
Datum: 22.06.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 3020/16 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0622.1K3020.16F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der Kosten der Beigeladenen; diese sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob die minderjährigen Kinder der Kommanditisten einer GmbH & Co KG in den Jahren 2009 bis 2014 als Mitunternehmer an der Gesellschaft beteiligt sind.

Die Klägerin ist eine GmbH & Co KG. Persönlich haftende und nicht am Kommanditkapital der Klägerin beteiligte Gesellschafterin ist die ... GmbH –GmbH?, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer –A? ist. Die GmbH ist auch die alleinige Geschäftsführerin der Klägerin. Kommanditisten bei einem Kommanditkapital von 100.000 € sind A mit 29 %, die Ehefrau des A, –G?, mit 1 %, sowie die beiden Kinder von A und G, –J? (*1996) und –P? (*1994) mit jeweils 35 %.

Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ... 2008 gegründet. Gesellschaftszweck ist die Vermögensverwaltung aller Art, der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen, insbesondere die Übernahme, das Halten und das Verwalten der zunächst allein von A gehaltenen Kommanditbeteiligung an der Y-GmbH & Co. KG (Y-KG). Dementsprechend ist die Klägerin (im Wege der Sonderrechtsnachfolge nach A) als Kommanditistin in die Y-KG eingetreten und erzielt als solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Kommanditist der Klägerin mit einem Kommanditkapital von 10.000 € war zunächst allein A. Am ... 2008 brachte A seinen Kommanditanteil im Nennbetrag von 114.000 € (entsprechend einer Beteiligung von 11,4 %) an der Y-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum

1

2

3

4

5

Buchwert iHv 230.850 € in die Klägerin ein. Der Festkapitalanteil der Klägerin wurde in diesem Zusammenhang von 10.000 € auf 100.000 € erhöht. Der Kommanditanteil an der Y-KG ist bis heute die einzige Beteiligung der Klägerin.

Am ... 2008 schenkte und übertrug A von seinem festen Kommanditanteil einen Teilkommanditanteil im Nennbetrag von 1.000 € an seine Ehefrau G und weitere Teilkommanditanteile im Nennbetrag von jeweils 35.000 € an seine beiden Kinder P und J. Die Schenkung erfolgte bei den Kinder-Kommanditisten unter der Auflage, dass das Kind seinen jährlichen Gewinnanteil in die jeweilige Vater-Kind-GbR einzulegen habe. A ist dazu berechtigt, die Schenkung und die Übertragung des Kommanditanteils u.a. dann zu widerrufen, wenn das Kind gegen diese Auflage verstößt, wenn der geschenkte Kommanditanteil zu Lebzeiten des A ohne dessen Zustimmung ganz oder teilweise veräußert oder belastet wird, wenn das Kind die Klägerin zu Lebzeiten des Vaters ordentlich oder außerordentlich kündigt oder das Kind die Vater-Kind-GbR vor Erreichen des 36. Lebensjahres kündigt. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den jeweiligen Schenkungsvertrag mit P und J vom ... 2008 (...) Bezug genommen.

Zudem gründete A mit jedem seiner beiden Kinder eine Vater-Kind-GbR zum Zweck des Aufbaus und der Verwaltung des jeweiligen Kindesvermögens, in welche die Gewinnanteile der Kinder aus der Klägerin einzulegen sind (Gesellschaftsverträge der jeweiligen Vater-Kind-GbR vom ... 2008). Die zu dem Zeitpunkt der Übertragung minderjährigen Kinder (J 12 Jahre, P 14 Jahre) waren bei diesen Transaktionen jeweils durch einen gerichtlich bestellten Ergänzungspfleger vertreten. Die Erklärungen der Ergänzungspfleger wurden mit Beschluss vom ... 2008 vormundschaftsgerichtlich genehmigt.

Die Klägerin wurde auf unbestimmte Zeit eingegangen. Jeder Gesellschafter kann mit einer Frist von einem Jahr zum Ende eines Geschäftsjahres kündigen, frühestens jedoch zum 31.12.2030 (wenn auch das jüngere Kind das 35. Lebensjahr vollendet hat). Diese Befristung wurde gemäß § 14 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages mit Rücksicht auf die Intention des A gewählt, seine Kinder an dieser Gesellschaft zu beteiligen und einen wesentlichen Bestandteil des Familienvermögens als solchen zu erhalten.

Die Kommanditisten J und P ?Kinder-Kommanditisten? sind gemäß § 10 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin wie folgt am Gewinn der Gesellschaft beteiligt:

Der Kommanditist A erhält, so lange er auch Geschäftsführer der Y-KG ist, einen Vorab-Gewinnanteil in Höhe von 80 % des anteiligen, auf die Beteiligung der Klägerin an der Y-KG entfallenden Jahresüberschusses, mindestens jedoch 350.000 €. Liegt der auf die Klägerin entfallende Jahresüberschuss der Y-KG unter dem Betrag von 350.000 €, steht A der gesamte Betrag als Gewinnanteil zu. Am restlichen Gewinn der Klägerin sowie an dem gesamten etwaigen Verlust nehmen die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Kapitalanteile teil. Die Gewinnanteile sind den Darlehenskonten der Gesellschafter zuzuschreiben. Entsprechend dieser Gewinnverteilungsabrede ergab sich für jedes Jahr ab Gründung der Gesellschaft ein auch auf die Kinder-Kommanditisten entfallender Gewinnanteil, der den Kinder-Kommanditisten entsprechend zugewiesen wurde.

Die Höhe des Gewinnanteils der Kinder-Kommanditisten bei Veräußerung der Beteiligung an der Y-KG bestimmt sich nach § 10 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages. Hiernach erhält A im Fall der Veräußerung der Anteile an der Y-KG durch die Klägerin 90 % des anteilig auf die Klägerin entfallenden Veräußerungsgewinns, mindestens jedoch 2,5 Millionen €. Liegt der auf die Klägerin entfallende Veräußerungsgewinn unter 2,5 Millionen €, erhält A den gesamten Veräußerungsgewinn.

Die Beteiligung der Kinder-Kommanditisten im Fall ihres Ausscheidens oder der Liquidation der Klägerin auch an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts regelt § 16 Abs. 2 und Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags. Hiernach erhält der ausscheidende Gesellschafter eine Abfindung in Höhe des fünffachen durchschnittlich in den vergangenen drei Geschäftsjahren auf seine Beteiligung entfallenden Ertrags (einschließlich eventueller Tätigkeitsvergütungen und Vorab-Gewinnanteile), mindestens jedoch den Buchwert seiner Beteiligung. Stattdessen kann die Gesellschaft dem ausscheidenden Gesellschafter auch eine Realabfindung gewähren, indem sie ihm das wirtschaftlich / rechnerisch auf seine Beteiligungsquote entfallende anteilige Vermögen der Gesellschaft (einschließlich des anteiligen Beteiligungsbesitzes) überträgt. Die Abfindung ist in fünf gleichen Jahresraten zu zahlen. Im Fall der Liquidation der Gesellschaft sollen die gesetzlichen Regelungen gelten und die Kinder-Kommanditisten wie auch ihre Eltern einsprechend ihrer jeweiligen Beteiligungsquote am Liquidationserlös teilnehmen (§§ 161 Abs. 2, 155 HGB).

12

Die Geschäftsführung der Klägerin obliegt gemäß § 5 des Gesellschaftsvertrages allein der GmbH als Komplementärin. Das einem Kommanditisten gemäß § 164 S. 1 2. HS HGB im Zusammenhang mit der Geschäftsführung zustehende Widerspruchsrecht gegen solche Geschäftsführungsmaßnahmen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen, ist für die Kommanditisten mit Ausnahme von A ausgeschlossen. Nach § 7 des Gesellschaftsvertrags stellt auch der Umgang mit den Anteilen an der Y-KG (auch) im Fall einer geplanten Veräußerung eine Geschäftsführungsmaßnahme dar, die in die alleinige Entscheidungs- und Umsetzungskompetenz der Komplementärin fällt. Die GmbH darf die Beteiligung an der Y-KG an einen Dritten veräußern und ist zudem berechtigt, in einer Gesellschafterversammlung der Y-KG für eine Veräußerung von deren ganzem oder im wesentlichen ganzen Vermögen zu stimmen.

13

Die Kinder-Kommanditisten sind gemäß § 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages in der Gesellschafterversammlung stimmberechtigt. Das Stimmrecht wird für alle Gesellschafter einheitlich nach Kapitalanteilen ausgeübt (§ 8 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags). Beschlüsse über die Änderung des Gesellschaftsvertrags und die Auflösung der Gesellschaft sind gemäß § 8 Abs. 3 S. 1 des Gesellschaftsvertrags einstimmig zu treffen. Gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 des Gesellschaftsvertrags bedürfen Beschlüsse, die in den Kernbereich von Gesellschafterrechten oder in Sonderrechte einzelner Gesellschafter eingreifen, der Zustimmung aller davon betroffenen Gesellschafter. Der Ausschluss eines Gesellschafters kann gemäß § 13 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags ohne Mitwirkung des Betroffenen beschlossen werden, Voraussetzung ist jedoch eine Mehrheit von 75 % der übrigen Gesellschafter und, dass in der Person des Auszuschließenden ein wichtiger Grund im Sinne der §§ 140, 133 HGB vorliegt. Alle übrigen Beschlüsse werden grundsätzlich mit der Mehrheit der Stimmen aller stimmberechtigten Gesellschafter getroffen. A (bzw. nach dessen Tod G) steht jedoch ein Veto-Recht gegen derartige Mehrheitsbeschlüsse zu.

