

EStR-Wartungserlass 2010: Neues zur „Abfärbetheorie“ bei Personengesellschaften

Mit dem EStR-Wartungserlasses 2010¹ hat das BMF die Verwaltungsausfassung zur „Abfärbetheorie“ bei Personengesellschaften präzisiert. Demnach können Personengesellschaften zwar nur Einkünfte einer einzigen betrieblichen Einkunftsart haben. Das gleichzeitige Beziehen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und solchen aus vermögensverwaltenden Tätigkeiten soll jedoch möglich sein. Wie im Folgenden näher darzustellen sein wird, steht dies in Widerspruch zu dem eindeutigen Gesetzeswortlaut.

Von Sebastian Bergmann

1. Bedeutung und Rechtsgrundlagen der „Abfärbetheorie“

Nach herrschendem Verständnis der „Abfärbetheorie“² soll die geringste gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft bei dieser zu einheitlich gewerblichen Einkünften führen.³ Abgeleitet wird dies aus § 2 Abs 4 Satz 3 EStG, wonach als „gewerbliche Einkünfte [...] stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften [gelten], bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind“.

Ein bloß auf § 2 Abs 4 Satz 3 EStG reduziertes Verständnis der Abfärbetheorie greift jedoch zu kurz. Die Bestimmung muss mE vielmehr in Zusammenhang mit § 21 Abs 2 Z 2 letzter Satz und § 22 Z 3 Teilstrich 1 EStG gelesen werden, wonach „die Tätigkeit einer Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit“ bzw. „ausschließlich als selbständige Arbeit“ zu charakterisieren sein muss, um als Mitunternehmerschaft mit solchen Einkünften zu gelten. Sofern eine Personengesellschaft neben einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit oder selbständigen Arbeit eine weitere Tätigkeit ausübt, die bei einer natürlichen Person zu Einkünften einer anderen Einkunftsart führen würde, ist dieses Ausschließlichkeitserfordernis nicht erfüllt. Die

Personengesellschaft ist deshalb nicht von § 21 Abs 2 Z 2 bzw. § 22 Z 3 EStG erfasst, sondern fällt unter § 23 Z 2 EStG, dem ein vergleichbares Erfordernis fremd ist. In Verbindung mit § 2 Abs 4 Satz 3 EStG erzielt eine solche Personengesellschaft in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte. Daraus ergibt sich aber, dass nicht nur die geringste gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft zu einheitlich gewerblichen Einkünften führt, sondern – über das herrschende Verständnis der Abfärbetheorie hinaus – jede betriebliche Betätigung, neben der eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, die bei einer natürlichen Person zu Einkünften einer anderen (betrieblichen oder außerbetrieblichen) Einkunftsart führen würde, einheitlich gewerbliche Einkünfte bewirkt.⁴ Im jüngeren Schrifttum dürfte sich *Baldauf* dieser Auffassung angeschlossen haben.⁵

Beispiel: Eine OG betreibt einen Forstbetrieb und vermietet Wohnungen eines im Gesamthandvermögen stehenden Zinshauses. Mangels „ausschließlich[er]“ land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit ist die OG hinsichtlich des Forstbetriebs nicht von § 21 Abs 2 Z 2 EStG, sondern von § 23 Z 2 EStG erfasst und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In Verbindung mit § 2 Abs 4 Satz 3 EStG führen diese zu einheitlichen, auch die Vermietungstätigkeit umfassenden gewerblichen Gesamteinkünften.

Untergeordnete Nebentätigkeiten sind bei Personengesellschaften freilich wie solche natürlicher Personen zu beurteilen. Geht eine Nebentätigkeit in einer Haupttä-

1 BMF 21. 12. 2010, BMF-010203/0696-VI/6/2010.

2 Im deutschen Schrifttum wird die Abfärbetheorie mitunter auch als „Infektionstheorie“ bezeichnet (vgl. nur *Stapperfend* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG²³⁹ § 15 Rz 1400; *Wacker* in *Schmidt*, dEStG²⁷ § 15 Rz 185).

