

Urteil vom 28. November 2019, IV R 54/16

Abtretung einer Darlehensforderung als typisch stille Einlage

ECLI:DE:BFH:2019:U.281119.IVR54.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 1, EStG § 6 Abs 6 S 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 20 Abs 8, BewG § 1 Abs 1, BewG § 9 Abs 2 S 1, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 705, HGB § 230 Abs 1, HGB § 255 Abs 1 S 1, UmwStG 1995 § 20 Abs 1, FGO § 48 Abs 1, FGO § 57 Nr 3, FGO § 60 Abs 3 S 1

vorgehend FG Bremen, 23. August 2016, Az: 4 K 12/13 (4)

Leitsätze

1. Einem partiarischen Darlehen sind --in Abgrenzung von einer stillen Beteiligung-- eine Verlustbeteiligung des Darlehensgebers und eine gemeinsame Zweckverfolgung (§ 705 BGB) fremd .
2. Wird zur Erbringung der Einlage in eine typisch stille Gesellschaft eine Darlehensforderung gegenüber einer Kapitalgesellschaft als Inhaberin des Handelsgewerbes abgetreten, so handelt es sich um einen tauschähnlichen Vorgang, bei dem eine Forderung für die stille Beteiligung hingegeben wird .
3. Auch bei Hingabe einer Darlehensforderung gegen eine typisch stille Beteiligung bemessen sich die Anschaffungskosten des erlangten Wirtschaftsguts nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. Dieser bestimmt sich nicht nach den Verhältnissen, die erst durch die Vereinbarung der stillen Beteiligung mit Wirkung für die Zukunft geschaffen werden .
4. Die für den Fall des Rechtsmittels einer vollbeendeten Personengesellschaft gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid entwickelten Auslegungsgrundsätze (sog. Spiegelbildbetrachtung) gelten auch dann, wenn ein entsprechendes Rechtsmittel von der Rechtsnachfolgerin einer vollbeendeten Personengesellschaft eingelegt worden ist. Ergibt die Auslegung, dass nicht alle nunmehr klagebefugten Gesellschafter als Rechtsmittelführer in Betracht kommen, sind die übrigen --soweit sie durch die streitgegenständliche(n) Feststellung(en) beschwert sind-- zum Verfahren hinzuzuziehen bzw. notwendig beizuladen .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 24.08.2016 - 4 K 12/13 (4) aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Bremen zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist für das Jahr 1995, ob die Anschaffungskosten einer "stillen Beteiligung" mit dem Nominalwert (1.438.303,54 DM) der hierfür eingelegten, auf 1 DM abgeschriebenen Darlehensforderungen zu bewerten sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die X-AG, ist im Jahr 2001 im Wege einer formwechselnden Umwandlung aus der H-GmbH & Co. KG (H-KG) hervorgegangen. Die H-KG war im Streitjahr (1995) als Kommanditistin an der A-GmbH & Co. KG (A-KG) beteiligt. Die A-KG betrieb ein ...-Unternehmen und wurde im Jahr 2006 auf die B-GmbH & Co. KG (B-KG) verschmolzen, die damit Gesamtrechtsnachfolgerin der A-KG wurde. Die

Klägerin war danach (in der Rechtsform der AG) auch an der B-KG als Kommanditistin beteiligt. Komplementärin der B-KG war die Z-GmbH, die mit Verschmelzungsvertrag vom 12.11.2019 auf die Klägerin verschmolzen wurde.

- 3 Zum 31.12.1993 schrieb die A-KG ihre Forderungen gegen die B-GmbH, die im Jahr 1992 in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten war und im Folgejahr einen Verlust in Höhe von ... Mio. DM erzielt hatte, unter gleichzeitiger Berichtigung ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldungen in vollem Umfang ab, ohne dass dies von einer anschließenden Außenprüfung beanstandet wurde. Zuvor waren zur Abwendung einer Überschuldung der B-GmbH gegen diese gerichtete, bis 31.08.1993 aufgelaufene Forderungen aus für die B-GmbH erbrachten Leistungen, darunter auch die der A-KG, durch auf die verschiedenen ... bezogene "Darlehensverträge" in Darlehen mit Rangrücktritt umgewandelt worden. Die Darlehen sollten vom 01.09.1993 an mit 3 % über dem jeweiligen Diskontsatz der Deutschen Bundesbank verzinst werden.
- 4 In der Annahme eines fortbestehenden Sanierungsbedarfs schloss die B-GmbH sodann --wie auch mit anderen ihrer Gläubiger-- mit der A-KG unter dem 22. bzw. 24.08.1995 hinsichtlich der vereinbarten Darlehen für die verschiedenen ... jeweils eine inhaltsgleiche "Vereinbarung ...", die folgende Regelungen enthält:

"I. Vorbemerkung

Der/die Darlehensgeber/in hat der Darlehensnehmerin durch Vertrag vom 11.09.1993 nachrangige Darlehensmittel in Höhe von DM ... zur Verfügung gestellt. Auf die Vereinbarungen zum Rangrücktritt, zur Verzinsung und Tilgung der Darlehensforderung im zitierten Vertrag wird verwiesen. Dies vorausgeschickt, vereinbaren die Parteien, was folgt:

II. 1. Der/die Darlehensgeber/in verzichtet auf die vereinbarte Verzinsung des der Darlehensnehmerin gewährten Darlehens vom 01.09.1993/dem Zeitpunkt der Darlehensgewährung an. Dieser nachträgliche und rückwirkende Zinsverzicht ist unbeding.

