

■ ÖStZ 2008/700, 360

Abfärbetheorie: Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich?

Nach hA können Personengesellschaften nur einen Betrieb haben und nur Einkünfte aus einer Einkunftsart erzielen. Das soll sich aus der „Abfärbetheorie“ ergeben, nach der die geringste gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft zu einheitlich gewerblichen Einkünften führt. Tatsächlich lässt der Wortlaut des Gesetzes aber mehrere Betriebe derselben Einkunftsart zu. Ausschließlich vermögensverwaltende Personengesellschaften können zudem gleichzeitig Einkünfte aus unterschiedlichen außerbetrieblichen Einkunftsarten erzielen.

Mag. Sebastian Bergmann
Universität Wien

1. Bedeutung und Rechtsgrundlagen

Nach der „Abfärbetheorie“ führt die geringste gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft zu einheitlich gewerblichen Einkünften¹⁾. Einhellig abgelehnt wird in Österreich hingegen die „Geprägetheorie“, nach der die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft als unbeschränkt haftender Gesellschafter an einer nicht gewerblichen Personengesellschaft dieser ein gewerbliches Gepräge verleiht²⁾.

Die Abfärbetheorie wurde ursprünglich auf § 1 Abs 2 Z 1 GewStG gestützt: „Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der [...] Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind“³⁾. Um die steuerliche Kontinuität nach Aufhebung der Gewerbesteuer zu gewährleisten, wurde § 2 Abs 4 EStG um einen ähnlichen Satz erweitert⁴⁾: „Als gewerbliche Einkünfte [...] gelten stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der [...] Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind“⁵⁾.

Zwar können Personengesellschaften nur Einkünfte aus einer betrieblichen Einkunftsart erzielen, dabei können sie aber gleichzeitig mehrere Betriebe dieser Einkunftsart haben.

Weiters kommt die Abfärbetheorie in den §§ 21 Abs 2 Z 2 Satz 2 und 22 Z 3 Satz 2 EStG zum Ausdruck, nach denen „die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich“ als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit bzw. selbständige Arbeit anzusehen sein muss, um eine Mitunternehmenschaft mit solchen Einkünften zu sein⁶⁾. Daraus ergibt sich aber, dass nicht nur

die geringste gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft zu einheitlich gewerblichen Einkünften führt, sondern auch jede land- und forstwirtschaftliche oder selbständige Betätigung, neben der eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, die bei einer natürlichen Person zu Einkünften einer anderen Einkunftsart führen würde. Da die Tätigkeit der

Gesellschaft dann nicht „ausschließlich“ als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit bzw. selbständige Arbeit anzusehen ist, wird sie nicht von § 21 Abs 2 Z 2 EStG bzw. § 22 Z 3 EStG, sondern von § 23 Z 2 EStG erfasst⁷⁾. Die Mitunternehmer erzielen deshalb iVm § 2 Abs 4 Satz 3 EStG in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte⁸⁾.

Beispiel: Eine OG betreibt eine Landwirtschaft und vermietet getrennt davon Wohnungen eines im Gesellschaftsvermögen stehenden Zinshauses. Mangels ausschließlicher land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit ist die OG nicht von § 21 Abs 2 Z 2 EStG erfasst. Sie erzielt deshalb

1) VwGH 24. 10. 2002, 98/15/0083, ÖStZB 2003, 584; 29. 11. 1994, 93/14/0150, ÖStZB 1995, 442; Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 11/1; Doralt/Kauba, EStG¹⁰, § 23 Tz 205, 232/1; Reichell/Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG⁴⁰, § 2 Rz 12a; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 23 Tz 20; Baldauf in Jakom, EStG, § 23 Rz 126.

2) Doralt/Kauba, EStG¹⁰, § 23 Tz 232/1; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 23 Tz 20; Reichell/Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG⁴⁰, § 2 Rz 12a; Rief, Die gesetzliche Verankerung des Abfärbepinzips, FJ 1995, 62 (63); Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG⁴, § 23 Anm 148, 221; hingegen wurde die Geprägetheorie aufgrund einer gegenläufigen Rechtsprechung des BFH (BFH 25. 6. 1984, BStBl 1984 II 751) ausdrücklich im deutschen EStG verankert: „Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfterzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft)“ (§ 15 Abs 3 Nr 2 dEStG), vgl dazu ausführlich Herzig/Kessler, Tatbestandsmerkmale und Anwendungsbereich des Gepräge-Gesetzes, DStR 1986, 451.

