
Datum: 04.07.2013
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1309/12 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2013:0704.3K1309.12ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig ist, ob bei der Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein Mitunternehmeranteil im Sinne der Steuerbefreiung des § 13a des Erbschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (ErbStG) vorliegt. 1 2
- Mit notariellem Vertrag vom 03.06.2005 (GmbH-Gründungsvertrag, Urkundenrolle 2005 Nr. des Notars A, I) gründete der Kläger die N Beteiligungs GmbH. Sie sollte laut GmbH-Gesellschaftsvertrag vom 03.06.2005 die Komplementär-Stellung in der zu gründenden N Vermögensverwaltungs GmbH & Co KG übernehmen. Sowohl der Kläger als auch der Vater des Klägers, Herr VN, wurden zu Geschäftsführern bestellt, wobei nur Herr VN Alleinvertretungsbefugnis erhielt, III. des GmbH-Gesellschaftsvertrages. 3 4
- Mit weiterem notariellem Vertrag vom 03.06.2005 (KG-Gründungsvertrag, Urkundenrolle 2005 Nr. des Notars A, I) gründete Herr VN als alleiniger Kommanditist mit der N Beteiligungs GmbH die N Vermögensverwaltungs GmbH & Co. KG (KG) zur Verwaltung von Vermögen verschiedener Art nebst allen damit verbundenen Geschäften (§ 2 Ziff. 1 des KG-Gesellschaftsvertrages). Die Komplementär-GmbH erbrachte keine Einlage und war nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Herr VN übernahm eine Kommanditeinlage in Höhe von

100.000 Euro, die er durch die Einbringung von Grundstücken erbrachte (I. § 2, II. des KG-Gründungsvertrages vom 03.06.2005 sowie § 4 des KG-Gesellschaftsvertrages vom 03.06.2005). Gem. § 6 Ziff. 1 des KG-Gesellschaftsvertrages war zur Geschäftsführung der KG die Komplementär-GmbH berufen. Unter Ziff. 2 hieß es weiter:

„Die persönlich haftende Gesellschafterin bedarf zur Vornahme von Handlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb der Gesellschaft hinausgehen, der vorherigen Zustimmung der Gesellschafterversammlung: 5

Als solche außergewöhnlichen Geschäfte gelten insbesondere: 6

- Erwerb, Veräußerung und Belastung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten sowie den diesen Verfügungen zugrundeliegenden schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäften; 7

- Aufnahme neuer und Aufgabe bestehender Geschäftszweige; 8

- Errichtung und Aufhebung von Zweigniederlassungen und Zweigbetrieben; 9

- Erwerb und Veräußerung von Betrieben und dauernden Beteiligungen; 10

- Abschluss, Änderung und Aufhebung von Betriebsüberlassungs- und Ergebnisübernahmeverträgen; 11

- alle Rechtsgeschäfte und/oder Maßnahmen, die die Gesellschaft im Einzelfall mit mehr als Euro 10.000 belasten. 12

Die Gesellschafter können weitere Handlungen bestimmen, die die persönlich haftende Gesellschafterin nur mit Zustimmung vornehmen darf.“ 13

§ 7 Ziff. 2 des KG-Gesellschaftsvertrages lautete: 14

„Die Gesellschafterversammlung ist insbesondere zuständig für: 15

a) Überwachung der Geschäftsführung und Entlastung; 16

b) Feststellung des Jahresabschlusses; 17

c) Beschlussfassung über die Ergebnisverwendung; 18

d) Erhöhung und Herabsetzung des Gesellschaftskapitals; 19

e) Satzungsänderungen; 20

f) Aufnahme neuer Gesellschafter und Ausschluss bisheriger Gesellschafter; 21

g) die Liquidation der Gesellschaft; 22

h) sämtliche außergewöhnlichen Geschäfte im Sinne von § 6 Abs. 2.“ 23

Gem. § 7 Ziff. 5 des KG-Gesellschaftsvertrages waren Beschlüsse der Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen zu fassen, sofern nicht das Gesetz oder dieser Gesellschaftsvertrag eine andere Mehrheit vorsah. Je 500 Euro eines Kommanditanteils ergaben eine Stimme. 24

Jede Verfügung über einen Kommanditanteil bedurfte nach § 8 Ziff. 1 des KG-Gesellschaftsvertrages der schriftlichen Zustimmung der Gesellschafter.	25
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen.	26
Mit weiterem notariellem Vertrag vom 03.06.2005 (Urkundenrolle 2005 Nr. des Notars A, I) übertrug Herr VN weitere Grundstücke auf die N Vermögensverwaltungs GmbH & Co KG.	27
Auf Antrag erfolgten dann die Handelsregistereintragungen der N Beteiligungs GmbH (Handelsregister B des Amtsgerichts D Nr.) und der N Vermögensverwaltungs GmbH & Co KG (Handelsregister A des Amtsgerichts D Nr.).	28
Mit notariellem Vertrag vom 11.11.2005 (Urkundenrolle 2005 Nr. des Notars A, I) schloss Herr VN (handelnd für sich selbst und als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der N Beteiligungs GmbH) mit seiner Ehefrau, der Mutter des Klägers, Frau MN und dem Kläger (handelnd für sich selbst) einen Übertragungsvertrag, in dem er unter II. mit sofortiger Wirkung seinen Kommanditanteil einschließlich damit verbundener Gesellschafter-Verrechnungskonten zu einem Viertel auf Frau MN und zu drei Vierteln auf den Kläger übertrug. Unter VI. „Nießbrauchsvorbehalt“ vereinbarten die Vertragsparteien:	29
„1. Der Erschienene zu 1., Herr VN, behält jeweils sich den lebenslangen und rechnungsfreien Nießbrauch an den hier von ihm übertragenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen und den damit verbundenen Gesellschafter-Verrechnungskonten vor.	30
Der Erschienene zu 1., Herr VN, ist berechtigt, die Nutzungen aus den von ihm übertragenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen und den damit verbundenen Gesellschafter-Verrechnungskonten zu ziehen und deren Rechte wahrzunehmen. Er ist gleichzeitig verpflichtet, die mit diesen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen verbundenen privaten und öffentlichen Lasten zu tragen.	31
Die Beteiligten sind darüber einig, daß der Nießbrauchsberechtigte hinsichtlich der mit den Nießbrauchsrechten belasteten Kommanditanteile auch das Stimmrecht ausübt. Insofern erteilen Frau MN und Herr N dem Nießbrauchsberechtigten, Herrn VN, Stimmrechtsvollmacht und zwar ausdrücklich auch hinsichtlich der unter § 6 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages geregelten Angelegenheiten.	32
2. die Nießbrauchrechte erlöschen mit dem Ableben des Erschienenen zu 1., Herrn VN.	33
3. die Erschienenen zu 2. und 3., Frau MN und Herr N, erklären hiermit ihr Einverständnis zu den vorstehenden Nießbrauchvereinbarungen“	34
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen.	35
Mit notariellem Vertrag vom 16.11.2005 (Urkundenrolle 2005 Nr. des Notars A, I) zwischen Frau MN, Herrn VN (handelnd für sich und als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der N Beteiligungs GmbH) und dem Kläger (handelnd für sich selbst und als gesamtvertretungsberechtigter Geschäftsführer der N Beteiligungs GmbH) übertrug Frau MN ihren Kommanditanteil an der N Vermögensverwaltungs GmbH & Co KG mit sofortiger Wirkung unter Anerkennung des fortbestehenden Nießbrauchsrechts des Herrn VN auf den Kläger, der damit alleiniger Kommanditist wurde.	36
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen.	37
	38