2. Der/die Darlehensgeber/in verzichtet auf 45% des Darlehenskapitals, das sind DM Der Verzicht ist unbeding.

3. Die Darlehensnehmerin nimmt die Verzichtserklärungen gemäß Ziffer 1 und Ziffer 2 dieses Vertrages an.

4. 25% der ursprünglichen Darlehensschuld, das sind ... DM, werden in eine stille Beteiligung an der Darlehensnehmerin umgewandelt. Die Einzelheiten dieser Umwandlung sind in einer gesonderten Vereinbarung über die Gründung einer stillen Gesellschaft enthalten, auf die an dieser Stelle verwiesen wird.

5. Restliche 30% des Ursprungsdarlehens, das sind DM ... , werden wie folgt an den/die Darlehensgeber/in zurückbezahlt:

a) Der Betrag ist vier Wochen nach Abschluss des Vertrags fällig und zahlbar, jedoch mit folgenden Maßgaben: ...

bb) Die Darlehensnehmerin hat so, wie das in der Darlehensvereinbarung vom 11.09.1993 vereinbart war, die Vorsteuerbeträge, die in den ihr erteilten und zum 31.08.1993 unbezahlten Rechnungen enthalten waren, gegenüber den Finanzbehörden geltend gemacht. Der/die Darlehensgeber/in versichert, daß er/sie seiner/ihrerseits die entsprechende Umsatzsteuer abgeführt und von der (umstrittenen) Möglichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zur Berichtigung der Umsatzsteuer keinen Gebrauch gemacht hat.

Für den Fall, daß er/sie die Umsatzsteuer berichtigt haben sollte, verpflichtet sich der/die Darlehensgeber/in, die Darlehensnehmerin von allen Nachteilen freizuhalten, die ihr, der Darlehensnehmerin aus eventuellen Rückforderungsansprüchen der Finanzbehörden nach § 17 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG entstehen sollten. Die Freistellungsverpflichtung ist auf den Betrag begrenzt, der als Umsatzsteuer in den Rechnungen des/der Darlehensgeber/in enthalten waren, deren Gegenwert (brutto) nachfolgend in nachrangige Darlehen umgewandelt worden sind. ...

b) Die Rückzahlungsverpflichtungen der Darlehensnehmerin sind bedingt durch das Zustandekommen des in Ziffer 3. in Bezug genommenen Vertrages über eine stille Beteiligung. Diese Bedingung ist nötig um sicherzustellen, daß die Darlehensnehmerin durch die (teilweise) Rückzahlung bisher im Rang zurückstehender Darlehensmittel nicht in eine neuerliche Überschuldungslage kommt."

- 5 Zeitgleich schloss die B-GmbH mit der A-KG für die verschiedenen ... jeweils inhaltsgleiche Verträge zur Bildung einer stillen Gesellschaft. In dem vom Finanzgericht (FG) durch Bezugnahme inhaltlich festgestellten Vertrag heißt es auszugsweise:

"§ 1 Gegenstand des Unternehmens des ...

Unternehmensgegenstand ... sind Der Geschäftsbetrieb des ... wird so geführt, daß unabhängig von einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an dem ... im Markt vertretene Unternehmen und Erzeugnisse weder bevorzugt noch benachteiligt werden. Der stille Gesellschafter ist verpflichtet, die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag ausschließlich im Rahmen der vorstehenden Grundsätze auszuüben.

§ 2 Einlage

Der stille Gesellschafter beteiligt sich mit Wirkung ab 01.07.1995 an dem Handelsgewerbe ... [der B-GmbH] mit einer Einlage von DM 324.385,82 (in Worten ...). Die Einlage wird dadurch geleistet, daß der Gesellschafter die ihm gegen ... [die B-GmbH] zustehende restliche, nachrangige Darlehensforderung zur Erfüllung der den Gesellschafter treffenden Einlagepflicht an Erfüllung statt einbringt.

§ 3 Vermögensbeteiligung

An dem Vermögen ... [der B-GmbH] ist der stille Gesellschafter nicht beteiligt. ...

§ 4 Vertretung und Geschäftsführung

(1) Zur Vertretung und Geschäftsführung im Außenverhältnis ... ist allein ... [die B-GmbH] ... berechtigt und verpflichtet. ...

(2) ... [Die B-GmbH] bedarf auch dann keiner Zustimmung des stillen Gesellschafters, wenn ... [sie] Geschäfte eingeht oder durchführt, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen. Dies gilt auch für Änderungen der Satzung des Änderungen des Unternehmensgegenstandes bedürfen der Zustimmung von mindestens 70% der stillen Gesellschafter im Verhältnis ihrer Einlage ...