14

Jeder Kommanditist hat ein Auskunfts- und Einsichtsrecht im Umfang des § 51a Abs. 1 und 2 GmbHG (§ 5 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags).

15

Alle Kommanditisten dürfen zunächst diejenigen Beträge entnehmen, die sie zur Zahlung der persönlichen Steuern benötigen (§ 11 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags). Darüber hinaus haben die Kinder-Kommanditisten die Pflicht, ihren nach Ausübung des Steuerentnahmerechts verbleibenden Gewinnanteil vollständig aus der Klägerin zu entnehmen (§ 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags) und sodann den entnommenen Gewinn

16

in die jeweilige Vater-Kind-GbR einzulegen. Die GmbH ist berechtigt, den betreffenden Entnahmebetrag an die jeweilige GbR für Rechnung des jeweils betroffenen Kommanditisten zu zahlen. Von dieser Regelung kann nur mit Zustimmung des A abgewichen werden. A und G sind ohne jede Einschränkung zur Entnahme des auf sie entfallenden Gewinnanteils befugt.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag vom 16.05.2008 (...) 17
Bezug genommen.

Die jeweilige Vater-Kind-GbR wurde mit Gesellschaftsverträgen vom ... 2008 gegründet. Der 18
Zweck der jeweiligen Vater-Kind-GbR ist der Aufbau von und die Verwaltung von Vermögen, insbesondere aus den Erträgen aus der Beteiligung an der Klägerin, hinsichtlich derer das Kind verpflichtet ist, sie in die Gesellschaft einzulegen (§ 3 Abs. 1 des GbR-Vertrages). Die jeweilige Vater-Kind-GbR wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen; eine ordentliche Kündigung bis zur Vollendung des 35. Lebensjahres des Kindes (und damit für die Dauer von 23 Jahren für J bzw. von 21 Jahren für P ab Gründung) ist ausgeschlossen. Der Gesellschafterbeitrag des A besteht in der Geschäftsführung der GbR, während das Kind dazu verpflichtet ist, sämtliche nach Abzug des Durchschnittssteuersatzes verbleibende Erträge aus der Klägerin einzulegen. Das Kind hält 100 % des Kapitals und dem Kind stehen auch sämtliche Erträge der GbR zu, gleichzeitig bestimmt § 6 des GbR-Vertrages, dass Entnahmen für die Dauer der Gesellschaft nur mit ausdrücklicher Zustimmung beider Gesellschafter zulässig und (Rück-)Zahlungen auf die Beteiligung ausgeschlossen sind, zudem sind erzielte Anlageüberschüsse wieder anzulegen. Bis zur Vollendung des 35. Lebensjahres des Kindes ist A allein zur Geschäftsführung berechtigt, erst danach wird die GbR gemeinschaftlich durch die Gesellschafter vertreten. Verfügungen der Gesellschafter über ihren Gesellschaftsanteil sind unzulässig.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag der A-und-J- GbR 19
vom ... 2008 (...) Bezug genommen.

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von 20
Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2009 bis 2014 ergingen zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die von der Klägerin erzielten Gewinne wurden auch den Kinder-Kommanditisten erklärungsgemäß zugerechnet.

... 21

Im Jahre 2014 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... eine 22
Betriebsprüfung der Jahre 2009 bis 2014 bei der Klägerin durch. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass es an Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko der Kinder-Kommanditisten mangle, so dass keine Mitunternehmereigenschaft der Kinder gegeben sei. Dementsprechend seien die Gewinnanteile der Kinder dem A als dem beherrschenden Kommanditisten zuzurechnen und als Entnahme iSd §12 EStG zu werten.

Den Kindern mangle es an Mitunternehmerinitiative, weil diese nicht frei über den ihnen 23
zustehenden Gewinnanteil der Klägerin verfügen könnten. Die Kinder seien verpflichtet, ihren Gewinnanteil in die jeweilige Vater-Kind-GbR einzulegen. Diese Entnahmeverpflichtung werde von der GmbH als Komplementärin und alleinigen Geschäftsführerin zwangsläufig durchgeführt. Auf der Ebene der Vater-Kind-GbR würden zwar die Einkünfte allein dem Kind zugerechnet, das Kind habe jedoch kein Entnahmerecht, sondern sei für die Dauer der Gesellschaft auf die Zustimmung zur Entnahme durch den Vater A angewiesen. Zudem sei A bis zur Vollendung des 35. Lebensjahres des Kindes alleiniger Geschäftsführer der GbR.

Zwar sei für minderjährige Kommanditisten unter dem Aspekt der elterlichen Fürsorge eine Entnahmebeschränkung steuerrechtlich zulässig, diese müsse jedoch im Zeitpunkt der Volljährigkeit entfallen. Durch diese vertraglichen Gestaltungen werde der freie Entnahmewille der Kinder auf Dauer gehindert.

Auch das Mitunternehmerrisiko der Kinder sei aufgrund der eingeschränkten Beteiligung an den stillen Reserven der Klägerin nicht gegeben. Eine Beteiligung der Kinder an den stillen Reserven der Y-KG sei nur durch das Wohlwollen des Vaters A möglich und bei einem Veräußerungsgewinn unter 2,5 Millionen Euro gleich Null. 24

Bei der Beteiligung an der Y-KG handele es sich im Wesentlichen um das alleinige Gesellschaftsvermögen der Klägerin. Zur Veräußerung dieses Kommanditanteils sei die GmbH, vertreten durch ihren alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer A, allein und ohne Zustimmungserfordernis der Kommanditisten berechtigt. Der bei einer Veräußerung entstehende Veräußerungsgewinn fließe bis zum einem Betrag von 2,5 Millionen Euro allein dem A zu, bei einem höheren Veräußerungsgewinn stünden A zudem 90 % des über 2,5 Millionen Euro hinausgehenden Betrages zu. 25

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom ..., insbesondere Tz. 2.3, Bezug genommen. 26

Der Beklagte, das Finanzamt ... ?FA?, folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und änderte die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Jahre 2009 bis 2013 mit Änderungsbescheiden vom 13.05.2015 entsprechend ab. Die Vorbehalte der Nachprüfung wurden – mit Ausnahme des Feststellungszeitraums 2013 - aufgehoben. Ein entsprechender Feststellungsbescheid für 2014 erging am 02.11.2015. 27

Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 27.05.2015 (2009 bis 2013) und vom 06.11.2015 (2014) Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus, dass die getroffenen Feststellungen zu Tz.2.3 des Betriebsprüfungsberichts der GKBP ... vom ... fehlerhaft seien. Die Kinder-Kommanditisten seien aufgrund des bestehenden Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative als Mitunternehmer der Klägerin anzusehen. 28

Mit einheitlicher Einspruchsentscheidung vom 27.09.2016 wies das FA die Einsprüche der Klägerin als unbegründet zurück. 29

Die Kinder-Kommanditisten seien nicht als Mitunternehmer anzusehen. Aufgrund des Gesellschaftsvertrages würden die Kontroll- und Stimmrechte der Kinder-Kommanditisten über deren Volljährigkeit hinaus stark eingeschränkt. Dem Vater stehe mit dem Veto-Recht eine Reißleine für jegliche Gesellschafterbeschlüsse zu. Gewinn-Entnahmerechte stünden den Kindern nur unter Auflagen zu. 30

Ein gesicherter Vermögensaufbau der Kinder wäre auch ohne Zwischenschaltung einer Familienpersonengesellschaft wie der Klägerin möglich, indem A von ihm erwirtschaftete und versteuerte Gewinnanteile entnehme und als gebundene Kapitalanlage seinen Kindern übergebe. Die Klägerin diene lediglich dazu, ein sog. „Familien-Splitting“ zu erreichen. 31

Eine Umqualifizierung der Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten in Einkünfte aus Kapitalvermögen sei nicht möglich, weil auch bei Versagung der Mitunternehmereigenschaft der Kinder-Kommanditisten keine stille Gesellschaft zustande gekommen sei. Einer steuerlichen Anerkennung stünden ebenfalls die Entnahmebeschränkungen sowie die nur unter Auflagen zulässige Ergebnisverwendung entgegen; die Vereinbarungen genügten 32

einem Fremdvergleich nicht.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 27.09.2016 Bezug genommen. 33

Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage begehrt die Klägerin weiterhin eine Änderung der Gewinnfeststellungen dergestalt, dass die von ihr in den Streitjahren erzielten Gewinne nicht nur A und G, sondern auch den Kinder-Kommanditisten J und P entsprechend der eingereichten Steuererklärungen zugerechnet werden. 34

