

21. Dezember 2012

BMF-010221/0681-IV/4/2012

EAS 3308

### **Auswirkung der "Abfärbetheorie" auf deutsche Personengesellschaften österreichischer Investoren**

Ist ein österreichischer Investor 100-prozentiger Kommanditist einer deutschen vermögensverwaltenden GmbH&Co KG, kann angesichts der in EAS 3256 und EAS 3265 erläuterten abkommensrechtlichen Unwirksamkeit der deutschen "Geprägetheorie" aus [Artikel 23 DBA-Deutschland](#) kein Anspruch mehr auf Steuerfreistellung in Österreich abgeleitet werden.

Ist die deutsche GmbH&Co KG des österreichischen Investors an einer deutschen operativen Personengesellschaft beteiligt, so tritt dadurch nach österreichischem und deutschem Steuerrecht ein Abfärboeffekt der Gewerblichkeit der deutschen operativen KG ein, weil bei der Einkünftefeststellung einer Personengesellschaft die Einkünfte immer nur einheitlich einer einzigen Einkunftsart zugerechnet werden können (EStR 2000 Rz 5831a und Rz 5832). Es tritt dadurch ein Effekt ein, wie er bei der Gewerblichkeit einer Kapitalgesellschaft gegeben ist, bei der kraft ihrer Rechtsform vermögensverwaltende Betätigungen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen.

Dieser Abfärboeffekt geht angesichts der Transparenz von Personengesellschaften im Allgemeinen auch dann nicht verloren, wenn zwischen die operative KG und die KG des österreichischen Investors eine weitere (ebenfalls vermögensverwaltende) KG tritt, die gemeinsam mit einem zweiten Investor gegründet wird. Denn kraft Transparenz aller Ebenen von verschachtelten Personengesellschaften schlägt die Gewerblichkeit der untersten Ebene auch auf die oberste Ebene durch.

Im vorliegenden Fall tritt allerdings Gewerblichkeit der aus der Vermögensverwaltung herrührenden Einkünfte der obersten KG nur kraft "Einheitsbetrachtung" und nicht kraft gewerblicher Natur der ausgeübten Funktionen ein. Genauso wie im Fall einer österreichischen Kapitalgesellschaft eine bloß vermögensverwaltende schweizerische Finanzierungsstelle keine schweizerische Betriebstätte für die österreichische Kapitalgesellschaft begründen kann (EAS 2891) können auch Räumlichkeiten einer deutschen KG, in denen eine bloß vermögensverwaltende Aktivität vorgenommen wird, nicht

als deutsche Betriebstätte des österreichischen Gesellschafters gewertet werden. Denn in beiden Szenarien (Gewerblichkeit kraft Rechtsform bei Kapitalgesellschaften einerseits und Gewerblichkeit kraft Einheitsbetrachtung bei Personengesellschaften andererseits) fehlt es an dem wesentlichen Merkmal einer Betriebstätte, dass nämlich die betreffenden Räumlichkeiten der *“Ausübung eines Betriebes”* dienen ([§ 29 BAO](#)). In den Räumen einer nur Vermögensverwaltung betreibenden KG existiert kein gewerblicher Betrieb, sodass auch das Kriterium der *“Ausübung einer Tätigkeit eines Unternehmens”* im Sinn von [Artikel 5 Abs. 1 DBA-Deutschland](#) nicht erfüllt wird. Die aus Vermögensverwaltung herührenden Einkünfte der deutschen vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften sind daher nicht gemäß [Artikel 7 iVm Artikel 23 DBA-D](#) von der österreichischen Besteuerung freizustellen.

Anders verhält es sich indessen mit den im Finanzergebnis der deutschen vermögensverwaltenden KGs enthaltenen Anteilen an den Gewinnen der untersten operativ tätigen KG. Denn die Betriebstätten dieser betrieblich tätigen KG bilden deutsche Betriebstätten der Gesellschafter, und zwar auch im Fall doppelstöckiger Konstruktionen (Hinweis auf VPR 2010 Rz 276). Die in den deutschen Einkünften des österreichischen Investors enthaltenen Anteile am Gewinn der operativen deutschen KG sind daher in Österreich gemäß Artikel 7 iVm Artikel 23 DBA steuerfrei zu stellen.

Zusammenfassend ergibt sich somit:

1. Die direkt in der obersten (eigentlich vermögensverwaltenden, aber aufgrund Einheitsbetrachtung gewerblichen) KG erzielten Einkünfte können in Österreich besteuert werden, da sie selbst keiner Betriebstätte im abkommensrechtlichen Sinn in Deutschland zuzurechnen sind.
2. Die im Ergebnis der KG enthaltenen operativen Gewinne aus den Ebenen darunter sind aber freizustellen.

Bundesministerium für Finanzen, 21. Dezember 2012