Downloaded from Blogs on 03.11.2026 01:35

By PwC Deutschland | 05 February 2021

Behandlung von Komplementären einer KGaA als Mitunternehmer

Persönlich haftende Gesellschafter (Komplementäre) einer KGaA sind wie Mitunternehmer zu behandeln; ihre Einkünfte werden - einschließlich anteiliger steuerfreier oder steuerbegünstigter Betriebseinnahmen sowie nicht abziehbarer Betriebsausgaben - transparent an der Wurzel abgespalten. Dies hat das Finanzgericht Schleswig-Holstein entschieden.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 01:35

Sachverhalt

Die Kläger waren zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger war im Streitjahr persönlich haftender Gesellschafter (phG) einer KGaA. Neben dem Kläger gab es zwei weitere phG.

Die KGaA berechnete im Veranlagungszeitraum 2003 ihren Gewinn unter Einbeziehung steuerfreier Einnahmen aus einer Investitionszulage sowie anrechenbarer Steuern gemäß einer Steuerbescheinigung.

Das für die KGaA zuständige Finanzamt lehnte die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a Abgabenordnung (AO) für die Einkünfte der KGaA und der Komplementäre für das Jahr 2003 ab. Der Bescheid erwuchs in Bestandskraft.

Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 erklärten die Kläger u.a. Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer der KGaA. Bei der Berechnung dieser Einkünfte berücksichtigten die Kläger den auf ihn entfallenden Anteil der im Gewinn der KGaA enthaltenen steuerfreien Investitionszulage und anteiligen anrechenbaren Steuern.

Das Finanzamt folgte der Erklärung nicht und erhöhte den erklärten Gewinn des Klägers aus der Beteiligung als Komplementär der KGaA um die (bei der Ermittlung des Gewinns) abgezogene anteilige Investitionszulage und der anrechenbaren Steuern, weil die nicht steuerbaren Erträge aus der Investitionszulage und die anrechenbaren Steuern bereits bei der KGaA berücksichtigt worden seien. Der negative Feststellungsbescheid entfalte als Grundlagenbescheid eine entsprechende Bindungswirkung für den in Streit stehenden Einkommensteuerbescheid. Das für den Erlass des Folgebescheids zuständige Finanzamt habe nunmehr die entsprechenden Folgerungen zu ziehen. Eine Änderung des Einkommensteuerbescheids komme nicht in Betracht.

Für die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter und deren Sondervergütungen gelte § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Einkommensteuergesetz (EStG). Dabei sei umstritten, welche Einkünfte des Komplementärs § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG unterlägen. Die Diskussion bestimmten das sogenannte „intransparente" sowie das „transparente" Konzept. Das Finanzamt legte der Besteuerung die intransparente Sichtweise zugrunde, wonach der ermittelte Gewinnanteil des Komplementärs ungemildert als gewerbliche Einkünfte zu versteuern ist und Steuerbefreiungen nicht auf den persönlich haftenden Gesellschafter durchschlagen.

Richterliche Entscheidung

Das Finanzgericht Schleswig-Holstein folgte mit seiner Entscheidung hingegen der Rechtsprechung des BFH und ging von einer transparenten Besteuerung der phG einer KGaA aus.

Steuerrechtlich werde die Einkommensbesteuerung des phG transparent „an der Wurzel“ von der Körperschaftbesteuerung der KGaA abgespalten und uneingeschränkt gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem gewerblichen Betrieb zugewiesen. Eine Umqualifikation von Dividendeneinkünften in solche aus Gewerbebetrieb finde nicht statt. Damit würden die Unterschiedsbeträge nach § 60 Abs. 2

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 01:35

Einkommensteuerdurchführungsverordnung (EStDV), die nicht abziehbaren Betriebsausgaben und die steuerfreien Einnahmen anteilig auf die Gesellschaft und die Komplementäre entfallen.

Folglich seien die anteilig auf den Kläger gemäß seiner Beteiligung als phG der KGaA entfallende steuerfreie Investitionszulage sowie die anteilig anrechenbaren Steuern diesem unmittelbar im Rahmen seiner Einkommensbesteuerung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zuzuweisen und steuerrechtlich zu berücksichtigen.

Nach Auffassung des Finanzgerichts werde eine intransparente Sichtweise der besonderen Gesellschaftsform der KGaA nicht gerecht. Bei intransparenter Betrachtung würde der phG mit den Kommanditaktionären faktisch gleichgestellt. Hinsichtlich dieser beiden Gruppen bestünden jedoch wesentliche Unterschiede in Bezug auf ihr Rechtsverhältnis zur KGaA. Die Kommanditaktionäre fungierten letztlich nur als Kapitalgeber. Für ihre Einlage erhielten sie eine reine Kapitalverzinsung und nähmen weder unmittelbar an den Verlusten der Gesellschaft teil, noch hafteten sie für deren Verbindlichkeiten.

Die phG hingegen seien „geborene“ Geschäftsführungsorgane und hätten eine starke, im wesentlichen unabhängige Stellung. Als Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan der KGaA nach § 278 Abs. 2 AktG i.V.m. §§ 161 Abs. 2, 114 ff., 125 ff. HGB übten sie wesentlichen Einfluss auf die Tätigkeit der Gesellschaft aus und entfalteten hierdurch eine besondere Unternehmerinitiative.

Die Einordnung des phG einer KGaA als Mitunternehmer erscheine auch deshalb gerechtfertigt, weil bereits der atypisch stille Gesellschafter, der regelmäßig eine deutlich geringere Mitunternehmerinitiative entfalte, bei entsprechendem Mitunternehmerrisiko als Mitunternehmer angesehen werde.

Die zugelassene Revision wurde laut Finanzgericht nicht eingelegt.

Fundstelle

Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 26. August 2020 (5 K 186/18), siehe den **Newsletter IV/2020-I/2021** des Finanzgerichts; rkr.

Keywords

Einkommensteuerrecht, KgaA, Komplementär, Mitunternehmer