

Gutachten des Deutschen Notarinstituts**Abruf-Nr.:** 173171**letzte Aktualisierung:** 13. Dezember 2019**EStG § 15****Übertragung von Kommanditanteilen auf die Kinder unter Vorbehalt von Rückforderungsrechten; ertragsteuerliche Anerkennung****I. Sachverhalt**

Zu notarieller Urkunde übertrug der einzige Kommanditist einer GmbH & Co. KG von seinem festen Kapitalanteil vier Teilanteile an seine vier Kinder und behielt sich den Anspruch auf Rückübertragung vor, unter anderem, wenn eine der folgenden Voraussetzungen vorliegt:

„b) der Erwerber nicht spätestens zwölf Monate nach seiner Verheiratung den Nachweis erbringt, dass er im Güterstand der Gütertrennung lebt oder durch Ehevertrag eine Berechnung des Zuwinns wenigstens aus der Beteiligung und allen sich daraus ergebenden Erträgen ausgeschlossen, sowie die Verfügungsbeschränkung nach § 1365 BGB hinsichtlich der Beteiligung und allen sich ergebenden Rechten aufgehoben hat ...“

Weitere Rückübertragungsgründe sind:

- der Erwerber verstirbt vor dem Veräußerer;
- über das Vermögen des Erwerbers wird das Insolvenz- oder Vergleichsverfahren eröffnet;
- in den Gesellschaftsanteil wird die Zwangsvollstreckung angeordnet.

Das Finanzamt vertritt nun nach einer Betriebsprüfung mit Verweis auf BFH, Urt. vom 29.4.1981, BStBl. II 1981, 6, 63, die Auffassung, die Kinder (Kommanditisten) seien nicht Mitunternehmer geworden, weil hier ein außerbetriebliches Motiv für die Einschränkung der Mitunternehmerschaft vorliege.

Der Gesellschaftsvertrag gewährt dem Vater keinerlei Sonderrechte. Ein jederzeitiges einseitiges, unbenanntes Kündigungsrecht oder ein freier Widerrufsvorbehalt sind weder im Veräußerungsvertrag noch im Gesellschaftsvertrag geregelt.

II. Frage

Führt die zitierte Rückübertragungsklausel dazu, dass eine Mitunternehmerschaft von Kommanditisten nicht begründet wurde?

III. Zur Rechtslage

Schenkweise in eine Kommanditgesellschaft aufgenommene Kinder können nur **Mitunternehmer** sein, wenn ihnen wenigstens annäherungsweise diejenigen Rechte eingeräumt sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zukommen. Maßstab ist das nach dem HGB für den Kommanditisten vorgesehene Regelstatut (so EStR 2012, Abschn. H 15.9 Abs. 2 m. w. N. auf die Rspr.).

Zur Beurteilung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, werden alle gesellschaftsrechtlichen Regelungen miteinbezogen. Insgesamt muss sich aus der gebotenen Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergeben, dass der Beteiligte auf der Grundlage des Gesellschaftsvertrags Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann (so BFH, Urt. v. 19. Juli 2018 – IV R 10/17, juris, Rn. 16). Der BFH führt hierzu aus:

- „aa) Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Ausreichend ist allerdings schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entsprechen (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).
- bb) Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg und Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung an Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).
- cc) Diese beiden Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung können zwar im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Sie müssen jedoch beide vorliegen. Ob dies zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).“

Trägt der Kommanditist für die Dauer seiner Beteiligung Mitunternehmerrisiko und kann er Mitunternehmerinitiative entfalten, so führt dies i. d. R. dazu, dass er während der Zeit der Innehabung dieser Rechtsstellung auch Mitunternehmer ist. Rückfallklauseln haben i. d. R. darauf keinen Einfluss, wenn der Gesellschafter, auf den die Beteiligung zurückfallen soll, nicht selbst Einfluss darauf hat, dass die Beteiligung auf ihn zurückfällt (so im Ergebnis BFH, Urt. v. 27. Januar 1994 – IV R 114/91, juris, Rn. 21).

