleistungen belastet.

²⁴ Vgl. bereits *Liebscher*, aaO, 140 mit dem nach wie vor zutreffenden Hinweis auf die VO BGBl 1974/800.

²⁵ So die hM stellvertretend *Liebscher*, aaO, 139 mwN.

Kreis schließt, verfügte der Franchisenehmer nur über eine Gewerbeberechtigung zur Führung einer Tankstelle. Diesem wurde durch eine als „Franchise-Vertrag (Tankstellen-Agenturvertrag-TD)“ bezeichnete Vereinbarung eine komplett eingerichtete Tankstelle samt den dazugehörigen Grundstücken in Pacht auf unbestimmte Zeit gegeben, wobei der von ihm zu entrichtende Pachtzins als Anteil am Umsatz der Tankstelle vereinbart war. Daran, dass mit diesem Vertrag ein reines Pachtverhältnis begründet wurde, konnte nach Ansicht des VwGH nichts ändern, dass der Verpächter im gegenständlichen Fall die von ihm erzeugten und vertriebenen Waren zu liefern verpflichtet und der Pächter seinerseits verpflichtet war, im Wesentlichen nur Waren des Verpächters zu vertreiben. Dazu kam noch, dass im vorliegenden Fall der Franchisenehmer laut Vertragstext nicht einmal im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, sondern im Namen und für Rechnung des Verpächters den von diesem gelieferten Treibstoff verkaufte. Er erfüllte in diesem wohl wesentlichsten Teil des Vertrages nicht die von der Literatur²⁷ (bis dahin) für Franchiseverträge aufgestellte Forderung, dass der Franchisenehmer im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handeln muss. Durch abgewogene, steuergestaltende Vertragsformulierung kann im Einzelfall eine Gebührenpflicht als „Bestandvertrag (§§ 1090 ff ABGB) oder sonstigen Verträgen“ nach § 33 TP 5 Abs 1 GebG durchaus ausgeschlossen werden.

²⁶ VwGH 7.10.1985, 85/15/0136, ÖStZB 1986, 172 = RdW 1986, 164 = VwSlgF 6.038.

²⁷ Schlemmer, Der Franchisevertrag, RdW 1984, 298.