Die Kinder-Kommanditisten trügen Mitunternehmerrisiko und könnten auch eine angemessene Mitunternehmerinitiative entfalten. 35

1. Die Kommanditistenstellung der beiden Kinder J und P sei zivilrechtlich wirksam begründet worden. Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin enthalte ebenso wie die Verträge über die Vater-Kind-GbRs klare und eindeutige Regelungen, die von den Gesellschaftern auch tatsächlich durchgeführt worden seien. 36

2. Die Kinder-Kommanditisten trügen ein ausreichendes Mitunternehmerrisiko. Nach dem Gesellschaftsvertrag seien die Kinder-Kommanditisten hinreichend am Gewinn der Klägerin beteiligt, auch wenn sich diese Gewinnbeteiligung nur auf den restlichen Gewinn nach Abzug des Vorab-Gewinnanteils von A beziehe. Im Rahmen der Anerkennung der Mitunternehmerstellung spiele die konkrete Höhe der Gewinnbeteiligung keine Rolle. Entscheidend sei vielmehr die objektive (d.h. abstrakte) Möglichkeit des Gesellschafters zur Teilnahme am laufenden Gewinn. Die Möglichkeit zur Teilnahme am Gewinn und damit das Mitunternehmerrisiko wäre allenfalls dann zu verneinen, wenn die Kinder-Kommanditisten nach dem Inhalt und der tatsächlichen Durchführung des Gesellschaftsvertrags rechtlich oder tatsächlich nicht in der Lage wären, während ihrer Zugehörigkeit zur Gesellschaft einen laufenden Gewinn zu erzielen. Dies sei nicht der Fall. 37

a. Für jedes Jahr ab Gründung der Klägerin sei auf die Kinder-Kommanditisten ein durchschnittlicher Gewinnanteil iHv rund 41.000 € entfallen. Dieser Gewinnanteil sei den Kinder-Kommanditisten auch vertragsgemäß zugewiesen worden. Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten in etwa dieser Größenordnung seien bei Abfassung der Gewinnverteilungsregelung der Klägerin auch zu erwarten gewesen. Ob diese Teilhabe am Gewinn der Klägerin der Höhe nach angemessen bzw. wie unter fremden Dritten geregelt sei, sei eine andere Frage, die mit der Anerkennung der Mitunternehmerschaft als solcher nichts zu tun habe. 38

Die Beteiligung der Kinder-Kommanditisten am eventuellen Verlust der Gesellschaft entspreche dem Regelstatut des § 167 Abs. 3 HGB. Der Kommanditist hafte danach über seine Einlage hinaus nicht persönlich für die Schulden der Gesellschaft. Diese Regelung gelte gemäß § 10 Abs. 1 Buchst. b des Gesellschaftsvertrags für alle Kommanditisten gleichermaßen. 39

Auch sei der den Kindern nach dem Gesellschaftsvertrag zukommende Gewinnanteil der Höhe nach angemessen, ohne dass steuerliche Korrekturen zwischen den Mitunternehmern vorzunehmen wären. 40

b. Die Kinder-Kommanditisten seien auch im Fall ihres Ausscheidens oder der Liquidation der Klägerin an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts beteiligt. 41

- Ausreichend sei, dass den Kinder-Kommanditisten nach dem Inhalt des Gesellschaftsvertrags potenziell eine die Einlage übersteigende Abfindung beim Ausscheiden aus der Gesellschaft oder bei deren Liquidation zustehe. Es komme allein auf die objektive Möglichkeit zur Teilnahme an einer Betriebsvermögensmehrung beim Ausscheiden an. Diese objektive Möglichkeit sei nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrages, die sich für alle Gesellschafter einheitlich an den jeweiligen Ertragsaussichten der Beteiligung orientiere, gegeben. 42
- Die Höhe des Gewinnanteils der Kinder, welcher sich gem. § 10 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags ergebe, wenn die Klägerin ihre Beteiligung an der Y-KG veräußere, sei für die Frage der grundsätzlichen Beteiligung der Kinder-Kommanditisten an den stillen Reserven der Gesellschaft nicht entscheidend. Bei einem solchen Veräußerungsgewinn handele es sich nämlich aus Sicht der — unverändert fortbestehenden — Klägerin um einen (außerordentlichen) Gewinn des laufenden Geschäftsjahres und nicht um ein Liquidationsergebnis. 43
- Die Kinder seien auch nicht von einem Gewinn aus der Veräußerung der Y-KG-Anteile in jedem Fall völlig ausgeschlossen wären, sondern nähmen laut Gesellschaftsvertrag auch im Verkaufsfall an den Wertsteigerungen der Y-KG-Anteile teil. 44
- A könne auch nicht bei einer Veräußerung der Y-KG — Anteile die Preisfindung und seinen Anteil am Gewinn einseitig beeinflussen. Eine derartige Veräußerung von Anteilen an Dritte sei von einem einstimmigen Zustimmungsbeschluss aller Gesellschafter der Y-KG abhängig, so dass diese ihre Anteile faktisch nur gemeinschaftlich veräußern könnten. Die Verhandlung eines Preises obliege dann sicherlich dem Mehrheitsgesellschafter der Y-KG, [dem X], und seiner Familie (Anteile insgesamt 56,3%). Ansonsten könne das Gesellschaftsverhältnis der Y-KG nur gekündigt werden, was zu einem Abfindungsanspruch führe, der einem 5-fachen Jahresergebnis entspreche. Diese Regelung sei auch in der Abfindungsregelung der Klägerin sinngemäß nachgebildet. Von einer vom Wohlwollen des A abhängigen Beteiligung an den stillen Reserven der Klägerin könne keine Rede sein. 45
3. Auch die erforderliche Mitunternehmerinitiative der Kinder-Kommanditisten liege vor. Den Kinder-Kommanditisten stünden Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte in einem Umfang zu, der dem Regelstatut nach dem HGB angenähert sei und zum Teil sogar darüber hinaus gehe. 46
- a. Die Geschäftsführung der Klägerin obliege, wie es der gesetzliche Regelfall für eine GmbH & Co. KG sei, allein der Komplementärin (§ 164 S. 1 HGB). 47
- Dass die Komplementärin ihrerseits von dem Mitgesellschafter A beherrscht und vertreten werde, bedeute auch keine über den gesetzlichen Regelfall hinausgehende Einschränkung der Rechte der Kinder-Kommanditisten. 48
- Zur laufenden Geschäftsführung gehöre u.a. der Erwerb und die Veräußerung von Anlagevermögen der Gesellschaft, mithin auch die Verfügung über die Anteile an der Y-KG. Um zu verhindern, dass aufgrund der ökonomischen Relevanz dieser Anteile für die Klägerin die Entscheidung über deren Veräußerung in Anlehnung an den der Regelung in § 8 Abs. 3 S. 2 des Gesellschaftsvertrags zugrundeliegenden Rechtsgedanken einen Gesellschafterbeschluss voraussetze, stelle § 7 des Gesellschaftsvertrags zur Vermeidung von Unsicherheiten klar, dass der Umgang mit den Anteilen an der Y-KG (auch) im Fall einer geplanten Veräußerung eine Geschäftsführungsmaßnahme darstelle, die in die alleinige Entscheidungs- und Umsetzungskompetenz der Komplementärin falle. 49