§ 5 Kontrollrechte

- (1) Das ... hat dem stillen Gesellschafter innerhalb von vier Wochen nach Feststellung den Jahresabschluß (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang, Lagebericht) für das vorangegangene Geschäftsjahr unaufgefordert zu übersenden.
- (2) Soweit ein Prüfungsbericht erstattet ist, kann der stille Gesellschafter diesen ... einsehen ...
- (3) Sind Beiräte gemäß § 11 gebildet, kann das Recht nach Abs. 2 jeweils nur durch den Beirat ... ausgeübt werden. ...

§ 8 Ergebnisbeteiligung

- (1) Der stille Gesellschafter nimmt am Ergebnis ... [der B-GmbH] gemäß § 232 Abs. 1 HGB in dem Verhältnis teil, das dem Verhältnis seiner stillen Einlage zur Gesamtheit aller ergebnisberechtigten stillen Einlagen entspricht.
- (2) Die Gesamtheit der stillen ergebnisberechtigten Gesellschafter erhält einen Anteil am Jahresergebnis ... [der B-GmbH] in Höhe von mindestens 10% und höchstens 12% der Einlagen gemäß § 2 der Verträge. ...
- (6) Der stille Gesellschafter nimmt insoweit am Verlust nicht teil, als eine Nachschußpflicht nicht besteht. ...

§ 9 Einlagekonto

Die Einlage des stillen Gesellschafter wird auf einem Einlagekonto gebucht. Das Einlagekonto ist unveränderlich. ...

§ 11 Beirat

- (1) Die stillen Gesellschafter können die Kontrollrechte gemäß § 5 durch einen von ihnen gewählten Beirat ausüben. ...

§ 12 Dauer und Beendigung der stillen Gesellschaft

- (1) Die stille Gesellschaft endet durch Kündigung. Die Kündigung ist außer in den Fällen des Abs. 2 erstmals zum 31.12.2005 möglich. ...
- (2) Die stille Gesellschaft kann von dem stillen Gesellschafter gekündigt werden, wenn ein Leistungsvertrag, den der stille Gesellschafter mit ... [der B-GmbH] geschlossen hat, endet,

§ 13 Auseinandersetzungsguthaben

- (1) Endet die stille Gesellschaft, erhält der stille Gesellschafter ein Auseinandersetzungsguthaben, das sich aus der Summe der Beträge seiner stillen Einlage und seiner Ergebnisbeteiligung gemäß § 8 zum Zeitpunkt des Ausscheidens ergibt. Bei der Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens werden laufende Verluste bzw. Verlustvorträge ... [der B-GmbH] in dem Verhältnis dem stillen Gesellschafter gegengerechnet, das dem Verhältnis seiner stillen Einlage zur Gesamtheit aller stillen Einlagen entspricht. ...
- (3) Der stille Gesellschafter verzichtet auf die Geltendmachung des Auseinandersetzungsguthabens soweit und solange diese zu einer Überschuldung ... [der B-GmbH] führen würde. Diese Voraussetzungen sind durch einen vom Wirtschaftsprüfer ... [der B-GmbH] testierten Status zu belegen. ..."

Infolgedessen wies die A-KG in ihrer Bilanz zum 31.12.1995 unter "sonstige Vermögensgegenstände" (nur) eine --nicht nach ... und den entsprechenden Verträgen unterscheidende-- stille Beteiligung an der B-GmbH zum Wert von 1 DM aus. In dem Bericht einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.1995 ist dazu ausgeführt:

"Der Ausweis der stillen Beteiligung betrifft die Umwandlung der bereits in Vorjahren abbeschriebenen Darlehensforderungen gegen ... [die B-GmbH] in stilles Gesellschaftskapital. Der Nominalwert der Forderungen beträgt DM 1.438.303,54. Die Wertberichtigung beträgt insgesamt DM 1.438.302,54."

- 7 Eine bei der A-KG u.a. für das Streitjahr durchgeführte Außenprüfung kam zu dem Schluss, dass die stille Beteiligung an der B-GmbH in Höhe des vorgenannten Nominalwerts der eingebrachten Forderungen anzusetzen sei. In ihrem Bericht vom 03.11.2003 führt die Außenprüfung dazu u.a. aus:

"Die Forderungen der ... [Gläubiger] gegenüber der ... [B-GmbH] wurden 1993 umgewandelt in nachrangige Darlehen. Mitte 1995 haben die ... [Gläubiger] mit der ... [B-GmbH] eine endgültige Vereinbarung dahin gehend getroffen, dass der ... [B-GmbH] 45% der Forderungen erlassen, 25% in eine stille Beteiligung umgewandelt und die restlichen 30% von der ... [B-GmbH] sofort gezahlt werden.

Die Firma hat die Forderungen an ... [die B-GmbH] zum 31.12.1993 abgeschrieben bis auf einen Wert von 1,- DM. Nach der Einigung in 1995 hat die Firma die stille Beteiligung ebenfalls mit 1,- DM bilanziert. Nach den Feststellungen der Bp hat die ... [B-GmbH] die vereinbarten Zinsen für die stille Beteiligung in Höhe von mindestens 10% auch regelmäßig gezahlt.

