

1. EStR-Wartungserlass 2008

Die Abfärbetheorie bei doppelstöckigen Personengesellschaften

Auffassung des BMF zu § 2 Abs. 4 Satz 3 EStG

VON MAG. SEBASTIAN BERGMANN*)

Nach der „Abfärbetheorie“ führt 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 Einkünften. Strittig ist, ob auch das Halten einer Mitunternehmerbeteiligung durch eine Personengesellschaft (doppelstöckige Personengesellschaft) als geringste betriebliche Tätigkeit im Sinn der Abfärbetheorie gilt. Mit dem 1. EStR-Wartungserlass 2008¹⁾ hat das BMF die Auffassung der Finanzverwaltung zu diesem Problem klargestellt.

1. Bedeutung und Rechtsgrundlagen der Abfärbetheorie

Nach der Abfärbetheorie führt 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 Einkünften.²⁾

Die Abfärbetheorie ergibt sich insbesondere aus § 2 Abs. 4 Satz 3 EStG:³⁾ „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.“ Weiters kommt die Abfärbetheorie in den §§ 21 Abs. 2 Z 2 Satz 2 und 22 Z 3 EStG zum Ausdruck, nach denen „die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich“ als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit bzw. selbständige Arbeit anzusehen sein muss, um eine Mitunternehmerschaft mit solchen Einkünften zu sein.

2. Doppelstöckige Personengesellschaften

Zivilrechtlich können sowohl natürliche und juristische Personen als auch rechtsfähige Personengesellschaften Gesellschafter einer Personengesellschaft sein. Als ertragsteuerliche Mitunternehmer kommen hingegen nur natürliche und juristische Personen, nicht aber auch Personengesellschaften in Betracht. Daher sind bei doppelstöckigen Personengesellschaften die Gesellschafter der Obergesellschaft gleichzeitig Mitunternehmer der Untergesellschaft.⁴⁾

Strittig ist, ob die von einer Obergesellschaft gehaltene Beteiligung an einer Untergesellschaft als geringste betriebliche Tätigkeit im Sinn der Abfärbetheorie gilt. *Margreiter* verneint dies, weil zur Abfärbung ein eigenständiger Betrieb der Obergesellschaft erforderlich sei, was mit der Beteiligung an einer anderen Personengesellschaft noch nicht gegeben sei.⁵⁾ Nach Ansicht von *Rief* lasse sich diese Auffassung im Ergebnis auch darauf stützen,

*) Mag. Sebastian Bergmann ist Teilnehmer des postgradualen Lehrgangs International Tax Law an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) 1. EStR-Wartungserlass vom 16. 6. 2008, BMF-010203/0299-VI/6/2008; siehe dazu *Petschnigg*, Highlights aus dem 1. EStR-Wartungserlass 2008, SWK-Heft 20/21/2008, S 547.

2) Siehe dazu ausführlich *Bergmann*, Abfärbetheorie: Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich? ÖStZ 2008, 360.

3) Eingefügt durch das Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zuletzt geändert durch das Strukturangepassungsgesetz 2006, BGBl. I Nr. 100/2006.

4) *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz. 221.

5) *Margreiter*, Mitunternehmerschaft – Anmerkungen zur Abgrenzung gewerbliche und nicht gewerbliche Tätigkeit, FJ 1993, 58 (60 f.).

dass bei doppelstöckigen Personengesellschaften nicht die Obergesellschaft selbst, sondern deren Gesellschafter Mitunternehmer der Untergesellschaft sind.⁶⁾

Hingegen soll nach Ansicht von *Quantschnigg/Schuch* auch die von einer Personengesellschaft gehaltene Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft abfärben.⁷⁾ Dieselbe Auffassung vertritt auch der BFH zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 dEStG.⁸⁾ Das erscheint auch konsequenter. Eine Differenzierung zwischen selbst ausgeübten Tätigkeiten einer Personengesellschaft und Tätigkeiten, die durch eine Untergesellschaft betrieben werden, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Mit dem 1. EStR-Wartungserlass 2008 hat das BMF die Auffassung der Finanzverwaltung zu diesem Problem klargestellt: „*Gewerbliche Einkünfte [...] liegen aber auch dann vor, wenn eine bloß vermögensverwaltende Personengesellschaft an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt ist. Die gewerbliche Tätigkeit der Untergesellschaft färbt gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 auf die bloß vermögensverwaltende beteiligte Gesellschaft ab.*“⁹⁾ Damit schließt sich das BMF der überzeugenderen Ansicht von *Quantschnigg/Schuch* und des BFH an.