b. Im Zusammenhang mit der Geschäftsführung stehe den Kommanditisten nach dem Regelstatut des HGB lediglich ein Widerspruchsrecht gegen solche Geschäftsführungsmaßnahmen zu, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen (§ 164 S. 1 2. HS HGB). Dieses Widerspruchsrecht sei bei der Klägerin für die Kommanditisten mit Ausnahme von A ausgeschlossen. Der Ausschluss des Widerspruchsrecht sei nicht nur bei Familienpersonengesellschaften üblich und beeinträchtigte die Mitunternehmerinitiative der Kommanditisten nicht, weil ein Kommanditist seine Mitunternehmerinitiative im Wesentlichen durch Ausübung der ihm zustehenden Kontroll- und Stimmrechte entfalte. Ein Kommanditist könne nach der Rechtsprechung des BFH nur dann keine Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn der Gesellschaftsvertrag neben dem Ausschluss des Widerspruchsrechts auch eine Einschränkung des Stimmrechts vorsehe oder wenn auch das Kontrollrecht aus § 166 HGB abbedungen sei. Derartige begleitende Einschränkungen der Rechte der Kinder-Kommanditisten lägen nicht vor.	50
c. Die Kinder-Kommanditisten seien laut Gesellschaftsvertrag und entsprechend dem gesetzlichen Regelstatut in der Gesellschafterversammlung uneingeschränkt stimmberechtigt (§ 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages). Da das Stimmrecht nicht, wie im HGB vorgesehen, nach Köpfen sondern, wie in der Praxis weithin üblich, für alle Gesellschafter einheitlich nach Kapitalanteilen ausgeübt werde (§ 8 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags), verfügten die Kinder-Kommanditisten zusammen sogar über eine Mehrheit von 70 % der Stimmen.	51
Aus den Regelungen des Gesellschaftsvertrages ergebe sich, dass A bei der Klägerin bei Weitem nicht alleine schalten und walten könne, weil er nicht über die hierfür erforderliche Stimmrechtsmehrheit verfüge. Vielmehr komme es bei allen Gegenständen, die eine Beschlussfassung der Gesellschafter erforderten, zur Herbeiführung von Entscheidungen in entscheidendem Ausmaß auf die Stimmen der Kinder an. Insbesondere sei es nicht so, dass A mit seinen Stimmen den Gesellschaftsvertrag uneingeschränkt zuungunsten der Kinder-Kommanditisten ändern könne. Vielmehr könne er ihn ohne positive Mitwirkung beider Kinder-Kommanditisten überhaupt nicht ändern. Gleiches gelte für die Beschlussfassung über eine Auflösung der Gesellschaft.	52
Beschlüsse über die Änderung des Gesellschaftsvertrags und die Auflösung der Gesellschaft seien gemäß § 8 Abs. 3 S. 1 des Gesellschaftsvertrags einstimmig zu treffen, d.h. sie bedürften der Zustimmung der Kinder-Kommanditisten. Gleiches gelte für Beschlüsse, die in den Kernbereich von Gesellschafterrechten oder in Sonderrechte einzelner Gesellschafter eingriffen, § 8 Abs. 3 S. 2 des Gesellschaftsvertrags. Der Ausschluss eines Gesellschafters könne zwar gemäß § 13 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags ohne Mitwirkung des Betroffenen beschlossen werden, jedoch nur mit einer Mehrheit von 75 % der übrigen Gesellschafter und auch nur, wenn in der Person des Auszuschließenden ein wichtiger Grund im Sinne der §§ 140, 133 HGB vorliege. Damit seien auch die Kinder-Kommanditisten vor einem einseitigen oder willkürlichen Ausschluss aus der Gesellschaft geschützt. Alle übrigen Beschlüsse würden grundsätzlich mit der Mehrheit der Stimmen aller stimmberechtigten Gesellschafter getroffen. Da die Kinder-Kommanditisten über jeweils 35 % der Stimmrechte verfügten, sei die Zustimmung von mindestens einem der Kinder-Kommanditisten zu jedem Gesellschafterbeschluss erforderlich. Daran ändere sich auch dadurch nichts, dass A (bzw. nach dessen Tod G) ein Veto-Recht gegen derartige Mehrheitsbeschlüsse zustehe.	53
d. Den Kinder-Kommanditisten stünden über die Regelungen des HGB hinausgehende Auskunfts- und Einsichtsrechte zu.	54
Das HGB sehe nur beschränkte Kontrollrechte für die Kommanditisten einer KG vor. Ohne gerichtliche Anordnung sei ein Kommanditist gemäß § 166 Abs. 1 HGB nur berechtigt, eine	55

Kopie des Jahresabschlusses der Gesellschaft zu verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen. Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin gehe viel weiter: Jeder Kommanditist, mithin auch die Kinder-Kommanditisten, habe ein Auskunfts- und Einsichtsrecht im Umfang des § 51a Abs. 1 und 2 GmbHG (§ 5 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags). Danach stehe den Kinder-Kommanditisten ein jederzeitiges Auskunfts- und Einsichtsrecht über alle Angelegenheiten der Gesellschaft zu.

3. Auch die übrigen für Familiengesellschaften typischen Regelungen im Gesellschaftsvertrag der Klägerin führten nicht dazu, dass die Kinder-Kommanditisten wegen Unüblichkeit nicht als Mitunternehmer der Gesellschaft anzusehen wären: 56

a. Die Beteiligung der Kinder-Kommanditisten an der Klägerin sei langfristig ausgelegt und könne von jedem Gesellschafter frühestens zum 31.12.2030 gekündigt werden (§ 14 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags). Die Ausschließung eines Gesellschafters sei nur aus wichtigem Grund möglich. Die Abfindung beim Ausscheiden eines Gesellschafters beinhalte einen angemessenen Ausgleich für die auf den Gesellschaftsanteil entfallenden stillen Reserven. Demgegenüber sei „mitunternehmer-schädlich“, wenn schenkungsweise in eine Personengesellschaft aufgenommene Kinder nur zeitlich befristet beteiligt würden oder einseitig durch die Eltern aus der Gesellschaft heraus gekündigt oder ausgeschlossen werden könnten, ohne dann eine dem Wert der Beteiligung angemessene Abfindung zu erhalten. 57

b. Die Kinder-Kommanditisten seien zur Entnahme ihrer Gewinnanteile nicht nur uneingeschränkt berechtigt, sondern verpflichtet. Eine Beschränkung des Entnahmerechts sei bei der Klägerin nicht vorgesehen. Im Gesellschaftsvertrag sei vielmehr geregelt, dass alle Kommanditisten gleichermaßen zunächst diejenigen Beträge entnehmen dürften, die sie zur Zahlung der persönlichen Steuern benötigten (§ 11 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags). Darüber hinaus hätten die Kinder-Kommanditisten nicht nur das Recht, sondern sogar die Pflicht, ihren nach Ausübung des Steuerentnahmerechts verbleibenden Gewinnanteil vollständig zu entnehmen (§ 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags). Die darüber hinaus im Gesellschaftsvertrag ebenfalls wiedergegebene Verpflichtung, den entnommenen Gewinn in die jeweilige zum persönlichen Vermögensaufbau etablierte Vater-Kind-GbR einzulegen, schränke das Entnahmerecht aus der Mitunternehmerschaft nicht ein. Diese Bestimmung sei allein vor dem Hintergrund der in den Schenkungsverträgen vereinbarten Auflage zu sehen, dass die beschenkten Kinder die Erträge aus den schenkweise zugewendeten Gesellschaftsanteilen zum nachhaltigen Vermögensaufbau einsetzen müssten. Der Gesellschaftsvertrag spiegele insoweit rein deklaratorisch den Inhalt der Schenkungsauflage wieder und regle daneben die technische Abwicklung dieser Auflage. In Bezug auf die Mitunternehmerstellung bei der Klägerin komme der Regelung keine eigenständige Bedeutung zu. 58

c. Auch die Auszahlung der Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten an die jeweilige Vater-Kind-GbR stehe einer Mitunternehmerstellung nicht entgegen. 59

Selbst die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften unter (vollständigem) Nießbrauchsvorbehalt stelle die Mitunternehmereigenschaft der Beschenkten nur dann in Frage, wenn zusätzlich die Wahrnehmung der Gesellschafterrechte durch die Nießbrauchbesteller eingeschränkt sei. Dies gelte, obwohl dem Beschenkten beim Vollrechtsnießbrauch lediglich der nicht entnahmefähige Teil des Gewinns gebühre, er also, noch weiter als bei einer bloßen (hier nicht vorliegenden) Entnahmebeschränkung, von einer Gewinnentnahme vollkommen ausgeschlossen sei. Mit den Vorschriften in § 1 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags sei nicht etwa das Entnahmerecht der Kinder-Kommanditisten 60

eingeschränkt, sondern statt dessen sichergestellt, dass die Schenkungsaufgabe eingehalten und der Gewinnanteil auch tatsächlich in die persönliche Vermögenssphäre der Kinder-Kommanditisten überführt werde. Der Gewinnanteil könne nicht auf Ebene der Kommanditgesellschaft „eingefroren“ werden und stehe dem geschäftsführenden Gesellschafter der KG auch nicht für weitere Dispositionen bei der Gesellschaft zur Verfügung. Die Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten flössen vielmehr zeitnah zu ihrer Gutschrift auf den Gesellschafter-Darlehenskonten aus dem Betriebsvermögen der Klägerin ab.

Durch die Einlage in die Vater-Kind GbR sei weiter sichergestellt, dass auch die Eltern ... 61
nicht für eigene Zwecke über den Gewinnanteil der Kinder verfügen könnten. A sei mit dieser vertraglichen Regelung seiner Obliegenheit nachgekommen, die Vermögenssphären der Kinder von seiner eigenen Vermögenssphäre klar zu trennen. Dies sei für die Anerkennung des Vertragsverhältnisses mit den Kindern aus steuerlicher Sicht unter dem Gesichtspunkt der tatsächlichen Durchführung von entscheidender Bedeutung. Anderenfalls würde sich A dem Vorwurf aussetzen, die Gewinnanteile für persönliche Zwecke verwendet zu haben oder jedenfalls die ordnungsgemäße Verwaltung für die Kinder nicht nachweisen zu können.