In der Schenkungsteuererklärung vom 26.03.2007 gab Herr VN an, dass er hinsichtlich der Schenkung vom 11.11.2005 an den Kläger den Freibetrag nach § 13a ErbStG in Anspruch nehme und auf den Kläger ein Anteil von 100 entfallen solle.

Mit Bescheid vom 16.10.2007 setzte der Beklagte die Schenkungsteuer aus dem Vertrag vom 11.11.2005 gegenüber dem Kläger auf X Euro unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO)) fest. § 13a ErbStG wendete er nicht an. Ferner stundete er die Steuer in beiden Bescheiden teilweise nach § 25 ErbStG. 39

Gegen diesen Bescheid wandte sich der Kläger mit dem Einspruch vom 15.11.2007: § 13a ErbStG sei anzuwenden, da er trotz des Vorbehaltsnießbrauchs eine Mitunternehmerstellung mit Mitunternehmerinitiative erlangt habe. Er habe bereits aktiv bei der Gründung der KG mitgewirkt. Es sei von Anfang an geplant gewesen, dass alle drei Beteiligten sämtliche Entscheidungen gemeinsam treffen sollten. Hinsichtlich des Klägers sei dies auch bereits an der N Beteiligungs GmbH ersichtlich, die in der KG die Geschäftsführung übernehme und zwar vertreten sowohl durch den Kläger als auch Herrn VN. Zudem habe Herr VN keine Maßnahmen veranlasst, die nicht die Zustimmung des Klägers und von Frau MN gefunden hätten. So sei zweifelsfrei ersichtlich, dass beide jederzeit die Geschicke der Gesellschaft beeinflusst hätten. Alle Beteiligten hätten somit seit Gründung der KG tatsächlich anders verfahren, als es in der Nießbrauchsregelung im Übertragungsvertrag vom 11.11.2005 auf Anraten des Steuerberaters vereinbart worden sei. 40

Zur Korrektur einer Vorschenkung erließ der Beklagte gegenüber dem Kläger am 20.11.2007 einen geänderten Bescheid, in dem er die Steuer weiterhin unter Nachprüfungsvorbehalt auf X Euro festsetzte. § 13a ErbStG wendete der Beklagte weiterhin nicht an. Die Stundung nach § 25 ErbStG blieb bestehen. 41

Am 13.01.2009 setzte der Beklagte gegenüber dem Kläger – nach Ankündigung im Schreiben vom 13.01.2009 – im Schenkungsteuerbescheid die Schenkungsteuer aus der Schenkung vom 11.11.2005 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf X Euro fest und stundete die Steuer nach § 25 ErbStG teilweise. In der Anlage führte der Beklagte aus, dass er den Bescheid aufgrund von Zweifeln an der inhaltlichen Bestimmtheit der Schenkungsteuerbescheide vom 16.10.2007 und 20.11.2007 als neuen Erstbescheid ansehe und daher ein neues Rechtsbehelfsverfahren durchzuführen sei. 42

Gegen diesen Bescheid legte der Kläger am 21.01.2009 Einspruch ein. Zur Begründung verwies er auf die bereits im Einspruch vom 15.11.2007 vorgetragenen Gründe. 43

Nach zwischenzeitlicher Verfahrensruhe entschied der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 08.03.2012. Er ließ die Steuerfestsetzung unverändert, passte jedoch die Höhe der Stundungsbeträge an, da er nunmehr den Jahreswert des Nießbrauchs antragsgemäß mit X Euro berücksichtigte. Den Nachprüfungsvorbehalt ließ er bestehen. 44

Der Beklagte war der Auffassung, dass der Kläger aufgrund der Regelung des Schenkungsvertrages vom 11.11.2005 im Zeitpunkt der Zuwendung nach objektiven Gesichtspunkten keine rechtliche Möglichkeit zur Ausübung der Gesellschafterrechte gehabt habe. Die Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte seien durch die Übertragung der Kommanditanteile zwar formal auf den Kommanditisten übergegangen. Aufgrund des umfassenden Nießbrauchsvorbehaltes, der nicht nur die Stimmrechte sondern auch die in §§ 6 Nr. 2 und 7 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags geregelten Kontroll- und Widerspruchsrechte umfasse, könne der Kläger diese Rechte jedoch nicht ausüben. 45

Eine tatsächlich abweichende Handhabung ändere an der rechtlichen Beurteilung nichts. Denn der Schenker sei aus rechtlichen Gründen jederzeit in der Lage gewesen, von den vorbehaltenen und ihm zusätzlich im Wege der Vollmacht erteilten Rechte (wieder) uneingeschränkt Gebrauch zu machen. Von entscheidender Bedeutung sei, dass der Schenker befugt sei, sämtliche gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechte in Gesellschafterversammlungen sowie bei Beschlussfassungen bei der KG allein wahrzunehmen.