Zum 31.12.1995 ist eine Neubewertung des Bilanzpostens geboten, da durch die Umwandlung der Forderung in eine stille Beteiligung ein neues Wirtschaftsgut entstanden ist. Die Höhe der Anschaffungskosten der stillen Beteiligung richtet sich nach dem Teilwert der Darlehensforderung im Zeitpunkt der Umwandlung und nicht nach dem Buchwert der ursprünglichen Forderung (Realisationsprinzip bei Tausch, § 252 (1) 4 HGB). Gründe für eine Fehlmaßnahme in 1995 oder dafür, dass der Teilwert bis zum 31.12.1999 unter die Anschaffungskosten gesunken ist, sind nicht bekannt.

Beteiligung ... [B-GmbH] 31.12.1995-99 bisher 1,00 DM, lt. Bp 1.438.303,54 DM."

- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich dieser Auffassung in seinem nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1995 vom 15.01.2004 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung an. Der Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 06.02.2007).
- 9 Die hiergegen gerichtete Klage wies das FG im zweiten Rechtsgang ab. Die A-KG habe sich an der B-GmbH still beteiligt und nicht lediglich ein partiarisches Darlehen gewährt. Die B-GmbH betreibe als Formkaufmann i.S. von § 6 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) i.V.m. § 13 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) ein Handelsgewerbe, an dem sich nach § 230 Abs. 1 HGB ein stiller Gesellschafter beteiligen könne, ohne dass es darauf ankomme, ob es sich um ein "Non-Profit-Unternehmen" handle. Von der A-KG und der B-GmbH sei ein gemeinsamer Zweck verfolgt worden; beide hätten ein erhebliches Interesse am Funktionieren des ... gehabt. Die Beteiligung der A-KG mit einer Einlage sei durch Einbringung einer nachrangigen Darlehensforderung in das Vermögen der B-GmbH erfolgt. Die A-KG sei als stille Gesellschafterin auch --statt einer Festverzinsung-- am Gewinn der B-GmbH beteiligt gewesen. Ihre stille Beteiligung habe die A-KG aktivieren und mit Anschaffungskosten in Höhe von 1.438.303,54 DM bewerten müssen. Sie habe das der B-GmbH gewährte Darlehen --sinngemäß die Summe der nach Maßgabe der im Einzelnen nicht näher festgestellten Verträge eingebrachten Forderungen-- an Erfüllung statt (§ 364 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) hingegeben. Auf diesen Vorgang fänden die für den Tausch geltenden Grundsätze Anwendung. Danach komme es für die Anschaffungskosten der Beteiligung auf den Wert der hingegebenen Forderung an. Dabei könne dahinstehen, ob deren gemeiner Wert (fiktiver Veräußerungserlös) oder Teilwert (Wiederbeschaffungskosten) maßgebend sei, denn

bei solchen Forderungen entsprächen sich beide Werte. Der Wert einer gegen ein Unternehmen gerichteten Darlehensforderung hänge von dessen Bonität ab. Er könne regelmäßig nur im Wege einer Schätzung ermittelt werden. Aus den Umständen des Streitfalls, insbesondere einer positiven Unternehmensentwicklung der B-GmbH, ergebe sich, dass im maßgeblichen Zeitpunkt der Einbringung der Forderung als Einlage in die stille Gesellschaft (August 1995) die streitbefangene Darlehensforderung werthaltig gewesen und deshalb mit ihrem Nennwert anzusetzen sei. Der Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens sei abzulehnen, weil das FG selbst die erforderliche Sachkunde besitze.

- 10** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) sowie der Sachaufklärungspflicht. Die A-KG habe keine stille Beteiligung an der B-GmbH erworben. Selbst wenn, seien deren Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG falsch bewertet worden, denn bereits vor Inkrafttreten des § 6 Abs. 6 EStG und damit bereits im Streitjahr seien bei einem Tausch die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts --hier einer wertlosen Darlehensforderung-- zu bemessen gewesen. Stattdessen habe das FG auf den Wert der entstandenen stillen Beteiligung nach Sanierung abgestellt, also auf das erhaltene Wirtschaftsgut. Der Wert der Darlehensforderung erhöhe sich --wie in der vergleichbaren Situation eines Konzernrückhalts (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.04.2017 - I R 36/15)-- auch nicht dadurch, dass die stillen Gesellschafter der B-GmbH Rückhalt gegeben und deren Insolvenz abgewendet hätten. Schließlich habe das FG seine Sachaufklärungspflicht verletzt, indem es ohne Weiteres davon ausgegangen sei, dass es die Absicht der Vertragsparteien gewesen sei, die A-KG am Unternehmen der B-GmbH zu beteiligen, und dass es über die notwendige Sachkunde verfüge, die Werthaltigkeit der streitbefangenen Forderung zu beurteilen.
- 11** Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 06.02.2007 den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 1995 für die ehemalige A-GmbH & Co. KG vom 15.01.2004 dahin zu ändern, dass der laufende Gesamthandsgewinn um 1.438.302,54 DM herabgesetzt wird.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