Ob und inwieweit die Kinder-Kommanditisten auf Ebene der jeweiligen Vater-Kind-GbR 62
berechtigt sind, die Anlageentscheidungen über das zum Vermögensaufbau bestimmte Vermögen selbst zu treffen und inwieweit ihnen diesbezüglich Entnahmerechte zustehen, sei eine von der Mitunternehmerstellung unabhängige Frage, die lediglich die Ebene der Vater-Kind-GbRs betreffe. Doch auch auf dieser Ebene sei zu berücksichtigen, dass sich das Handeln der Gesellschafter einer GbR an dem jeweiligen Gesellschaftszweck auszurichten und seine Verwirklichung zu fördern habe. Der geschäftsführende Gesellschafter einer Personengesellschaft müsse daher in allen Angelegenheiten, die das Interesse der Gesellschaft berührten, deren Wohl, und nicht seinen eigenen Nutzen oder den Vorteil anderer im Auge haben. Der Gesellschaftszweck der Vater-Kind-GbRs liege im Aufbau und der Verwaltung insbesondere der Erträge, die dem jeweiligen Kind aus seiner Beteiligung an der Klägerin zufließen und die es jeweils in die GbR einzulegen habe (§ 3 Abs. 1 des GbR-Vertrags). Am Vermögen der Gesellschaft sei A nicht beteiligt (§ 5 Abs. 1 des GbR-Vertrags). Entnahmen aus der Vater-Kind-GbR seien nur zugunsten des am Vermögen der Gesellschaft alleine beteiligten Kindes zulässig.

A sei bei seinem Handeln als Geschäftsführer der Vater-Kind-GbRs und damit bei der Anlage 63
des Gesellschaftsvermögens der GbR allein dem jeweiligen Kindesinteresse verpflichtet; es sei ihm untersagt, dabei eigene Interessen denen des jeweiligen Kindes voranzustellen. Solange A diese gesetzlichen Vorgaben in der Praxis einhalte und sowohl das Kindesvermögen als auch die mit dem Kindesvermögen erzielten Einkünfte ausschließlich für das jeweilige Kind einsetze und verwalte, bestünden keine Zweifel daran, dass das Vermögen und die Einkünfte der Vater-Kind-GbRs steuerlich allein dem jeweiligen Kind zuzurechnen seien.

d. Einer Mitunternehmerstellung der schenkweise in eine Personengesellschaft 64
aufgenommenen Kinder stünden lediglich folgende Sachverhaltsgestaltungen entgegen, die im Streitfall sämtlich nicht vorlägen:

Der Kommanditist sei nach dem Gesellschaftsvertrag weder beim Ausscheiden noch bei 65
Auflösung der Gesellschaft an den stillen Reserven und/oder dem Geschäftswert der Gesellschaft beteiligt.

Der Schenker habe sich den freien Widerruf der Schenkung oder das Recht vorbehalten, den Kommanditisten nach freiem Ermessen hinauszukündigen, ohne dass der Kommanditist hierbei eine Abfindung in Höhe des Verkehrswertes seiner Beteiligung erhalte.	
Die Gesellschafterstellung der Kommanditisten sei von vornherein zeitlich befristet.	67
Der Schenker könne mit seinen Stimmen den Gesellschaftsvertrag uneingeschränkt zuungunsten der aufgenommenen Kinder ändern	68
Das Entnahmerecht aus der Gesellschaft sei einseitig zum Nachteil der beschenkten Kinder beschränkt.	69
4. Selbst wenn die Mitunternehmerschaft der Kinder-Kommanditisten zu verneinen sein sollte, seien die Einkünfte der Kinder-Kommanditisten als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren und dementsprechend als Betriebsausgaben der Klägerin zu berücksichtigen.	70
Werde ein zwischen den Beteiligten vereinbartes und auch tatsächlich durchgeführtes Gesellschaftsverhältnis nicht als Mitunternehmerschaft qualifiziert, könne es nicht ohne Weiteres als steuerliches Nullum behandelt werden. An die Anwendung von § 12 EStG seien sehr strenge Anforderungen zu stellen, die in vorliegendem Fall nicht vorlägen. In Fällen der gescheiterten Mitunternehmerschaft sei von Einkünften aus Kapitalvermögen aus partiarischem Darlehen oder stiller Gesellschaft auszugehen. Bei dieser Zuordnung erhalte § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG den Charakter eines Auffangtatbestands für die Erfassung von Beteiligungseinkünften von Kommanditisten, die wegen der Beschränkung der Rechte aus ihrer Gesellschaftsbeteiligung nicht als Mitunternehmer angesehen werden könnten. Darüber hinaus könnten auch wiederkehrende Bezüge iSd § 22 Nr. 1 EStG in Betracht kommen, weswegen die Zahlungen beim anderen Sonderbetriebsausgaben oder Sonderausgaben darstellen könnten.	71
Das Gericht hat die Kommanditisten der Klägerin mit Beschluss vom 09.05.2018, auf den wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, zum Verfahren beigelegt.	72
Die Klägerin beantragt,	73
die Feststellungsbescheide für die Jahre 2009 bis 2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.09.2016, dergestalt zu ändern, dass der festgestellte Gewinn der Klägerin entsprechend der zivilrechtlichen Beteiligungsverhältnisse den Kommanditisten der Klägerin einschließlich der Kinder-Kommanditisten zugerechnet wird;	74
hilfsweise die den Kinder-Kommanditisten ursprünglich zugerechneten Gewinnanteile als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.	75
Der Beklagte beantragt,	76
die Klage abzuweisen.	77
Die Einkünfte der Klägerin seien zu Recht nur den Kommanditisten A und G, nicht aber den Kindern J und P zugerechnet worden. Zur Begründung werde auf die Einspruchsentscheidung vom 27.09.2016 Bezug genommen.	78
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie die dem Gericht übersandten Steuerakten Bezug genommen.	79
	80

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet.	81
Die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 2009 bis 2014 sind rechtmäßig. Die Klägerin wird durch die angefochtenen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nicht in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung. Der Gewinn der Klägerin wurde zu Recht lediglich den Kommanditisten A und G, nicht aber den Kinder-Kommanditisten J und P zugerechnet. Die Kinder-Kommanditisten waren in den Streitjahren nicht als Mitunternehmer am Unternehmen der Klägerin beteiligt. Auch ist der Gewinn der Klägerin nicht um die Zuwendungen an die Kinder-Kommanditisten zu mindern, weil es sich insoweit nicht um Betriebsausgaben der Klägerin bzw. Einkünfte aus Kapitalvermögen der Kinder-Kommanditisten handelt.	82
I. Die Kinder-Kommanditisten sind nicht als Mitunternehmer am Unternehmen der Klägerin beteiligt.	83
Zwar wurde den Kinder-Kommanditisten zivilrechtlich wirksam die Stellung von Kommanditisten der Klägerin eingeräumt. Den Kinder-Kommanditisten kam nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse jedoch keine Mitunternehmerstellung zu.	84
Voraussetzung einer Mitunternehmerschaft iSd § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, dass der Gesellschafter Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann. Beide Merkmale müssen vorliegen, jedoch kann die geringere Ausprägung eines Merkmals im Rahmen der gebotenen Gesamtbeurteilung der Umstände des Einzelfalls durch eine stärkere Ausprägung des anderen Merkmals ausgeglichen werden. Ob dies zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung der beteiligten Personen insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (BFH, Urteil vom 25.04.2006 VIII R 74/03, BStBl II 2006, 595).	85
Die im Streitfall vorliegenden Einschränkungen von Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative der Kinder-Kommanditisten führen, jeweils für sich gesehen, zwar nicht zu einer Versagung der Mitunternehmerstellung. Im Rahmen der gebotenen Gesamtbeurteilung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung der Kinder-Kommanditisten bestimmenden Umstände führen sie jedoch dazu, dass die Mitunternehmerstellung nicht gegeben ist, weil keine geringere Ausprägung des einen Merkmals durch die stärkere Ausprägung des anderen Merkmals ausgeglichen wird.	86
Mitunternehmerinitiative bedeutet Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen mindestens in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach dem Regelstatut des HGB. Mitunternehmerisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens vermittelt (ständige Rechtsprechung, zB BFH, Urteil vom 01.07.2010 IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056 mwN).	87
1. Die den Kinder-Kommanditisten grundsätzlich als Kommanditisten zustehenden Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte entsprechen nicht in vollem Umfange dem Regelstatut des HGB, sondern wurden durch den Gesellschaftsvertrag vom ... 2008 eingeschränkt.	88
Das zum Kernbereich der Personengesellschaft gehörende Stimmrecht im Rahmen der Gesellschafterversammlung stand den Kindern dem Regelstatut des HGB entsprechend	89

einheitlich nach Kapitalanteilen zu. Auch die Informationsrechte der Kinder-Kommanditisten entsprachen dem Auskunfts- und Einsichtsrecht des § 51a Abs. 1 und 2 GmbHG, § 166 HGB, ebenso wie der Ausschluss der Kinder-Kommanditisten von der Geschäftsführung.