3) IdF BGBl 1988/403 bis 31. 12. 1993.

4) Rief, FJ 1995, 62; SteuerreformG 1993, BGBl 1993/818, zuletzt geändert durch das StruktAnpG 2006, BGBl I 2006/100.

5) Nach Ansicht von Rief ist der Wortlaut des § 2 Abs 4 Satz 3 EStG etwas zu weit geraten, sodass er den Anschein erwecke, Einkünfte aus Personengesellschaften würden jedenfalls (kraft Rechtsform) den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sein; die wahre Bedeutung des missverständlichen Gesetzeswortlautes ergäbe sich nur aus den

Gesetzesmaterialien (Rief, FJ 1995, 62); mE ergibt sich die Bedeutung der Bestimmung bereits aus dem Gesetzeswortlaut (durch die Wendung „als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes“); zu der Annahme von betrieblichen Einkünften kraft Rechtsform könnte allenfalls der Wortlaut des § 23 Z 2 EStG verleiten.

6) § 21 Abs 2 Z 2 Satz 2 EStG: „Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist“; § 22 Z 3 Satz 2 erster Teilstrich EStG: „Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist und jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig [...] tätig wird“.

7) Das Verhältnis der betrieblichen Einkunftsarten untereinander ergibt sich aus § 23 Z 1 EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen vor, soweit die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist; diese Kriterien gelten auch für Mitunternehmenschaften (Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 11/1); vgl auch Doralt/Kauba, EStG¹⁰, § 23 Tz 203 und Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG⁴, § 23 Anm 167.

8) Insofern kritisch zu sehen Quantschnigg/Schuch, nach denen eine Personengesellschaft insgesamt keine gewerblichen Einkünfte erzielt, wenn die Tätigkeiten bei einer natürlichen Person in keinem Bereich zur Annahme eines Gewerbebetriebes führen würden (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 23 Tz 21).

aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit gewerbliche Einkünfte (§ 23 Z 2 EStG). Diese wiederum führen gemäß § 2 Abs 4 Satz 3 EStG zu einheitlichen, auch die Vermietungstätigkeit umfassenden, gewerblichen Einkünften der OG.

Zusammengefasst führt daher nicht nur die geringste gewerbliche, sondern jede geringste betriebliche Tätigkeit einer Personengesellschaft, neben der eine andere Betätigung stattfindet (die bei einer natürlichen Person Einkünfte einer anderen Einkunftsart bewirken würde), zu einheitlich gewerblichen Einkünften⁹⁾.

Nebentätigkeiten einer Personengesellschaft sind wie Nebentätigkeiten natürlicher Personen zu beurteilen. Geht eine Nebentätigkeit in einer Haupttätigkeit auf, dann bleibt es bei der Einkunftsart dieser Haupttätigkeit (zB gewerbliche Nebenbetriebe einer Land- und Forstwirtschaft oder freiberuflich tätige Ärzte, die eine Hausapotheke führen)¹⁰⁾.

2. Anzahl der Betriebe und Einkunftsarten

Die hA schließt aus den §§ 2 Abs 4 Satz 3, 21 Abs 2 Z 2 Satz 2 und 22 Z 3 Satz 2 erster Teilstich EStG, Personengesellschaften könnten im Gegensatz zu natürlichen Personen nur einen Betrieb haben und nur Einkünfte einer Einkunftsart erzielen (kritisch *Doralt/Kauba*)¹¹⁾. Diese Auffassung ist jedoch vom Gesetzeswortlaut nur teilweise gedeckt:

- Aus den §§ 2 Abs 4 Satz 3, 21 Abs 2 Z 2 Satz 2 und 22 Z 3 EStG ergibt sich, dass Personengesellschaften nur Einkünfte aus einer betrieblichen Einkunftsart erzielen können. Mangels einer vergleichbaren Regelung im außerbetrieblichen Bereich können jedoch ausschließlich vermögensverwaltende Personengesellschaften gleichzeitig Einkünfte aus unterschiedlichen außerbetrieblichen Einkunftsarten erzielen.

Beispiel: Eine vermögensverwaltende OG vermietet ein Grundstück und hält Aktien. Die Mieteinnahmen führen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, während die Dividenden aus den Aktien zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Einheitlich und gesondert festgestellt werden nur die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 188 Abs 1 lit d BAO).