Auch die Geschäftsführer-Position des Klägers in der Komplementär-GmbH ändere nichts an der fehlenden Mitunternehmerinitiative. Die N Beteiligungs GmbH halte keine KG-Anteile, sodass sie nicht an der Gesellschafterversammlung teilnehmen dürfe. Zudem sei der Schenker ebenfalls Geschäftsführer der GmbH, sodass er auch hier ein wesentliches Mitbestimmungsrecht innehave. 47

Da die fehlende Mitunternehmerinitiative eines Kommanditisten nicht durch ein vorhandenes Mitunternehmerisiko geheilt werden könne, sei die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG nicht zu gewähren. 48

Hiergegen hat der Kläger Klage erhoben. Die Anwendung des § 13a ErbStG sei zu Unrecht verweigert worden. 49

Hierzu sei zunächst auf die tatsächlichen Umstände des Schenkungsvertrages hinzuweisen. Herr VN sei zu diesem Zeitpunkt 79 Jahre alt gewesen. Steuerliche Interessen hätten bei der Übertragung nicht im Vordergrund gestanden, sondern die unternehmerische Nachfolge in sein Lebenswerk. Hieraus ergebe sich auch, dass die Übertragung der Mitunternehmerinitiative ein unverzichtbarer Teil der Interessen des Herrn VN und des Klägers gewesen sei, zumal der Kläger über überragende Fachkompetenz als Architekt verfüge. 50

Der Kläger könne auch in Ansehung der getroffenen Vereinbarungen hinreichende Mitunternehmerinitiative entfalten. 51

Schon aus zivilrechtlichen Gründen seien die Kommanditisten nicht generell daran gehindert, ihre Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte auszuüben. Soweit der Beklagte auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 10.12.2008 (II R 34/07, BStBl II 2009, 312) rekurriere, sei bereits der Sachverhalt nicht vergleichbar. Aus zivilrechtlichen Gründen könne mit der Übertragung (bzw. dem Vorbehalt) der Wahrnehmung von Gesellschafterrechten durch den Nießbraucher allein die Erteilung einer Stimmrechtsvollmacht gemeint sein. Die Theorie des BFH von der „vorsorglichen“ Stimmrechtsvollmacht verfehle die dogmatischen Grundsätze des Personenhandelsgesellschaftsrechts. Denn aufgrund des zwingenden Abspaltungsverbotesei eine Übertragung des Stimmrechts nicht möglich. Der Bundesgerichtshof (BGH) habe klargestellt, dass Gestaltungen, aufgrund derer ein anderer (etwa der Nießbraucher) das Stimmrecht rechtlich wie ein eigenes Recht ausüben können soll, ebenso unzulässig seien wie verdrängende Vollmachten, einschließlich unwiderruflicher Stimmrechtsvollmachten mit Stimmverzicht des Gesellschafters (Verweis auf Baumbach/Hopt, HGB, 35. Auflage, § 119 Rn. 19). Zulässig sei, Stimmrechte zur Ausübung zu überlassen. Eine alleinige Wahrnehmung der Mitwirkungsrechte durch den Nießbraucher sei daher zivilrechtlich nicht möglich. Wenn der BFH in dem zitierten Urteil von der (nicht zulässigen) Übertragung der Verwaltungsrechte auf die Unwiderruflichkeit der Vollmacht schließe, unterliege er einem Zirkelschluss. 52

Darüber hinaus gehe die Auslegung des Schenkungsvertrages vom 11.11.2005 durch den Beklagten fehl: VI. regele unter Ziff. 1. den sog. Ertragsnießbrauch (§§ 1068 ff. BGB) und konkretisiere ihn in Abs. 2 dahin, dass der Nießbraucher berechtigt sei, die Nutzungen aus den Gesellschafterrechten zu ziehen und deren, also die diesbezüglichen Rechte wahrzunehmen. Diese Inbezugnahme mache deutlich, dass nur die „Rechte“ im Sinne eines Fruchtziehungsrechts gemeint seien. Nicht gemeint sei hingegen das Recht des Nießbrauchers, generell die Rechte des Gesellschafters wahrzunehmen.

Aus Abs. 3 ergebe sich dann die Einräumung eines Ausübungsrechts bezüglich der Stimmrechte in Form einer Stimmrechtsvollmacht. Dies wiederhole – wegen der dogmatischen Grundsätze zum Abspaltungsverbot und zur Kernbereichslehre – jedoch nur, was die Nießbrauchsbestellung allein nicht leisten könne, weil eine Vollrechtsübertragung der Stimmrechte nicht erfolgen könne. Da die Stimmrechtsvollmacht „insofern“ erteilt werde, sei sie auch nicht additiv oder „vorsorglich“ erteilt worden. Vielmehr sei sie die ausschließliche Grundlage für die Stimmrechtsausübung und weder verdrängend noch unwiderruflich erteilt worden. Das Stammrecht verbleibe beim Kommanditisten. 54

Soweit die Stimmrechtsvollmacht „auch“ die unter § 6 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 des KG-Gesellschaftsvertrages geregelten Angelegenheiten erfasse, sei dies nicht so zu verstehen, dass alle Rechte gemeint seien. Vielmehr beziehe sich diese Regelung nur auf die Rechte, die den Nießbrauch betreffen, allerdings additiv unter Erstreckung auf diesbezügliche Beschlusstatbestände in § 6 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 des KG-Gesellschaftsvertrages. Damit sei der Nießbraucher aber keineswegs in die Lage versetzt, sämtliche Mitwirkungsrechte allein auszuüben. Vielmehr sei angesichts der BGH-Rechtsprechung davon auszugehen, dass dem Nießbraucher über § 1071 BGB ohnehin ein Zustimmungsrecht in diesem Bereich zustehe. 55