Die Kinder-Kommanditisten sind jedoch aufgrund des Gesellschaftsvertrages bis zum 31.12.2030 daran gehindert, die Klägerin zu verlassen. Auch das einem Kommanditisten gemäß § 164 Abs. 1 HGB grundsätzlich zustehende Widerspruchsrecht wurde – nicht nur für den Fall der Veräußerung der einzigen Beteiligung der Klägerin - durch den Gesellschaftsvertrag aufgehoben. 90

a. In der gesetzestypischen Personengesellschaft gehört zum Kernbereich der Mitgliedschaft das Recht auf Kündigung der Gesellschaft, §§ 132, 161 Abs. 2 HGB. Die Kinderkommanditisten konnten den Gesellschaftsvertrag jedoch frühestens zum 31.12.2030, mithin nach Ablauf von mehr als 20 Jahren nach Übertragung der Kommanditanteile am ... 2008, kündigen. Zu diesem Zeitpunkt wird das jüngere Kind das 34., das ältere Kind das 36. Lebensjahr vollendet haben. Dies stellt eine erhebliche Einschränkung des Kernbereichs der Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft dar, weil die Kinder-Kommanditisten auch mit Volljährigkeit nicht frei über ihren Verbleib in der Klägerin entscheiden können. Auch die rechtsgeschäftliche Verfügung über den Kommanditanteil bedarf nach § 12 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages der Zustimmung aller übrigen Kommanditisten. Diese Bestimmungen erklären sich zwar durch § 14 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages, wonach diese Befristung mit Rücksicht auf die Intention des A gewählt wurde, seine Kinder an der Gesellschaft zu beteiligen und einen wesentlichen Bestandteil des Familienvermögens als solchen zu erhalten. Diese nachvollziehbare Intention des A ändert aber nichts an der Einschränkung der Gesellschafterrechte der Kinder-Kommanditisten. 91

Zwar kann auch eine langfristige Einschränkung des Kündigungsrechtes als eine nicht wesentliche Einschränkung der Gesellschafterrechte gewertet werden, wenn diese Einschränkung dazu dient, eine Kündigung zu einem Zeitpunkt zu verhindern, in dem die – bei Gesellschaftsgründung noch minderjährigen – Kinder-Kommanditisten noch nicht die Reife erlangt haben, um die Tragweite einer solchen Kündigung richtig einzuschätzen, und diese Einschränkung der Sicherung der Unternehmensnachfolge dient. Dies ist der Fall, wenn das Kündigungsrecht bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres des Kinder-Kommanditisten ausgeschlossen und das Kind zur Vorbereitung der Unternehmensnachfolge in die Personengesellschaft aufgenommen worden ist (BFH, Urteil vom 10.11.1987 VIII R 166/84, BStBl II 1989, 758; Urteil vom 14.05.2003 X R 14/99, BFH/NV 2003, 1547). Die Einschränkung des Kündigungsrechtes der Kinder-Kommanditisten P und J geht jedoch über eine derartige Befristung hinaus. P und J dürfen eine Kündigung erstmals zum 31.12.2030 aussprechen, wenn J das 34. und P das 36. Lebensjahr vollendet haben werden. Anhaltspunkte dafür, dass die Kinder-Kommanditisten erst in ihrem vierten Lebensjahrzehnt die erforderliche Reife erlangt haben werden, um die Tragweite einer Kündigung der Mitgliedschaft der Klägerin richtig einzuschätzen, liegen jedoch nicht vor und werden auch von der Klägerin nicht vorgetragen. Der allgemeine Hinweis auf die Bewahrung des Familienvermögens in § 14 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages reicht hierzu nicht aus. Zudem dient die Beteiligung der Kinder-Kommanditisten im Streitfall gerade nicht der Vorbereitung einer Unternehmensnachfolge oder einem langfristig zu sichernden Fortbestand eines Familienunternehmens, sondern ausschließlich der Übertragung von Vermögenswerten auf die Kinder. 92

Darüber hinaus wird das Kündigungsrecht der Kinder-Kommanditisten durch die der Gründung der Klägerin zugrunde liegenden Schenkungsverträge mit den Kinder ebenfalls 93

erschwert. Aufgrund des Schenkungsvertrages vom ... 2008 ist A dazu berechtigt, die Schenkung des Kommanditanteils zu widerrufen, wenn das Kind die Kündigung des Kommanditanteils zu Lebzeiten des A aussprechen sollte. Mit Ausübung des Widerrufsrechts durch A geht der geschenkte Kommanditanteil einschließlich des Guthabens auf dem Darlehenskonto des Kinder-Kommanditisten ohne weiteres unentgeltlich auf den A über.

b. Grundsätzlich gehört zur Annahme der Mitunternehmerinitiative eines Kommanditisten auch das einem Kommanditisten gemäß § 164 S. 1, 2. HS HGB in Zusammenhang mit der Geschäftsführung zustehende Widerspruchsrecht gegen solche Geschäftsführungsmaßnahmen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen. Dieses Widerspruchsrecht ist jedoch für die Kommanditisten mit Ausnahme des A ausgeschlossen. 94

Darüber hinaus führt die Regelung des Gesellschaftsvertrages in § 7, wonach der Umgang mit Anteilen an der Y-KG (auch) im Falle einer geplanten Veräußerung in die alleinige Entscheidungs- und Umsetzungskompetenz der Komplementärin, und damit ihres alleinigen Geschäftsführers A, fällt, dazu, dass A im Alleingang über den wirtschaftlichen Fortbestand der Klägerin, deren einzige Beteiligung diese an der Y-KG ist, entscheiden kann, ohne dass den Kinder-Kommanditisten Beteiligungs-, Kontroll- oder gar Widerspruchsmöglichkeiten gegen die Veräußerung der wirtschaftlichen Basis der Klägerin zustünden. Damit kann der Klägerin ohne jede Beteiligung der Kinder-Kommanditisten die – bis zum heutigen Tage einzige - Grundlage ihrer Betätigung entzogen werden. 95

Gemäß § 7 des Gesellschaftsvertrages ist die Komplementärin geschäftsführungs- und vertretungsbefugt, die Beteiligung der Klägerin an der Y-KG für Rechnung der Gesellschaft an einen Dritten zu veräußern, und in einer Gesellschafterversammlung der Y- KG für eine Veräußerung von deren ganzem oder im wesentlichen ganzem Vermögen zu stimmen. Der Umgang mit den Anteilen der Y-KG ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten die einzige Möglichkeit der Kommanditisten der Klägerin, überhaupt Mitunternehmerinitiative zu entfalten, weil es sich bei dieser Beteiligung nicht nur um das wesentliche, sondern um das einzige Beteiligungsvermögen der Klägerin handelt. Diese den Gegebenheiten nach bereits geringe Betätigungsmöglichkeit der Kinder-Kommanditisten wird durch die Regelung des § 7 des Gesellschaftsvertrags weiter eingeschränkt. 96

2. Diese Einschränkungen der Gesellschafterrechte werden nicht durch ein entsprechend stärker ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko der Kinder-Kommanditisten ausgeglichen. Vielmehr sind auch die Teilnahmemöglichkeiten der Kinder-Kommanditisten am wirtschaftlichen Erfolg der Klägerin im Vergleich zum Regelfall eingeschränkt. Den Kinder-Kommanditisten steht weder ein ihrem Anteil am Kommanditkapital entsprechender Anteil am laufenden Gewinn noch an den zu erwartenden stillen Reserven der Klägerin zu. Zudem ist die Verwendung des Gewinnanteils der Kinder-Kommanditisten durch die verpflichtende Einlage desselben in die jeweilige Vater-Kind-GbR und die damit verbundene alleinige Entscheidungsbefugnis des A über die Weiterverwendung für mehr als 20 Jahre nach Gründung der Klägerin ebenfalls stark eingeschränkt. 97

a. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die allseitige Beteiligung am laufenden Gewinn für die Annahme einer Mitunternehmerschaft obligatorisch (BFH 01.07.2010 IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056 mwN). 98

Den Kinder-Kommanditisten steht bereits kein ihrer nominellen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen entsprechender Anteil an Jahresüberschuss zu. Zudem können die Kinder-Kommanditisten länger als 20 Jahre nach Gründung der Klägerin nicht frei über den 99

ihnen zustehenden Gewinnanteil der Klägerin verfügen.

Die Kinder-Kommanditisten sind nominell mit 35 % am Gesellschaftsvermögen der Klägerin 100
beteiligt. Nach § 10 des Gesellschaftsvertrages steht den Kinder-Kommanditisten jedoch
nicht entsprechend ihres Kapitalanteils auch 35 % des von der Klägerin erwirtschafteten
Gewinnes zu. Vielmehr erhält A, solange er auch Geschäftsführer der Y-KG ist, einen Vorab-
Gewinnanteil in Höhe von 80 % des anteiligen, auf die Beteiligung der Klägerin an der Y-KG
entfallenden Jahresüberschusses, mindestens jedoch 350.000 €. Erst am restlichen Gewinn
sowie am gesamten etwaigen Verlust nehmen die anderen Gesellschafter im Verhältnis ihrer
Kapitalanteile teil. Liegt dieser Jahresüberschuss unter 350.000 €, steht dem A der gesamte
Betrag als Gewinnanteil zu, für die Kinder-Kommanditisten verbleibt bei dieser
Fallkonstellation kein Gewinnanteil. Unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang, dass die Y-
KG bislang stets einen hinreichend hohen Gewinn erzielte, so dass den Kinder-
Kommanditisten trotz des Gewinnvorabs des A ein jährlicher Gewinnanteil zugewiesen
wurde.