- 13** Die Revision ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** I. Der Senat legt die gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 für die A-KG eingelegte Klage und Revision rechtsschutzgewährend dahin aus, dass sie von der im Wege einer formwechselnden Umwandlung aus der H-KG als im Streitjahr an der A-KG beteiligter ehemaliger Kommanditistin hervorgegangenen AG eingelegt worden sind. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist nämlich im Zweifel davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige denjenigen Rechtsbehelf hat einlegen wollen, der seinem materiell-rechtlichen Begehren am ehesten zum Erfolg verhilft (z.B. BFH-Urteil vom 01.07.2004 - IV R 4/03, BFH/NV 2005, 162, unter 2.a, m.w.N.). Auch die Bezeichnung des Beteiligten in der Revisionschrift muss für die Beteiligtenstellung nicht in jedem Fall ausschlaggebend sein (näher z.B. BFH-Urteil vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 14 ff., m.w.N.).
- 15** 1. Nach den Feststellungen des FG wurde die A-KG im Jahr 2006 auf die bislang als Klägerin und Revisionsklägerin bezeichnete B-KG verschmolzen. Die Verschmelzung einer Personengesellschaft als übertragender Rechtsträger auf eine andere Personengesellschaft als übernehmender Rechtsträger hat gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes 1995 (UmwG 1995) zur Folge, dass das Vermögen der übertragenden Gesellschaft mit Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister der übernehmenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf diese übergeht. Zugleich erlischt die übertragende Gesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG 1995), d.h. sie wird ohne Liquidation vollbeendet (z.B. BFH-Urteil vom 20.09.2018 - IV R 39/11, BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131, Rz 19).
- 16** 2. Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren

Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft (z.B. BFH-Beschluss vom 13.02.2018 - IV R 37/15, Rz 22, m.w.N.). Die aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO folgende Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, endet mit deren Vollbeendigung. Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 162, unter 2.a; vom 22.01.2015 - IV R 62/11, Rz 12; in BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131, Rz 19, m.w.N.). Die Klagebefugnis geht deshalb --anders als etwa bei einer Klage gegen einen Gewerbesteuermessbescheid (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.2015 - IV R 62/11, Rz 13)-- auch nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über (z.B. BFH-Beschlüsse vom 30.05.2017 - IV B 20/17, Rz 17; vom 13.06.2019 - VIII B 146/18, Rz 6). Dies gilt auch, wenn --wie im Streitfall-- eine Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft verschmolzen wird.

- 17** 3. Nach diesen Maßstäben ist die B-KG als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-KG, in deren Namen im Jahr 2004 Einspruch gegen den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid eingelegt worden ist, nicht klagebefugt. Gleichwohl können Klage und Revision als solche der H-KG --nach deren formwechselnder Umwandlung im Jahr 2001 einer AG-- als ehemaliger, an der streitbefangenen Gewinnfeststellung beteiligter Kommanditistin der A-KG ausgelegt werden.