Der Kernbereich der Grundmitgliedschaftsrechte könne dem Gesellschafter nicht entzogen werden. Hinzu komme, dass aus Gründen der Treuepflicht gegenüber dem Kommanditisten der Nießbraucher die Vollmacht nicht zulasten der Kernrechte des Gesellschafters ausüben könne. Dem Gesellschafter könnten nicht durch Mehrheitsbeschluss zusätzliche Leistungen auferlegt werden. Daher könne ein derivatives Recht wie die Vollmacht den Bevollmächtigten erst recht nicht in diese Position versetzen. 56

Es sei zudem zu berücksichtigen, welche (gefährlichen) Folgen die vom Beklagten vorgenommene Auslegung für den Kommanditisten hätte. Diese Auslegung bilde den im Vertrag zum Ausdruck kommenden Willen der Parteien schon deshalb nicht sachgerecht ab. 57

Ferner stünden dem Kläger auch hinreichende Widerspruchs- und Kontrollrechte zu. Das Widerspruchsrecht des Kommanditisten aus § 164 HGB sei zwar dispositiv, es bestünden jedoch Zweifel, ob dies außerhalb des Gesellschaftsvertrages oder eines Gesellschafterbeschlusses zulässig sei. Jedenfalls könne der nur eingeschränkten Übertragung von Stimmrechten per Stimmrechtsvollmacht nicht im Wege der Auslegung ein Ausschluss des Widerspruchsrechts entnommen werden. 58

Die Kontrollrechte aus § 166 HGB seien zwar einschränkbar, aber nicht gänzlich abdingbar. Zudem bestehe ein unabdingbares außerordentliches Informationsrecht (Verweis auf Baumbach/Hopt, HGB, § 166 Rn. 18 f.). 59

Vor diesem Hintergrund entspreche die Nießbrauchsausstattung bestenfalls dem gesetzlichen Grundmodell. Jedenfalls verblieben den Kommanditisten aber hinreichende Initiativrechte. 60

Zu diesem Ergebnis gelange man zwar auch ohne Einbeziehung der Beteiligung des Klägers an der N Beteiligungs GmbH. Gleichwohl verstärke sie dessen Initiativrechte noch. Die GmbH habe, auch wenn sie keinen Kapitalanteil halte, Mitgliedschaftsrechte in der KG. Aus dem KG-Gesellschaftsvertrag ergebe sich zudem eine Teilnahmepflicht der GmbH an den Gesellschafterversammlungen der KG (§ 7 Abs. 3, 6). Das Stimmrecht der GmbH sei nicht ausgeschlossen, auch nicht mittelbar über § 7 Abs. 5 Unterabs. 3 des KG-Gesellschaftsvertrages. Ferner verfüge die GmbH auch über Kontrollrechte.

Die unternehmerische Initiativfunktion sei in einer GmbH & Co KG bei der Komplementär-GmbH angesiedelt. Hier könne der Kläger als alleiniger Gesellschafter der GmbH der Geschäftsführung Weisungen erteilen und so die Geschicke der KG bestimmen und zwar auch ohne alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH zu sein. 62

Darüber hinaus trage der Kläger auch Mitunternehmerrisiko. Insbesondere habe er bis zu seiner Handelsregistereintragung gem. § 176 Abs. 2 HGB unbeschränkt für Verbindlichkeiten gehaftet. Im Übrigen werde auch hinsichtlich der Gewinn- und Verlustbeteiligung nicht vom Normalbild des Nießbrauchs abgewichen. Er sei auch an den stillen Reserven des Anlagevermögens und am Geschäftswert beteiligt. 63

Zöge man beim Kläger hinsichtlich der Schenkung vom 11.11.2005 von dem Bruttoerwerb in Höhe von X Euro den Freibetrag in Höhe von 225.000 Euro, den Bewertungsabschlag in Höhe von X Euro (35%) sowie den anteiligen Kapitalwert der Beteiligung in Höhe von X Euro und den Freibetrag in Höhe von 205.000 Euro ab, ergebe sich nach Abrundung ein Betrag von X Euro als steuerpflichtige Bereicherung. Entsprechend sei der gestundete Betrag anzupassen. 64

In der mündlichen Verhandlung hat Herr VN zu Protokoll erklärt, dass er den Freibetrag des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG nunmehr unwiderruflich der Schenkung an den Kläger zuordne. 65

Der Kläger beantragt, 66

die Schenkungsteuer aus der Schenkung vom 11.11.2005 unter Abänderung der Einspruchsentscheidung vom 08.03.2012 unter Berücksichtigung des Freibetrages nach § 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Höhe von 225.000 Euro und des Bewertungsabschlags gem. § 13a Abs. 2 ErbStG in Höhe von zumindest X Euro neu festzusetzen sowie den Stundungsbetrag entsprechend neu festzusetzen und 67

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 68

Der Beklagte beantragt, 69

die Klage abzuweisen, 70

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 71

Er verweist zunächst auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Im Anschluss an das BFH-Urteil vom 11.10.1988 VIII R 328/83, BStBl II 1989, 762, sei davon auszugehen, dass Kontrollrechte allein eine Mitunternehmerinitiative nicht begründen könnten. Durch den Vertrag vom 11.11.2005 sei geregelt, dass sich die Stimmrechtsvollmacht auf sämtliche übertragenen und nießbrauchsbelasteten Anteile beziehe. Insoweit könnten die Kommanditisten kein eigenes Stimmrecht mehr ausüben. Der Vertragstext sei eindeutig formuliert. Die Stimmrechtsübertragung betreffe auch eindeutig die Grundlagengeschäfte der 72

KG. Eine ausdrückliche Bevollmächtigung sei neben der Stimmrechtsübertragung nicht erforderlich gewesen, weshalb diese als „vorsorglich“ zu verstehen sei.