In diesem Zusammenhang ist zudem zu berücksichtigen, dass die Kinder-Kommanditisten 101
über den ihnen hiernach zustehenden Gewinnanteil bis zur Vollendung ihres 35.
Lebensjahres, und damit für die Dauer von 23 bzw. 21 Jahren ab Gründung der Klägerin,
nicht frei verfügen können. Die Kinder-Kommanditisten sind nach § 11 Abs. 2 des
Gesellschaftsvertrages dazu verpflichtet, ihren Gewinnanteil aus der Klägerin zu entnehmen
und in die jeweilige Vater-Kind-GbR einzulegen. Die Klägerin zahlt den jeweiligen
Entnahmebetrag automatisch an die jeweilige GbR. Von dieser Regelung kann nur mit
Zustimmung des A abgewichen werden. Auch im Rahmen der jeweiligen Vater-Kind-GbR
verbleibt die alleinige Verfügungsgewalt über den jeweiligen Gewinnanteil für die Dauer von
23 bzw. 21 Jahren ab Gründung bei A, die Kinder-Kommanditisten können in diesem
Zeitraum gar nicht über ihren im Gesellschaftsvermögen der GbR gebundenen Gewinnanteil
der Klägerin verfügen.

Die Regelungen der Gesellschaftsverträge über die jeweilige Vater-Kind-GbR sind bei der 102
Beurteilung der Verwendungsmöglichkeit der Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten
miteinzubeziehen. Da die Frage, ob eine Mitunternehmerschaft einer schenkweise
eingeräumten Kapitalbeteiligung minderjähriger Kinder an einer Kommanditgesellschaft
gegeben ist, unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung
bestimmenden Umstände zu würdigen ist, sind die zeitnah erfolgte Gründungen der Klägerin
und der Vater-Kind-GbRs sowie die schenkweise Übertragung der Kommanditanteile im
Zusammenhang zu sehen. Sämtliche Rechtsgeschäfte sind ausdrücklich auf die Absicht des
A, Kindesvermögen aufzubauen und als Familienvermögen zu erhalten, zurückzuführen. Die
Klägerin trägt insofern selbst vor, dass die Gesellschaftsverträge die Auflagen der
Schenkungsverträge spiegeln. Es kann keinen Unterschied machen, ob sich die
Verfügungsbeschränkungen hinsichtlich der Gewinnanteile für die Kinder-Kommanditisten
aus dem Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft oder aus dem Gesellschaftsvertrag
der jeweiligen Vater-Kind-GbR ergeben, weil der Gewinnanteil der Kinder-Kommanditisten
zwangsläufig von der Klägerin an die jeweilige GbR auszuzahlen ist.

Nach den Schenkungsverträgen sind die Kinder-Kommanditisten verpflichtet, die Erträge aus 103
den schenkweise zugewendeten Kommanditanteilen zum nachhaltigen Vermögensaufbau
einzusetzen. Dementsprechend sind die Kinder-Kommanditisten nach dem
Gesellschaftsvertrag für die Dauer von über 20 Jahren verpflichtet, den auf sie entfallenden
Gewinnanteil zu entnehmen und in die jeweilige Vater-Kind-GbR einzulegen. Eine andere
Verwendung der Gewinnanteile ist nach dem Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen und durch

die dort getroffene Regelung, dass die Klägerin – in Gestalt des A als Geschäftsführer der geschäftsführenden Komplementärin - die Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten unmittelbar an die jeweilige Vater-Kind-GbR auszahlt, auch tatsächlich unmöglich. Die Kinder können Entnahmen aus der Vater-Kind-GbR nur mit Zustimmung des A vornehmen, (Rück-)Zahlungen auf die Beteiligung sind ausgeschlossen und erzielte Anlagenüberschüsse sind wieder anzulegen. Die Geschäftsführung der Vater-Kind-GbR obliegt zudem allein dem A.

Im Ergebnis können die Kinder-Kommanditisten damit für die Dauer von mehr als 20 Jahren nur mit Zustimmung des A eine Auszahlung der ihnen – im Rahmen der Vater-Kind-GbR gutgeschriebenen - Gewinnanteile der Klägerin erlangen. Die Kinder haben für diesen Zeitraum keinerlei nur von ihrer eigenen Willensentscheidung abhängige Verfügungsmöglichkeit über ihre Gewinnanteile. Zwar wird der Gewinnanteil der Klägerin in das Vermögen des Kindes überführt und steht dem A nicht mehr zur freien Disposition, sei es als Geschäftsführer der Komplementär GmbH oder als Erziehungsberechtigter der Kinder, zur Verfügung. Der Grund der Überführung des Gewinnanteils ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse jedoch nicht eine mitunternehmerische Beteiligung des Kindes an dem Unternehmen der Klägerin, sondern eine auf familiären Erwägungen, nämlich dem Aufbau von Kindesvermögen, beruhende Zuwendung aus dem Einflussbereich des A. 104

b. Auch die grundsätzlich erforderliche Beteiligung der Kinder-Kommanditisten an den stillen Reserven der Klägerin wird durch § 10 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages eingeschränkt. Im Falle der Veräußerung der Beteiligung an der Y-KG, bei der es sich um das alleinige Anlagevermögen der Klägerin handelt, erhält A 90 % des anteilig auf die Klägerin entfallenden Veräußerungsgewinns, mindestens jedoch 2,5 Millionen €. Dies bedeutet, dass die Kinder-Kommanditisten bis zu einem Veräußerungsgewinn von 2,5 Millionen € gar nicht an den stillen Reserven der Klägerin beteiligt sind. Auch hier ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der Beteiligung der Klägerin an der Y-KG um die einzige Beteiligung der Klägerin handelt. 105

Mitunternehmerisiko wird neben der Beteiligung am Gewinn und Verlust auch durch eine Beteiligung an den stillen Reserven des Anlagevermögens vermittelt. Letztere liegt regelmäßig vor, wenn der Kommanditist im Fall seines Ausscheidens und der Liquidation auch an den stillen Reserven (§§ 168, 161 Abs. 1 iVm 155 HGB) beteiligt ist. 106

Im Streitfall sieht der Gesellschaftsvertrag zwar eine Beteiligung der Kinder-Kommanditisten an den stillen Reserven im Falle der Liquidation und des Ausscheidens, letzteres ab dem 31.12.2030, vor. Dem A steht jedoch aufgrund der ihm eingeräumten Berechtigung, die Anteile an der Y-KG ohne Beteiligung der übrigen Kommanditisten an Dritte zu veräußern, die Möglichkeit offen, die wesentlichen Betriebsgrundlagen der Klägerin zu übertragen und die Klägerin als wirtschaftlich leere Hülle zurückzulassen, so dass keine den Kinder-Kommanditisten zufließende stille Reserven verbleiben. 107

Diese Einschränkung an der Beteiligung an den stillen Reserven der Klägerin ist nicht deswegen unbeachtlich, weil sich der Wert der Beteiligung an der Y-KG zwischenzeitlich erhöht hat und nach dem Vortrag der Klägerin den Wert von 2,5 Millionen € weit übersteigt. Zum einen war eine derartige Wertentwicklung im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages im Jahr 2008 nicht vorhersehbar. Zum anderen verbleibt es bei der Einschränkung, dass den Kinder-Kommanditisten lediglich 10 % anstelle des ihnen grundsätzlich entsprechend ihrer Beteiligung zustehenden Anteils von 35 % an den stillen Reserven der einzigen Beteiligung der Klägerin zufließen werden und hierin eine erhebliche Einschränkung der Beteiligung an den stillen Reserven der Klägerin zu sehen ist. 108

Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass es sich bei der Veräußerung der Anteile an der Y-KG nach der Gestaltung des Gesellschaftsvertrages um ein Geschäft der laufenden Verwaltung – und nicht um einen Liquidationserlös – handelt. Eine hinreichende Beteiligung an den stillen Reserven der Personengesellschaft ist nicht nur für den Fall der Liquidation erforderlich, zumal sich die Klägerin für den Fall, dass sie ihren Anteil an der Y-KG veräußert, damit gleichzeitig ihrer sämtlichen Vermögenswerte entledigt.