Im Rahmen einer Gesamtabwägung wurde von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung beispielsweise eine Mitunternehmerstellung von schenkweise aufgenommenen Kindern verneint, wenn die Gesellschafterstellung der Kinder von vornherein befristet oder auflösend bedingt war oder sich der Schenker die Möglichkeit eines freien Widerrufs bzw. eines bindenden Angebots des Beschenkten zur unentgeltlichen Rückübertragung vorbehalten hat oder der Schenker sich auf gesellschaftsvertraglicher Ebene ein freies Kündigungsrecht eingeräumt hat, um das Kind gegen Buchwertabfindung wieder aus der Gesellschaft ausschließen zu können (vgl. hierzu auch Blümich, EStG, Loseblatt, § 15 Rn. 341 ff; 383 ff, 386)

Einen ähnlichen Fall betraf auch das Urteil des BFH, Urteil vom 29.4.1981 (IV R 131/78, BStBl. 1981 II 663, juris). Der BFH hat eine Mitunternehmerschaft der Kommanditistinnen deshalb verneint, weil der persönlich haftende Gesellschafter die Gesellschaft jederzeit zum Ende des Geschäftsjahres kündigen konnte und die Kommanditistinnen gegen eine Abfindung zum Buchwert aus dem Unternehmen verdrängen konnte. Der BFH führte hier im weiteren aus:

„Durch ein so gestaltetes Ausschließungsrecht wird die rechtliche und wirtschaftliche Stellung der Kommanditisten außergewöhnlich eingeengt und einseitig von den Entscheidungen des persönlich haftenden Gesellschafters abhängig gemacht (Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 29.Januar 1962 II ZR 172/60, Wertpapier-Mitteilungen 1962 S. 462 --WM 1962, 462-- = Betriebs-Berater 1962 S.465 --BB 1962, 465--; vom 18.März 1968 II ZR 26/66, WM 1968, 532 = BB 1968, 480). Ein Kommanditist, der unter der ständigen Drohung der Hinausdrängung zum Buchwert steht, kann seine Kontroll-, Widerspruchs- und Mitwirkungsrechte nicht so ausüben, wie es seinem eigenen Interesse als Gesellschafter entspricht (Schilling, ZGR 1979, 418, 426).“

Auch in den Einkommensteuerrichtlinien (R 15.8 und R 15.9) sowie in den Einkommensteuer-Hinweisen (H 15.8 und H 15.9) wird ausgeführt, dass eine Rückforderungsklausel bzw. Rückübertragungsverpflichtung dann als schädlich angesehen wird, wenn z.B. Kommanditanteile schenkweise mit der Maßgabe übertragen werden, dass der Schenker ihre Rückübertragung jederzeit ohne Angabe von Gründen einseitig veranlassen kann (so H 15.9 Abs. 1 unter Stichwort „Rückübertragungsverpflichtung“) oder wenn die Gesellschafterstellung eines Kindes von vornherein nur befristet etwa auf die Zeit, in der das Kind vermutlich unterhaltsbedürftig ist und eine persönliche Aktivität als Gesellschafter noch nicht entfalten wird (H 15.9 Abs. 2 unter Stichwort „befristete Gesellschafterstellung“). Die Finanzverwaltung weist aber auch darauf hin, dass eine Mitunternehmerschaft minderjähriger Kinder, die als Kommanditisten einer Familien-KG im Schenkungswege beteiligt wurden, nicht schon deshalb verneint werden, weil der Vater nach dem Gesellschaftsvertrag berechtigt ist, die Gesellschafterstellung eines Kindes zum Ende des Jahres der Erreichung der Volljährigkeit zu kündigen.

Indizien, die gegen eine Mitunternehmerschaft sprechen, sind auch im Aufsatz von *Günther* (steuerliche Anerkennung von Personengesellschaften, EStB 2018, 394-398) dargestellt.

Bei den von hier vereinbarten Rückforderungstatbeständen handelt es sich um übliche Rückforderungsansprüche, die im Grundsatz die Mitunternehmerstellung unberührt lassen, da es sich um Gründe handelt, deren **Eintritt im Einflussbereich des Beschenkten** liegt.

Ähnliche Rückforderungsklauseln sind so auch in den gängigen Formularbüchern enthalten mit dem Hinweis, dass die bloße Vereinbarung mehrerer Rückforderungsrechte in der Regel weder die Mitunternehmerinitiative noch das Mitunternehmerrisiko beeinträchtigt, wenn der Schenker auf deren Eintritt keinen Einfluss hat (so z. B. Formularbuch Recht und Steuern, 9. Aufl. 2017, Muster A.8.11 (S. 479-482); Hannes, Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge, 2. Aufl. 2017, A 2.30 (S. 277-291)).

Solange daher die Rückforderungsrechte nicht dazu führen, dass die Kommanditistenstellung **einseitig von den Entscheidungen des Schenkenden** (oder eines Mitgesellschafter) abhängig ist, führt dies nach unserer Auffassung nicht zur Aberkennung der Mitunternehmerschaft, sofern nicht noch andere Umstände vorliegen, die Auswirkungen auf die Mitunternehmerstellung haben.