Auch die Beteiligung an der N Beteiligungs GmbH ändere hieran nichts, weil sich die Mitunternehmer-Stellung unmittelbar aus den übertragenen Anteilen ergeben müsse (Verweis auf BFH II R 42/08; 3 K 5062/06 Erb). Im Übrigen bedürfe es laut GmbH-Vertrag nur bei außergewöhnlichen Geschäften der Zustimmung der Gesellschafterversammlung. Ferner bleibe der Beklagte bei seiner Auffassung, dass der GmbH in der KG kein Stimmrecht zukomme. 73

Zwar sei das Mitunternehmerrisiko im Streitfall zu bejahen, hierauf komme es jedoch nicht mehr an. 74

Der Berichterstatter hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten am 14.02.2013 erörtert. Auf das Protokoll wird Bezug genommen. 75

Der Senat hat am 04.07.2013 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird verwiesen. 76

Entscheidungsgründe 77

I. Die Klage ist unbegründet. 78

Die Schenkungsteuerfestsetzung im Bescheid vom 13.01.2009 sowie die Einspruchsentscheidung vom 08.03.2012 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 79

Der Beklagte hat die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG zu Recht nicht gewährt. 80

1. 81

Gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG gelten der Freibetrag sowie der verminderte Wertansatz gem. § 13a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 ErbStG für inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb u.a. eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG. 82

Auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft – wie im vorliegenden Fall – ist Voraussetzung, dass der Beschenkte trotz des vorbehaltenen Nießbrauchs nicht nur zivilrechtlich Inhaber des Kommanditanteils sondern auch im ertragsteuerlichen Sinn Mitunternehmer geworden ist. 83

Mitunternehmer ist, wer Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt. Beide Elemente müssen vorhanden, können aber in ihrer Gewichtigkeit unterschiedlich ausgeprägt sein. Fehlt eines der Elemente ganz, ist eine Mitunternehmerstellung nicht gegeben. 84

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen. Ob diese Voraussetzung vorliegt, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person bestimmenden Umstände zu würdigen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Kommanditist gemäß § 164 Satz 1 HGB ohnehin von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist. Lediglich bei außergewöhnlichen Geschäften im Sinne des § 116 Abs. 2 HGB bedarf es der Zustimmung des Kommanditisten. Darüber hinaus haben die Kommanditisten nur die Informations- und Kontrollrechte gemäß § 166 Abs. 1 HGB, die sich auf den Jahresabschluss beziehen (BFH-Urteil vom 16.12.2009 II R 44/08, 85

BFH/NV 2010, 690 mit weiteren Nachweisen).

Geht es allerdings darum, die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander zu verändern, also um sog. Grundlagengeschäfte, sind die Kommanditisten nach § 161 Abs. 2 i. V. m. § 119 Abs. 1 HGB uneingeschränkt zu beteiligen (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 690 mit weiteren Nachweisen). 86

Vor diesem Hintergrund ist nach der Rechtsprechung dem Erfordernis der Mitunternehmerinitiative bereits dann genügt, wenn die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten besteht, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn die Möglichkeit zur Teilnahme an den Grundlagengeschäften bei dem Gesellschafter verblieben ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 690 mit weiteren Nachweisen). Ein nach den Vorgaben des BGB ausgestalteter Nießbrauch lässt die Mitunternehmerinitiative des den Nießbrauch bestellenden Erwerbers einer Kommanditbeteiligung nicht entfallen. 87

3. 88

In Anwendung dieser Rechtsgrundsätze liegt eine Mitunternehmerstellung des Klägers mangels Mitunternehmerinitiative nicht vor. Die Ausgestaltung des Nießbrauchs, den sich Herr VN im Vertrag vom 11.11.2005 (unter VI.) an der übertragenen Kommanditbeteiligung vorbehalten hat, weicht in einer Weise vom gesetzlichen Grundmodell des Nießbrauchs nach §§ 1068 ff. BGB ab, dass aufseiten des Klägers eine dem HGB-Regelstatut des Kommanditisten angenäherte Stellung nicht mehr besteht. Nach Auffassung des Senates lässt bereits die – vorgenommene und zivilrechtlich zulässige – Stimmrechtszuordnung zum Nießbraucher auch für den Bereich der außergewöhnlichen und der Grundlagengeschäfte der KG die Möglichkeit des Klägers entfallen, Mitunternehmerinitiative zu entfalten. Im Übrigen wäre dies aber spätestens mit der darauffolgenden Einräumung der Stimmrechtsvollmacht der Fall. 89

Aufgrund der beim Kommanditisten ohnehin nur im Mindestmaß vorhandenen Initiativrechte kommt es vor diesem Hintergrund auf Fragen des Widerspruchs- und Kontrollrechts des Kommanditisten ebenso wenig an wie auf Fragen des Mitunternehmerrisikos. 90

Die Stellung des Klägers als Alleingesellschafter der Komplementärin, der N Beteiligungs GmbH, hat auf die Qualifizierung des erworbenen Kommanditanteils als Mitunternehmeranteil ebenso wenig Einfluss wie eine etwaig von den vertraglichen Regelungen abweichende tatsächliche Handhabung der Vertragsparteien. 91

a. 92

Die von den Vertragsparteien im Übertragungsvertrag vom 11.11.2005 vorgenommene uneingeschränkte Zuordnung der Stimmrechtsausübung zum Vorbehaltsnießbraucher ist für die Begründung von Mitunternehmerinitiative beim Kläger schädlich. 93

Das Stimmrecht ist das wichtigste Mitverwaltungsrecht in der Personengesellschaft. Es vermittelt die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, eine Unternehmerinitiative zu entfalten, soweit diese Unternehmerinitiative nicht dem geschäftsführenden Gesellschafter überlassen ist (BFH-Urteil vom 11.04.1973 IV R 67/69, BStBl II 1973, 528). Stehen die Stimmrechte in der KG nach der Übertragung des Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt uneingeschränkt und in vollem Umfang dem früheren Kommanditisten zu, fehlt es dem 94

Anteilsnehmer daher an dem Element der Mitunternehmerinitiative (vgl. bereits FG Münster, Urteil vom 24.05.2012 3 K 1771/11 Erb, EFG 2012, 2033 – Revision anhängig, Az. II R 40/12).