- 18** a) Der Senat ist wiederholt von der Zulässigkeit einer Klage ausgegangen, die namens einer vollbeendeten Personengesellschaft eingelegt worden ist, wenn das Rubrum der Klageschrift spiegelbildlich dem --unzutreffenden-- Rubrum der Einspruchsentscheidung entspricht, das die Gesellschaft fehlerhaft als Inhaltsadressatin aufführt, obwohl dem FA bereits im Zeitpunkt des Erlasses die Vollbeendigung der Personengesellschaft bekannt gewesen sein muss, und sich die Einspruchsentscheidung damit auf einen gegenüber den ehemaligen Gesellschaftern ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid bezieht (vgl. BFH-Beschluss vom 06.05.1998 - IV B 108/97, BFH/NV 1999, 146, unter 1.a aa; BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 162, unter 2.a; vom 22.01.2015 - IV R 62/11, Rz 18). Dies hat der Senat u.a. damit begründet, dass Einspruchsführer bei zutreffender Auslegung nur diejenigen sein konnten, an die nach Eintritt der Vollbeendigung der Feststellungsbescheid zu richten war und die im Feststellungsbescheid aufgeführt waren (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 162, unter 2.a).
- 19** b) Der Streitfall stimmt mit der vorgenannten Situation darin überein, dass das FA in Kenntnis der --hier während des Einspruchsverfahrens eingetretenen-- Vollbeendigung einer Personengesellschaft (A-KG) seine Einspruchsentscheidung wegen Gewinnfeststellung u.a. für das Jahr 1995 nicht an die betroffenen ehemaligen Gesellschafter gerichtet hat. Er unterscheidet sich aber dadurch, dass das Rubrum der im Streitfall ergangenen Einspruchsentscheidung vom 06.02.2007 wegen Gewinnfeststellung (auch) für das Streitjahr nicht fehlerhaft die vollbeendete A-KG selbst als Einspruchsführerin benennt, sondern vielmehr --allerdings auch insoweit unzutreffend-- die B-KG "als Gesamtrechtsnachfolgerin" der A-KG. In den Gründen ist zugleich ausgeführt, dass die B-KG mit Wirkung vom ... 2006 das Vermögen der A-KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommen habe.
- 20** c) Die vom Senat entwickelte Spiegelbildbetrachtung kann gleichwohl auch im Streitfall zur Anwendung kommen.
- 21** aa) Auch bei einer nach Vollbeendigung der Personengesellschaft während des Einspruchsverfahrens unzutreffend gegen den Gesamtrechtsnachfolger dieser Personengesellschaft gerichteten Einspruchsentscheidung rechtfertigt der Umstand, dass das Rubrum der Klageschrift das fehlerhafte Rubrum der Einspruchsentscheidung spiegelbildlich fortführt, eine rechtsschutzgewährende Auslegung der Klageschrift dahingehend, dass bei richtiger Handhabung, d.h. ohne die spiegelbildliche Wiedergabe des vom FA fehlerhaft veranlassten Rubrums der Einspruchsentscheidung, ein oder mehrere von dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid betroffene ehemalige Gesellschafter Klage erhoben hätten. Denn Einspruchsführer und Kläger kann bei zutreffender Auslegung auch in der Situation, dass eine Einspruchsentscheidung fehlerhaft an den Gesamtrechtsnachfolger einer vollbeendeten Personengesellschaft gerichtet wird, nur derjenige sein, der im Gewinnfeststellungsbescheid als Feststellungsbeteiligter aufgeführt war und an den nach Eintritt der Vollbeendigung dieser Feststellungsbescheid zu richten gewesen wäre. Entsprechendes gilt für die Auslegung der Revisionschrift, in der das vom FA veranlasste und vom FG fortgeführte fehlerhafte Rubrum weiterhin verwendet wird.
- 22** bb) Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass als Einspruchsführer und dem nachfolgend als Kläger mehrere Gesellschafter oder auch nur einer in Betracht kommen (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 162, unter 2.a, m.w.N.). Zu den Mindestanforderungen, die bereits bis zum Ablauf der Klagefrist vorliegen müssen, damit die Klageschrift als fristwahrende Erhebung einer Klage gewertet werden kann, gehört zwar zunächst die Bezeichnung des Klägers bzw. der Kläger. Dies schließt jedoch nicht aus, dass eine nicht eindeutige Bezeichnung des Klägers entsprechend den für Willenserklärungen geltenden Grundsätzen vom FG und von der Revisionsinstanz ausgelegt werden kann. Bei