Gesellschaften bürgerlichen Rechts und stille Gesellschaften können mangels Rechtsfähigkeit selbst nicht Gesellschafter einer anderen Personengesellschaft sein, sodass sich das Problem eines allfälligen Abfärbens in diesen Fällen nicht stellt.¹⁰⁾

3. Zusammenfassung

Mit dem 1. EStR-Wartungserlass 2008 hat sich das BMF der überzeugenden Auffassung von *Quantschnigg/Schuch* und dem BFH angeschlossen, wonach bereits die von einer Personengesellschaft gehaltene Beteiligung an einer anderen betrieblichen Personengesellschaft abfärben und damit einheitlich gewerbliche Einkünfte bewirken soll.

⁶⁾ *Rief*, Die gesetzliche Verankerung des Abfärbprinzips, FJ 1995, 62 (64); *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke* verneinen die Abfärbung bei der Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer gewerblichen Personengesellschaft, bejahen eine solche aber, wenn die Beteiligung von einer land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft gehalten wird (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG⁴, § 23 Anm. 148, 151).

⁷⁾ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz. 20.

⁸⁾ BFH 8. 12. 1994, BStBl. 1996 II, 264; 18. 4. 2000, BStBl. 2001 II, 359; *Schmidt*, EStG²⁷, § 15 Anm. 189; *Stuhrmann* in *Blümich*, EStG⁹³, § 15 Anm. 230; siehe auch *Söffing*, Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, FR 1994, 805; zwar hat der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung (BFH 6. 10. 2004, BStBl. 2005 II, 383) das Abfärben (mit auf die österreichische Rechtslage nicht übertragbaren Argumenten) verneint, wenn die Mitunternehmerbeteiligung von einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehalten wird (nicht hingegen auch bei land- und forstwirtschaftlichen bzw. selbständig tätigen Personengesellschaften); diese Entscheidung hat jedoch aufgrund einer darauf erfolgten gesetzlichen Klarstellung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 dEStG (und einem vorherigen Nichtanwendungserlass der deutschen Finanzverwaltung) über den entschiedenen Einzelfall hinaus keine Bedeutung; vgl. dBGBI. 2006 I, 60, 2878 (2880 f.), und den Nichtanwendungserlass des dBMF vom 18. 5. 2005, BStBl. 2005 I, 698; ausführlich dazu *Müller/Funk/Müller*, Die neue BFH-Rechtsprechung zur Abfärbung, BB 2005, 2271.

⁹⁾ EStR 2000, Rz. 5831a.

¹⁰⁾ *Margreiter*, FJ 1993, 61; *Rief*, FJ 1995, 63; BMF 4. 10. 1990, eclex 1990, 718.

Zinsenabzug bei Cash-Pool und Vermietung

Wer einen als Darlehen empfangenen Geldbetrag nicht dazu nützt, Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Vermietungstätigkeit zu begleichen, sondern ihn in einen Cash-Pool einbringt, aus dem heraus er später seine Kosten bestreitet, kann Schuldzinsen aus diesem Darlehen nicht als Werbungskosten von seinen Einnahmen aus Vermietung abziehen. Denn durch die Weitergabe des Darlehens an den gemeinsamen Cash-Pool gewährte der StPfl. der den Cash-Pool verwaltenden Gesellschaft selbst wieder ein Darlehen, sodass die aus diesem Darlehen zu zahlenden Zinsen nicht in Zusammenhang mit seiner Vermietung stehen (BFH 29. 3. 2007, IX R10/06, in BB 2007, 1768).