Das Stimmrecht wurde aufgrund des in VI. des Übertragungsvertrages vom 11.11.2005 bestellten Nießbrauchsvorbehaltes im vorliegenden Fall vollständig dem nießbrauchberechtigten Schenker zugeordnet. Dies hat zur Folge, dass der Schenker die Rechtsmacht hat, auch in den Grundlagenbereichen der KG allein tätig zu werden, während der Kläger seine Stimmrechte insoweit nicht mehr ausüben kann. Zweifel an der Wirksamkeit der Nießbrauchsbestellung bestehen nicht, insbesondere ist die von den Vertragsparteien geregelte Zuordnung des Stimmrechts zum Nießbraucher zivilrechtlich wirksam und daher für die Rechtsausstattung des Kommanditanteils maßgebend. 95

b. 96

Bei einem gesetzestypischen Nießbrauch geht der Senat hinsichtlich der Verteilung der Stimmrechte zwischen Gesellschafter und Nießbrauchsberechtigtem einer Personen(handels)gesellschaft davon aus, dass das Stimmrecht in der Weise aufgeteilt ist, dass dem Nießbraucher das Stimmrecht in laufenden Angelegenheiten zusteht, während das Stimmrecht in außerordentlichen Angelegenheiten oder Grundlagengeschäften beim Gesellschafter verbleibt (vgl. auch BFH-Urteil vom 01.03.1994 VIII R 35/92, BStBl II 1995, 241 unter III. 3. c) aa) bbb): „Verteilung der Kompetenzen zur Ausübung der Mitwirkungsrechte“, „ein das Mitwirkungsrecht des Gesellschafters ausschließendes eigenes Stimmrecht“; sowie OLG Stuttgart, Beschluss vom 28.01.2013 8 W 25/13, ZEV 2013, 347, zur a. A. vgl. K. Schmidt in MüKo-HGB, Vor § 230 HGB, Rn. 21 ff.). Von der Ausstattung eines gesetzestypischen Nießbrauchs sind hinsichtlich der Stimmrechtsverteilung zwischen Nießbraucher und Kommanditisten indes Abweichungen im Wege der vertraglichen Vereinbarung zulässig (BFH-Urteil in BStBl II 2009, 312, FG Münster, Urteil in EFG 2012, 2033 Niedersächsisches FG, Urteil vom 22.12.2004 3 K 277/03, EFG 2005, 639, wohl auch Hessisches FG, Urteil vom 28.11.2006 1 K 3292/05, EFG 2007, 944; ebenso K. Schmidt in MüKo-HGB, Vor § 230 HGB, Rn. 21, vgl. auch OLG Stuttgart, Beschluss in ZEV 2013, 347: Übertragung der Verwaltungsrechte insgesamt auf den Nießbraucher). Eine derartige vertragliche Vereinbarung führt zu einer Verteilung der Mitwirkungsrechte zwischen Nießbraucher und Gesellschafter, die von der Aufteilung beim gesetzestypischen Nießbrauch abweicht. Es bleibt aber – wie im vorliegenden Fall – mangels abweichender Vereinbarung dabei, dass wie im Fall des gesetzestypischen Nießbrauchs die Zuständigkeit zur Wahrnehmung der Rechte nur jeweils entweder dem Gesellschafter oder dem Nießbraucher zusteht. Hieraus ergibt sich, dass, soweit dem Nießbraucher die Stimmrechte zugeordnet sind, der Gesellschafter grundsätzlich von der Stimmrechtsausübung ausgeschlossen ist, was – wie im vorliegenden Fall – durch eine umfassende Zuordnung der Stimmrechte zum Nießbraucher auch zum Wegfall der Mitunternehmerinitiative führen kann. 97

c. 98

Die Auslegung des Übertragungsvertrages vom 11.11.2005 sowie des Gesellschaftsvertrages der N Vermögensverwaltungs GmbH & Co KG ergibt, dass dem Nießbraucher die Stimmrechtsausübung zeitlich unbeschränkt zugeordnet ist und zwar ausschließlich und auch im Bereich der außerordentlichen und der Grundlagengeschäfte der KG. Entgegen der Auffassung des Klägers liegt weder lediglich eine Stimmrechtsvollmacht vor, noch ist die Stimmrechtsausübung durch den Nießbraucher allein auf Geschäfte beschränkt, die dessen Nießbrauchsrecht betreffen. 99

Nach VI. Ziff. 1 Abs. 1 des Übertragungsvertrages vom 11.11.2005 bezieht sich die Vereinbarung des Nießbrauchsvorbehaltes ausdrücklich auf die gesellschaftsrechtliche Beteiligung, also auf den Kommanditanteil selbst. Die weitere Ausgestaltung der Rechtsposition des Nießbrauchers wird in den folgenden Absätzen geregelt. In Abs. 2 wird die Nießbrauchsbestellung zunächst dahin konkretisiert, dass der Nießbraucher auch die „Rechte“ aus den „gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen“ wahrzunehmen berechtigt ist. Diese Wahrnehmung der Rechte aus den gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen (und nicht etwa die Rechte aus den Nutzungen) ist damit im Abs. 2 – ohne weitere Beschränkung – dem Nießbraucher zugeordnet. Abs. 3 greift dann aus der so angelegten Rechtsausstattung des Nießbrauchs das Stimmrecht heraus und ordnet die Stimmrechtsausübung dem Nießbraucher zu, wenn es dort heißt, dass „der Nießbrauchsberechtigte hinsichtlich der mit den Nießbrauchrechten belasteten Kommanditeilen auch das Stimmrecht ausübt“. Mit dem Vorbehalt der „Stimmrechtsausübung“ (als Teil der „Rechte“ aus Abs. 2) durch Herrn VN ist diesem ausdrücklich das Stimmrecht verblieben und zwar ohne weitere Einschränkung und nicht lediglich zur zusätzlichen Ausübung neben dem Kommanditisten, also in Bezug auf die gesamte Zuständigkeit der Gesellschafter-Versammlung, die sowohl außergewöhnliche Geschäfte (§ 6 Abs. 2 des KG-Gesellschaftsvertrages) als auch Grundlagengeschäfte (§ 7 Abs. 2 des KG-Gesellschaftsvertrages) erfasst. Insbesondere lässt sich der Formulierung entgegen der Auffassung des Klägers nicht entnehmen, dass eine Beschränkung auf die für die Ziehung der Nutzungen erforderlichen Gesellschaftsrechte besteht.