3 Vgl. VwGH 29. 11. 1994, 93/14/0150, ÖStZB 1995, 442; UFS 9. 7. 2009, RV/0502-I/08; *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴ § 2 Tz 11/1; *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰ § 23 Tz 205; *Reichel/Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*,

EStG⁴⁰ § 23 Rz 12a; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 20; *Rief*, Die gesetzliche Verankerung des Abfärbepinzips, FJ 1995, 62 (62); EStR 2000 Rz 5832.

4 Vgl. bereits *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 95 f; *derselbe*, Abfärbetheorie: Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich? ÖStZ 2008, 360 (360).

5 Vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG³ § 23 Rz 126.

tigkeit auf, dann ist die Einkunftsart insgesamt nach der Haupttätigkeit zu beurteilen.⁶

Beispiele: Ein Sägewerk einer Forstbetrieb-KG, in dem nur Holz aus dem eigenen Forstbetrieb verarbeitet wird, lässt die Qualifikation der Einkünfte der KG aus Land- und Forstwirtschaft unberührt. Gleiches gilt hinsichtlich der Qualifikation von Einkünften aus selbständiger Arbeit einer Ärzte-OG bei einer mitbetriebenen Hausapotheke.

2. Änderungen der EStR 2000 durch den EStR-Wartungserlass 2010

Mit dem EStR-Wartungserlass 2010 hat das BMF die EStR 2000 jüngst dahingehend ergänzt, dass nunmehr eine von einer Personengesellschaft neben einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit keine Auswirkungen auf die Einkünftequalifikation der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit haben soll.⁷ Statt einer einheitlich gewerblich zu beurteilen Tätigkeit würden vielmehr getrennt voneinander eine betriebliche sowie eine vermögensverwaltende Tätigkeit vorliegen, für die zwei gesonderte Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen seien.⁸ Wohl zur Vermeidung von Widersprüchen wurde

zudem die bisherige Beschränkung, dass Personengesellschaften nur Einkünfte aus „einer einzigen Einkunftsart“ erzielen können, auf eine einzige „betriebliche“ Einkunftsart gelockert.⁹ Der EStR-Wartungserlass 2010 spricht im Zusammenhang mit all diesen Änderungen von bloßen „Klarstellung[en]“.¹⁰

In Hinblick auf § 21 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG, wonach eine zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften führende Personengesellschaft nur dann vorliegt, wenn „die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist“, können diese Änderungen der EStR 2000 jedoch nicht überzeugen und dürften in Widerspruch zu dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zu stehen. Die von den EStR 2000 angesprochene Konstellation gleichzeitiger land- und forstwirtschaftlicher und vermögensverwaltender Betätigung durch eine Personengesellschaft müsste vielmehr im Sinne der obigen Ausführungen zu einheitlich gewerblichen Einkünften führen.

Die EStR 2000 beziehen sich nur auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Ob die Finanzverwaltung jene Fälle, in denen eine Personengesellschaft neben einer selbständigen Tätigkeit eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt, gleich beurteilen würde (diesfalls in Widerspruch zu § 22 Z 3 Teilstrich 1 EStG), bleibt offen.

Zusammenfassung

Aus den Bestimmungen der §§ 2 Abs 4 Satz 3, 21 Abs 2 Z 2 letzter Satz und 22 Z 3 Teilstrich 1 EStG ergibt sich, dass jede geringste betriebliche Tätigkeit einer Personengesellschaft, neben der eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, die bei einer natürlichen Person zu Einkünften einer anderen (betrieblichen oder außerbetrieblichen) Einkunftsart führen würde, einheitlich gewerbliche Einkünfte bewirkt.

Die jüngsten mit dem EStR-Wartungserlass 2010 vorgenommenen Änderungen der EStR 2000, wonach eine von einer Personengesellschaft neben einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit keine Auswirkungen auf die Einkünftequalifikation haben soll, steht in Widerspruch zu dem eindeutigen Gesetzeswortlaut.

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

7 Vgl EStR 2000 Rz 5064, 5835.

8 Vgl EStR 2000 Rz 5835.

9 Vgl EStR 2000 Rz 5832.

10 Vgl BMF 21. 12. 2010, BMF-010203/0696-VI/6/2010.