dieser --nach der Verständnismöglichkeit des Empfängers-- vorzunehmenden Auslegung sind zur Bestimmung des in der Rechtsbehelfsschrift genannten Klägers alle dem FG und dem FA bekannten oder vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 146, unter 1.a aa, m.w.N.).

- 23** cc) Nach diesen Maßstäben trifft die Annahme, dass ohne spiegelbildliche Übernahme des fehlerhaften Rubrums der Einspruchsentscheidung ein ehemaliger, durch die streitbefangene Feststellung beschwerter Gesellschafter als Kläger bezeichnet worden wäre, jedenfalls auf die ehemalige, im Streitjahr noch so bezeichnete H-KG (nach späterer Umwandlung in der Rechtsform einer AG) als frühere Kommanditistin der A-KG zu. Diese ist nach dem Vortrag der Bevollmächtigten im Revisionsverfahren nach der Verschmelzung der A-KG auf die B-KG auch noch Kommanditistin der B-KG gewesen. Dies sowie der Umstand, dass das fehlerhafte Rubrum der Klageschrift (nur) eine Personengesellschaft als Klägerin benennt, rechtfertigt die Auslegung, dass jedenfalls die "richtige" Gesellschaft hätte klagen sollen. Soweit hingegen die Komplementär-GmbH der A-KG nach den Feststellungen der Außenprüfung nicht am Vermögen der A-KG beteiligt war, kann diese durch die angefochtene Gewinnfeststellung unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sein (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 09.02.2011 - IV R 37/08, Rz 17, dort bzgl. einer notwendigen Beiladung). Anhaltspunkte für eine Auslegung, dass auch für die (zuletzt) im Streitjahr an der A-KG als weitere Kommanditisten beteiligten, durch die angegriffene Gewinnfeststellung beschwerten natürlichen Personen --davon einige ausweislich des angefochtenen Feststellungsbescheids als nicht näher bezeichnete Erben eines Kommanditisten der A-KG-- hätte Klage erhoben werden sollen, ergeben sich nicht; solche Gesellschafter wären aber noch im Wege einer notwendigen Beiladung nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO am Verfahren zu beteiligen (§ 57 Nr. 3 FGO; dazu B.II.).
- 24** II. Ausgehend von der dargelegten (alleinigen) Klagebefugnis der von der streitbefangenen Gewinnfeststellung betroffenen ehemaligen Gesellschafter der A-KG sind die im Streitjahr neben der H-KG an der A-KG beteiligten Kommanditisten zum Klageverfahren nach § 60 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 2 bzw. Nr. 5 FGO notwendig beizuladen. Soweit nach bisheriger Aktenlage die ehemalige Komplementär-GmbH der A-KG --wie dargelegt-- nicht betroffen sein kann, ist ihre Beiladung entbehrlich. Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar. Die Vorschriften über die notwendige Beiladung regeln eine unverzichtbare Sachentscheidungsvoraussetzung, die vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen ist (z.B. BFH-Urteil vom 12.05.2016 - IV R 27/13, Rz 17, m.w.N.).
- 25** III. § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnet zwar dem BFH die Möglichkeit, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 04.09.2014 - IV R 44/13, Rz 14, m.w.N.). Der Senat übt dieses Ermessen jedoch dahingehend aus, die unterbliebene Beiladung nicht nachzuholen und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Dies ist im Streitfall zweckmäßig und ermessensgerecht. Die betroffenen Gesellschafter der A-KG hatten bisher weder im Einspruchs- noch im Klageverfahren die Möglichkeit, sich zu dem angegriffenen Feststellungsbescheid in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu äußern (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.01.2017 - IV R 5/16, Rz 16 f.; vom 06.06.2019 - IV R 7/16, BFHE 265, 147, BStBl II 2019, 513, Rz 20). Hinzu kommt, dass die Sache auch im Fall einer nachgeholtten Beiladung nicht entscheidungsreif wäre und das Verfahren zur Nachholung weiterer Feststellungen ohnehin an das FG zurückverwiesen werden müsste (vgl. auch BFH-Urteil vom 04.09.2014 - IV R 44/13, Rz 15). Zwar ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass eine stille Gesellschaft vereinbart worden ist (B.III.2.). Auch kann der Senat aufgrund der Feststellungen des FG entscheiden, dass eine typisch stille Beteiligung vorgelegen hat (B.III.3.). Zutreffend hat das FG zudem erkannt, dass es für die Anschaffungskosten der Beteiligung auf den Wert der hingegebenen Forderung ankommt (B.III.4.). Die bisherigen Feststellungen des FG reichen jedoch nicht aus, um beurteilen zu können, ob die aufgrund des Vertragswerks vom August 1995 von der A-KG hingegebene(n) Darlehensforderung(en) mit einem Nennwert von 1.438.303,54 DM zum Zeitpunkt ihrer Hingabe mit einem Wert von 1 DM, mit dem Nennwert oder mit einem zwischen diesen beiden Größen liegenden Wert zu bewerten war(en) und deshalb auch die stille(n) Beteiligung(en) der A-KG an der B-GmbH bei der A-KG zu diesem Wert zu bilanzieren war(en) (B.III.5.).
- 26** 1. Im Folgenden ist der Einfachheit halber nur von "dem/der" Darlehen, Vertrag bzw. stillen Beteiligung die Rede, denn Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist allein die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der A-KG im Streitjahr.
- 27** a) Nach den Feststellungen des FG sind im Rahmen des zwischen der A-KG und der B-GmbH im August 1995 geschlossenen Vertragswerks anknüpfend an die im Jahr 1993 für einzelne ... vereinbarten Darlehen mit Rangrücktritt jeweils zwei weitere, jeweils inhaltsgleiche Vereinbarungen getroffen worden sowohl über das

weitere rechtliche Schicksal der entsprechenden Darlehensschuld (ursprünglich Forderung aus Leistungen für das entsprechende ...) als auch über die Bildung einer stillen Gesellschaft. Feststellungen zu den Verträgen im Einzelnen, insbesondere zur Höhe der betroffenen Darlehen, hat das FG nicht getroffen, sondern nur den Inhalt der beiden im August 1995 getroffenen Vereinbarungen exemplarisch festgestellt. Der Senat geht davon aus, dass der streitige Betrag der Summe der Nennwerte der für "stille Beteiligungen" der A-KG an der B-GmbH eingebrachten Kapitalforderungen abzüglich 1 DM entspricht.