Diese Auslegung im Sinne einer unbeschränkten Stimmrechtszuordnung zum Nießbraucher wird durch den Zusammenhang mit der sich anschließenden Vollmachtserteilung für Herrn VN bekräftigt. Soweit es dort lautet, „insofern“ werde eine Stimmrechtsvollmacht „ausdrücklich auch“ hinsichtlich der außergewöhnlichen und der Grundlagengeschäfte (§§ 6 Abs. 2, 7 Abs. 2 des KG-Gesellschaftsvertrages) erteilt, ergibt sich hieraus, dass die Vertragsparteien davon ausgingen, dass auch das vorbehaltene Stimmrecht selbst im Umfang unbeschränkt sein soll. Denn es ist hinsichtlich des Umfangs der Zuordnung des Stimmrechts kein Grund erkennbar, warum die Einräumung der Stimmrechtsvollmacht in Satz 2 weiter gehen sollte, als die Zuordnung des Stimmrechts selbst. Daher überzeugt bei systematischer Auslegung des Absatzes 3 nur eine kongruente Auslegung, die eben auch die außergewöhnlichen und die Grundlagengeschäfte erfasst. Hinsichtlich der Reichweite der Stimmrechtszuordnung ist „ausdrücklich auch“ daher im Sinne einer Klarstellung zu verstehen. Eine überschießende Einräumung ist nicht geregelt. 101

Nach Auffassung des Senates ermöglicht es die vertragliche Regelung Herrn VN als Nießbraucher, die Stimmrechte in der KG zusammen mit den übrigen Rechten (vgl. Abs. 2) sachlich und zeitlich unbeschränkt auszuüben. Da die Nießbrauchsbestellung nach den obigen Ausführungen grundsätzlich zur Folge hat, dass eine Aufteilung der Stimmrechte zwischen Nießbraucher und Gesellschafter erfolgt, führt die vorliegende Vereinbarung zu einer ausschließlichen, lebenslänglichen Stimmrechtszuständigkeit des Nießbrauchers. Für eine gleichzeitige Mitberechtigung des Kommanditisten, im Sinne eines parallelen Stimmrechts, gibt es keine Anhaltspunkte. 102

Für diese Lesart des Nießbrauchsvorbehaltes spricht im Übrigen auch der Vortrag des Klägers im Einspruchsverfahren, es sei seit Gründung der KG anders verfahren worden als in der Nießbrauchsregelung im Übertragungsvertrag vom 11.11.2005 auf Anraten des Steuerberaters vereinbart, da alle Entscheidungen tatsächlich gemeinsam getroffen worden seien. Dies impliziert, dass jedenfalls rechtlich eine Stimmrechtszuordnung zum Nießbraucher beabsichtigt war und hiervon – was der Senat offenlassen kann – nur tatsächlich abweichend verfahren werden sollte. Angesichts dieser beabsichtigten Divergenz 103

von Rechtsausstattung und Handhabung können aus einem etwaigen Verhalten der Vertragsparteien auch keine Schlüsse auf die Auslegungen des Vertrages gezogen werden.

Dem Senat ist zudem bewusst, dass die so verstandene Nießbrauchsregelung dem Vorbehaltsnießbraucher weitestgehende Gestaltungsmöglichkeiten in der KG eröffnet. Er sieht aber für eine andere Auslegung keine hinreichenden Anhaltspunkte im Vertrag. Außerdem zeigt der soeben dargestellte Vortrag aus dem Einspruchsverfahren, dass die Vertragsparteien bewusst eine weitgehende Rechtsausstattung gewählt haben und sie diese – nach eigenem Bekunden – allein auf der tatsächlicher Ebene abweichend (restriktiv) handhaben wollten. 104

d. 105

Der erkennende Senat ist der Auffassung, dass eine solche ausschließliche Zuordnung des Stimmrechts zum Nießbraucher auch in Grundlagenbereichen der KG weder aufgrund des gesellschaftsrechtlichen Abspaltungsverbotes noch aufgrund der Kernbereichslehre, noch des vom Kläger herangezogenen Belastungsverbotes oder einer gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht unwirksam ist. 106

Es entspricht allgemeiner Auffassung, dass die Bestellung eines gesetzestypischen Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil als solche nicht gegen das Abspaltungsverbot (vgl. § 717 Satz 1 BGB) verstößt (vgl. nur BGH-Urteil vom 03.07.1989 II ZB 1/89, NJW 1989, 3152 III. 4. b) cc), Ulmer/Schäfer in MüKo-BGB, § 717 BGB, Rn. 12). Handelt es sich aber beim Nießbrauch um eine mitgliedschaftliche Teilhabe des Nießbrauchers am belasteten Gesellschaftsanteil, führt die Nießbrauchsbestellung nach Auffassung des Senates unabhängig von ihrer konkreten Ausgestaltung nicht zu einer Abspaltung einzelner Mitgliedschaftsrechte vom betroffenen Gesellschaftsanteil. Vielmehr bleibt der Gesellschaftsanteil in seiner Rechtsausstattung unberührt. Es kommt lediglich zu einer Belastung des nämlichen, unveränderten Gesellschaftsanteils. Richtigerweise handelt es sich daher – bezogen auf den betroffenen Gesellschaftsanteil – auch nicht um eine „Übertragung“ von Rechten auf den Nießbraucher sondern vielmehr nur um eine interne Zuordnung der Zuständigkeit zur Ausübung des Stimmrechts (vgl. auch BFH-Urteil in BStBl II 1995, 241 unter III. 3. c) aa) bbb); anders dagegen in den Fällen der Übertragung auf Mitgesellschafter, vgl. etwa BGH-Urteil vom 14.05.1956 II ZR 229/54, WM 1956, 857). 107