- Zwar können Personengesellschaften nur Einkünfte aus einer betrieblichen Einkunftsart erzielen, dabei können sie aber gleichzeitig mehrere Betriebe dieser Einkunftsart haben. Eine Begrenzung auf nur einen Betrieb ist weder dem § 2 Abs 4 Satz 3 EStG noch den §§ 21 Abs 2 Z 2 Satz 2 und 22 Z 3 Satz 2 EStG zu entnehmen. Im Gegensatz zu § 2 Abs 4 Satz 3 EStG sorgte der leicht aber entscheidend abweichende Wortlaut des aufgehobenen § 1 Abs 2 Z 1 GewStG

bei gewerblicher Tätigkeit für einen einheitlichen (allumfassenden) Gewerbebetrieb: „Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang [...]“ (hingegen bewirkt § 2 Abs 4 Satz 3 EStG lediglich einheitlich gewerbliche Einkünfte, nicht aber auch einen einheitlichen Gewerbebetrieb: „Als gewerbliche Einkünfte [...]“).

Beispiel: Eine OG betreibt eine Landwirtschaft und getrennt davon einen Gewerbebetrieb. Aufgrund des § 2 Abs 4 Satz 3 EStG erzielt sie aus beiden Betrieben gewerbliche Einkünfte. Die Eigenständigkeit der beiden Gewerbebetriebe bleibt dabei unberührt. Ebenso könnte die OG zwei eigenständige land- und forstwirtschaftliche bzw selbstständige Betriebe haben (vgl die §§ 21 Abs 2 Z 2 Satz 2 und 22 Z 3 EStG).

3. Praktische Auswirkungen

Praktische Auswirkungen hat die Möglichkeit mehrerer Betriebe derselben Einkunftsart ua

- bei der Übertragung stiller Reserven auf Neuinvestition, weil das veräußerte Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen „dieses Betriebes“ angehört haben muss (§ 12 Abs 3 Z 1 EStG),
- bei der steuerlichen Buchführungspflicht nach § 125 BAO,
- beim Veräußerungsfreibetrag von 7.300 € pro Betrieb nach § 24 Abs 4 EStG und
- bei Personengesellschaften mit Betrieben, deren Schwerpunkte im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern liegen. Dort sind nur negative Einkünfte aus diesem Betrieb weder ausgleichs- noch vortragsfähig, negative Einkünfte aus allfälligen anderen Betrieben hingegen schon (§ 2 Abs 2a zweiter Teilstich EStG).

4. Zusammenfassung

Nicht nur die geringste gewerbliche, sondern jede geringste betriebliche Tätigkeit einer Personengesellschaft, neben der eine andere Betätigung stattfindet (die bei einer natürlichen Person Einkünfte einer anderen Einkunftsart bewirken würde), führt zu einheitlich gewerblichen Einkünften.

Während bei betrieblich tätigen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) nur Einkünfte aus einer Einkunftsart möglich sind, können ausschließlich vermögensverwaltende Personengesellschaften gleichzeitig Einkünfte aus unterschiedlichen außerbetrieblichen Einkunftsarten erzielen. Seit Wegfall der Gewerbesteuer sind auch Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich.

9) Da nicht nur die geringste gewerbliche Betätigung auf allfällige andere Tätigkeiten gewerblich „abfärbt“, sondern jede betriebliche Tätigkeit, neben der eine, zu anderen Einkünften führende Betätigung stattfindet, zu einheitlich gewerblichen Einkünften führt, ist die Umschreibung als „Abfärbetheorie“ missverständlich.

10) VwGH 16. 3. 1979, 2979/76, ÖStZB 1980, 4; *Doralt/Kauba*, EStG10, § 23 Tz 205; *Reichell/Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG40, § 2 Rz 12a; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 23 Tz 21; *Rief*, FJ 1995, 62; EStR 2000 Rz 5832.

11) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 21; *Baldauf* in Jakom, EStG, § 23 Rz 126; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG4, § 23 Anm 148; *Margreiter*, Mitunternehmerschaft – Anmerkungen zur Abgrenzung gewerbliche und nicht gewerbliche Tätigkeit, FJ 1993, 58 (59); *Aman*, Originärer Firmenwert und Mitunternehmeranteile im Zusammenhang mit § 12 EStG, SWK 1996, A 269 (277); EStR 2000 Rz 5832; kritisch *Doralt/Kauba*, EStG10, § 23 Tz 205.



Der Autor:

Mag. Sebastian Bergmann ist Assistent am Institut für Finanzrecht an der Universität Wien.