Die Einschränkung der Beteiligung an den stillen Reserven der Mitunternehmerschaft als Voraussetzung für das Vorliegen des Mitunternehmerisikos ist nur dann unbeachtlich, wenn nach den Umständen des Einzelfalls das insoweit eingeschränkte Mitunternehmerisiko durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen wird (BFH 01.07.2010 IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056; 22.08.2002 IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36). Wie bereits ausgeführt, ist jedoch auch die Mitunternehmerinitiative der Kinder-Kommanditisten nicht besonders ausgeprägt, sondern vielmehr ebenfalls vielfach eingeschränkt. 110

II. Die Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten stellen sich in einkommensteuerlicher Sicht als Zuwendungen aus dem Einkommen des A als dem Hauptbeteiligten der Klägerin, und nicht als selbst erzielte Einkünfte dar. Sie können nicht als Betriebsausgaben der Klägerin Berücksichtigung finden und sind keine Einkünfte aus Kapitalvermögen der Kinder-Kommanditisten. 111

Ist ein Gesellschafter eine Personengesellschaft nicht zugleich Mitunternehmer, kann er allenfalls bei entsprechender Tatbestandsverwirklichung Einkünfte im Rahmen einer nichtbetrieblichen Einkunftsart erzielen (BFH, Beschluss des Großen Senates vom 25.06.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, 751). Die Beteiligung der Kinder-Kommanditisten an der Klägerin erfüllt weder die Voraussetzungen einer typisch stillen Gesellschaft noch die einer Darlehensgewährung an die Klägerin. 112

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Von einer betrieblichen Veranlassung kann bei einem Vertrag zwischen nahen Angehörigen über eine Darlehensgewährung oder die Gründung einer stillen Gesellschaft nur ausgegangen werden, wenn die Vereinbarung zivilrechtlich wirksam ist, klar und eindeutig vereinbart wurde, inhaltlich dem unter fremden Dritten Üblichen entspricht und auch wie unter Dritten vollzogen wird. Nur auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass die Vertragsbeziehungen nicht im privaten Bereich (§ 12 Nr. 1, 2 EStG) wurzeln. Insbesondere ist zu prüfen, ob auch ein Dritter sich unter den gegebenen Verhältnissen mit einer Einlage an der Klägerin beteiligt hätte, wie dies die Kinder-Kommanditisten mit den ihnen zu diesem Zweck zur Verfügung gestellten Mitteln getan haben (vgl. BFH, Urteil vom 05.06.1986 IV R 53/82, BStBl II 1986, 798; Urteil vom 14.05.2003 X R 14/99, BFH/NV 2003, 1547 mwN). Hierbei stellt sich nicht die Frage, ob ein Dritter, wenn er einen Gesellschaftsanteil geschenkt erhalten hätte, gleichartige Beschränkungen seiner Gesellschafterrechte hingenommen hätte, sondern vielmehr, ob in Gesellschaftsverträgen zwischen Fremden Beschränkungen gleicher Art gebräuchlich oder zumindest vorstellbar sind (BFH, Urteil vom 20.02.1975 IV R 62/74, BStBl II 1974, 569). 113

Auch bei einem zwischen Eltern und Kindern abgeschlossenen Vertrag über eine stille Gesellschaft ist erforderlich, dass dem Kind nach dem Gesellschaftsvertrag und den ergänzenden gesetzlichen Vorschriften wenigstens annäherungsweise diejenigen Rechte eingeräumt werden, die einem stillen Gesellschafter nach dem Regelstatut der §§ 230 ff HGB typischer Weise zukommen. Daran fehlt es, wenn die Rechtsstellung des Kindes von den dispositiven Vorschriften des HGB abweicht und einseitig zugunsten des bisherigen Inhabers 114

des Unternehmens beschränkt ist (BFH, Urteil vom 14.05.2003 X R 14/99, BFH/NV 2003, 1547 mwN). Ob dies der Fall ist, ist ebenso wie bei der Frage nach dem Vorliegen einer Mitunternehmerstellung im Rahmen einer Gesamtwürdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls zu beurteilen.

Wie bei der Mitunternehmerstellung der Kinder-Kommanditisten steht auch der Annahme einer typischen stillen Gesellschaft die Einschränkung der Kündigungsmöglichkeit des Gesellschaftsverhältnisses sowie die für die Dauer von mehr als 20 Jahren bestehende Beschränkung der Verfügungsmöglichkeit über den Gewinnanteil der Kinder-Kommanditisten entgegen. 115

Auch bei einer stillen Gesellschaft ist eine Kündigung grundsätzlich mit einer Frist von 6 Monaten zum Schluss eines Geschäftsjahres möglich, §§ 234, 132 HGB. Die Kinder-Kommanditisten sind jedoch bis zum 31.12.2030, und damit für die Dauer von über 20 Jahren, daran gehindert, die Gesellschaft der Klägerin zu kündigen, ohne dass diese Einschränkung in Hinblick auf einen langfristig zu sichernden Fortbestand eines Familienunternehmens oder der Vorbereitung einer Unternehmensnachfolge gerechtfertigt wäre. Zudem ist A zu seinen Lebzeiten berechtigt, im Falle der Kündigung die Schenkung des Kommanditanteils zu widerrufen. In diesem Fall geht der geschenkte Gesellschaftsanteil ohne weiteres unentgeltlich auf den A über. 116

Maßgebliches Kriterium für die Ernstlichkeit der getroffenen Vereinbarungen ist auch bei einer stillen Gesellschaft, in welchem Umfang die beschenkten Kinder über ihren Gewinnanteil verfügen können. So kann eine Beschränkung des Rechts zur Auszahlung der Gewinnanteile, die sich über mindestens zehn Jahre erstrecken bzw. sogar auf Lebenszeit des Betriebsinhabers besteht, auch ohne Hinzutreten weiterer ungewöhnlicher Vertragsbestimmungen schon für sich genommen zur Nichtanerkennung des Gesellschaftsverhältnisses führen. Demgegenüber stehen Auszahlungsbeschränkungen, die in ihrer Wirkung begrenzt sind, ohne Hinzutreten weiterer Beschränkungen der Anerkennung einer stillen Gesellschaft nicht entgegen. Dies gilt zum einen für Auszahlungsbeschränkungen, deren zeitliche Dauer absehbar ist, und zum anderen für Beschränkungen, die so ausgestaltet sind, dass sie die sofortige Auszahlung eines nicht unerheblichen Teilbetrages zulassen und den im Unternehmen zu belassenden Teilbetrag angemessen verzinsen (BFH, Urteil vom 31.05.1989 III R 91/87, BStBl II 1990, 10; Urteil vom 14.05.2003 X R 14/99, BFH/NV 2003, 1547 mwN). 117

Die die Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten betreffenden Auszahlungsbeschränkungen haben weder eine zeitlich absehbare Dauer noch ist die sofortige Auszahlung eines nicht unerheblichen Teilbetrages an die Kinder vorgesehen. Die Gesamtschau der zwischen A und den Kinder-Kommanditisten getroffenen Gesellschafts- und Schenkungsverträge ergibt, dass die Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten für mehr als 20 Jahre ab Gründung der Klägerin der alleinigen Verfügungsbefugnis des A unterliegen, weil die Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten unmittelbar an die Vater-Kind-GbR ausgezahlt werden und dort zum Aufbau von Kindesvermögen verbleiben sollen. Entnahmen können für mehr als 20 Jahre nur mit Zustimmung des A vorgenommen werden, (Rück)Zahlungen auf die Beteiligung an der Vater-Kind-GbR sind ausgeschlossen und Anlageüberschüsse sind wieder anzulegen. Die Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten sind bis zur Vollendung des 35. Lebensjahres der Kinder in voller Höhe in der jeweiligen Vater-Kind-GbR gebunden, ohne dass den Kindern nach den Gesellschaftsverträgen eine Einflussmöglichkeit hinsichtlich der Verwendung der Gelder zusteht. Dem A obliegt für diese mehr als 20 Jahre die alleinige Geschäftsführung der Vater-Kind-GbR und damit auch die alleinige Entscheidungsbefugnis über die Verwendung 118

der Gelder.

Die Beurteilung der Gesellschaftsverträge als partiarisches Darlehen scheidet aus, weil die Kinder-Kommanditisten nach § 4 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages der Klägerin auch bis zur Höhe ihrer Einlage an einem etwaigen Verlust der Klägerin beteiligt sind. Ein zivilrechtlicher Vertrag, der eine Kapitalüberlassung gegen eine erfolgsabhängige Vergütung vorsieht, kann jedoch nur dann als partiarisches Darlehen beurteilt werden, wenn dem Darlehensgeber ein Anspruch auf Rückzahlung des hingegebenen Geldes zusteht und keine Verlustbeteiligung vereinbart worden ist (BFH, Urteil vom 07.02.2018 X R 10/16, juris). 119

Die Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten sind auch keine Rentenbezüge oder dauernde Lasten der Klägerin oder des A. Nur der Höhe nach gleichbleibende Bezüge können Rentenbezüge darstellen, die Gewinnanteile sind jedoch von der Höhe des von der Klägerin erzielten Gewinnes abhängig. Eine dauernde Last iSd § 10 Abs. 1a S. 2 EStG 2008 liegt nur vor bei auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden, lebenslangen und wiederkehrenden Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder der Übertragung eines mindestens 50 % betragenden Anteils an einer GmbH. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor, insbesondere kommt den Kinder-Kommanditisten, wie bereits ausgeführt, keine Mitunternehmerstellung zu. 120

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO. Die Revision war gemäß § 135 Abs. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. 121