Auch die vom Kläger herangezogenen Grundsätze zur Kernbereichslehre und zum schlechthin unentziehbaren und unverzichtbaren Kernbestand der Gesellschafterrechte ändern nichts an der Zulässigkeit der vollständigen Stimmrechtszuordnung zum Nießbraucher. Ebenso wie ein etwaiges Belastungsverbot stellt die Kernbereichslehre ein Institut zum Schutz des Gesellschafters gegenüber beherrschendem Einfluss von Mitgesellschaftern dar (Schutz der Minderheitsrechte, vgl. BGH-Urteil in WM 1956, 857). Aus der Sicht des Senates ist diese Gefährdungslage auf die Gesellschafter-Nießbraucher-Konstellation, die, wie ausgeführt, anteilsinterne Fragen betrifft, nicht übertragbar. Anderes ergibt sich auch nicht aus den Ausführungen des BGH im Urteil vom 09.11.1998 (II ZR 213/97, NJW 1999, 571), dass dem Gesellschafter die Kompetenz, bei Grundlagengeschäften selbst abzustimmen, durch die Einräumung eines Nießbrauchs an seinem Anteil „grundsätzlich nicht genommen werde“. Denn zum einen lag der Entscheidung ein gesetzestypischer Nießbrauch ohne weitere Regelungen zum Stimmrecht zugrunde, zum anderen hat der BGH die Frage der Zuordnung durch ausdrückliche Anordnung ausdrücklich offengelassen. 108

Hinsichtlich der Frage gesellschaftsrechtlicher Treuepflichten sowie des vom Kläger angeführten Belastungsverbot ist ferner darauf hinzuweisen, dass der Nießbraucher selbst nicht Gesellschafter der KG wird und zum Gesellschafter des nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteils auch keine gesellschaftsrechtlichen Beziehungen bestehen.

e. 110

Im Übrigen fehlt es mit den Erwägungen des BFH in BStBl II 2009, 312 auch dann an Mitunternehmerinitiative, wenn man mit dem Kläger von der Unzulässigkeit einer verdrängenden Stimmrechtszuordnung ausginge. Dann wäre die Zuordnung der Stimmrechte zwar nichtig. Gleichwohl bliebe die erkennbare Absicht der Vertragsparteien bestehen, den Nießbraucher lebenslänglich mit der Möglichkeit zur alleinigen und umfassenden Stimmrechtsausübung auszustatten. In einer solchen Konstellation ist die Stimmrechtsvollmacht – entgegen der Regel des § 168 Satz 2 BGB – als unwiderruflich anzusehen, was sich angesichts der fehlenden zeitlichen Beschränkung aus der lebenslänglichen Rechtszuordnung zum Nießbraucher und dem Zweck der Sicherstellung seiner Stimmrechtsausübung ergibt. Eine derartige unwiderrufliche Vollmacht ist mit dem BFH in BStBl II 2009, 312 als schädlich anzusehen, weil die Position des Klägers in der KG so geschwächt ist, dass von einer Mitunternehmerstellung nicht mehr gesprochen werden kann. 111

f. 112

Der Umstand, dass der Kläger Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH war, ändert nichts daran, dass ihm der übertragene Kommanditanteil keine hinreichenden Initiativrechte vermittelt hat. 113

Bei der schenkungsteuerlichen Beurteilung ist maßgebend, wie sich der Schenkungsgegenstand zum Schenkungstichtag darstellt. In den Urteilen des FG Münster in EFG 2012, 2033 und in EFG 2008, 1734 wird zudem zum Ausdruck gebracht, dass unberücksichtigt bleiben muss, was dem Kläger bereits zeitlich vor dem Übertragungstichtag zustand. Hieran hält der Senat fest. Darüber hinaus ist Schenkungsgegenstand hier allein der Kommanditanteil, sodass auch aus diesem Grund nicht auf die Stellung des Klägers in der GmbH zurückgegriffen werden kann. Der Kommanditanteil selbst muss die erforderliche Mitunternehmerinitiative vermitteln, um Mitunternehmeranteil im Sinne des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG zu sein (vgl. BFH-Urteile vom 16.05.2013 II R 5/12, DStR 2013, 1380 sowie vom 23.02.2010 II R 42/08, BStBl II 2010, 555). 114

g. 115

Ebenfalls aus Gründen der Stichtagsbetrachtung ist eine etwaige abweichende tatsächliche Handhabung der Willensbildung in der N Vermögensverwaltungs GmbH & Co KG unbeachtlich. Zwar stellt der BFH in jüngeren Entscheidungen unter Rekurs auf § 41 AO auf das tatsächliche Verhalten der Gesellschafter und des Nießbrauchsberechtigten in Übereinstimmung mit dem vertraglich Geregelter ab, um die Frage der gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der vertraglichen Vereinbarung offenzulassen. Nach Auffassung des Senates ist das tatsächliche Verhalten der Vertragsparteien grundsätzlich und im vorliegenden Fall für die Frage der Mitunternehmerstellung nicht entscheidend. Der Schenkungsgegenstand muss zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung aus Rechtsgründen ein Mitunternehmeranteil sein. Dies kann eine (spätere) tatsächliche Handhabung nicht mehr bewirken und zwar unabhängig davon, ob – was angesichts der Angehörigeneigenschaft der Vertragsparteien und der fehlenden Schriftform zweifelhaft ist – 116

es hierdurch zu einer (konkludenten) Vertragsänderung gekommen sein sollte. Sofern das tatsächliche Verhalten nicht seinen Niederschlag in der Auslegung des Vertrages findet und damit – anders als im vorliegenden Fall – mittelbar doch die Rechtsausstattung des Kommanditisten beeinflusst, ist es nicht geeignet, eine mangelnde Rechtsausstattung zu ersetzen. Die verbliebenen Rechte des Gesellschafters und die damit verbundene Möglichkeit ihrer effektiven Durchsetzung auch im Konfliktfall sind maßgebend für das Vorliegen eines Mitunternehmeranteils und zwar bezogen auf den Schenkungsstichtag.

II.	117
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	118
Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung sowie zur Fortbildung des Rechts insbesondere hinsichtlich der Mitunternehmerinitiative bei vorbehaltener Stimmrechtsausübung sowie deren zivilrechtlicher Zulässigkeit, § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alt.1 FGO zuzulassen.	119