- 28** b) Angefochten ist im Streitfall der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid 1995 für die A-KG vom 15.01.2004 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.02.2007. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (näher z.B. BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 18). Eine solche selbständige Regelung (Feststellung) ist die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns. Nur auf diese wirkt sich im Streitfall die Frage aus, ob die streitbefangene Position in der Bilanz der A-KG zum 31.12.1995 ("stille Beteiligung") statt zum Buchwert der hierfür hingegebenen Darlehensforderungen (1 DM) zu deren Nennwert (1.438.303,54 DM) zu bewerten ist. Auf die Frage, auf wie viele und welche Beträge sich die einzelnen Darlehen bzw. stillen Beteiligungen verteilen und ob hierfür jeweils gesonderte Bilanzposten anzusetzen wären, kommt es hingegen nicht an.
- 29** c) Nachdem über den Nennwert der insgesamt betroffenen Darlehen kein Streit besteht (1.438.303,54 DM) und damit auch nicht über die Höhe der streitigen Gewinnauswirkung der Bilanzierung einer "stillen Beteiligung" der A-KG an der B-GmbH zum 31.12.1995, wirkt es sich deshalb im Streitfall nicht aus, dass das FG die Zahl der Verträge und betroffenen Darlehenssummen je ... nicht aufgeklärt hat. Deshalb ist im Folgenden der Einfachheit halber nur im Singular von "dem/der" Darlehen, Vertrag bzw. stillen Beteiligung die Rede.
- 30** 2. Die Würdigung des FG, dass im Streitfall eine stille Beteiligung der A-KG an der B-GmbH und kein partiarisches Darlehen vereinbart worden ist, ist --anders als die Klägerin meint-- revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 31** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehört die Auslegung von Verträgen zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist (z.B. BFH-Urteil vom 19.08.2015 - X R 30/12, Rz 38, m.w.N.). Ist dies der Fall, so ist die tatrichterliche Würdigung sogar dann revisionsrechtlich bindend, wenn ein abweichendes Verständnis gleichermaßen möglich oder sogar naheliegend ist (z.B. BFH-Urteil vom 19.10.2005 - I R 48/04, BFHE 211, 524, BStBl II 2006, 334, unter II.3.a, m.w.N.). Zu den genannten Auslegungsgrundsätzen gehören bei der Auslegung von Verträgen auch die vollständige Erfassung des Vertragstextes und --darauf fußend-- die Einbeziehung der systematischen Stellung der zu betrachtenden Regelungen im jeweiligen Gesamtzusammenhang (BFH-Urteil vom 19.08.2015 - X R 30/12, Rz 38, m.w.N.). Diese Grundsätze gelten auch für die Frage, ob die zu beurteilende Vereinbarung wirtschaftlich auf eine stille Beteiligung oder auf eine (partiarische) Darlehensgewährung gerichtet ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 524, BStBl II 2006, 334, unter II.3.).
- 32** b) Die Würdigung des FG, dass sich die A-KG im Rahmen des Vertragswerks vom August 1995 still an der B-GmbH beteiligt habe, ist jedenfalls möglich.
- 33** aa) Kennzeichnend für Begriff und Wesen eines partiarischen Rechtsverhältnisses ist, dass die Vergütung nicht --oder nicht nur-- in einem festen periodischen Betrag besteht, sondern in einem Anteil an dem vom Darlehensempfänger erwirtschafteten Erfolg (BFH-Urteil vom 22.06.2010 - I R 78/09, Rz 17, m.w.N.). Dabei muss sich die für das partiarische Darlehen charakteristische Erfolgsbeteiligung nicht unbedingt auf den Gewinn oder Umsatz des gesamten Unternehmens des Darlehensnehmers beziehen, sondern diese kann sich auch auf ein bestimmtes Geschäft --insbesondere jenes, zu dessen Finanzierung das Darlehen gewährt wurde-- beschränken (BFH-Urteil vom 22.06.2010 - I R 78/09, Rz 19). Eine Verlustbeteiligung des Darlehensgebers ist dem partiarischen Darlehen hingegen fremd. Auch ein gemeinsamer Zweck (§ 705 BGB) fehlt beim partiarischen Darlehen (BFH-Urteil vom 10.02.1978 - III R 115/76, BFHE 124, 374, BStBl II 1978, 256, unter 1.b).
- 34** bb) Die stille Gesellschaft ist eine Gesellschaft i.S. von § 705 BGB. Die Beteiligten müssen sich daher zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks zusammengeschlossen haben (z.B. Mock in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 230 HGB Rz 2). Insoweit kommt es darauf an, ob die schuldrechtlichen Beziehungen der Vertragsparteien ein gesellschaftsrechtliches Element in sich tragen, oder ob diese ohne jeden gemeinsamen Zweck lediglich ihre eigenen Interessen verfolgen und ihre Beziehungen zueinander ausschließlich durch die Verschiedenheit ihrer

eigenen Interessen bestimmt werden (z.B. BFH-Urteile vom 25.03.1992 - I R 41/91, BFHE 168, 239, BStBl II 1992, 889, unter II.5.; vom 22.07.1997 - VIII R 57/95, BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755, unter II.1.a bb; vom 06.03.2003 - XI R 24/02, BFHE 202, 137, BStBl II 2003, 656, unter II.1.b; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 10.10.1994 - II ZR 32/94, BGHZ 127, 176, unter 1.). Auch ein stilles Gesellschaftsverhältnis i.S. von § 230 Abs. 1 HGB setzt die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks voraus (BGH-Urteil vom 18.09.2012 - II ZR 50/11, unter II.1.a aa, m.w.N.). Eine solche stille Gesellschaft ist nach § 230 Abs. 1 HGB dadurch gekennzeichnet, dass sich jemand am Handelsgewerbe eines Anderen durch eine Einlage beteiligt, die in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergeht. Ob im Einzelfall eine "stille Gesellschaft" im Sinne dieser Vorschrift vorliegt, ist anhand eines Vergleichs zwischen den konkret getroffenen Vereinbarungen und dem in §§ 230 ff. HGB beschriebenen Regelstatut der stillen Gesellschaft zu beantworten (BFH-Urteil in BFHE 211, 524, BStBl II 2006, 334, unter II.3.a).

- 35** cc) Die Bezeichnung des Vertragsverhältnisses durch die Vertragsparteien ist für dessen steuerrechtliche Beurteilung nicht maßgebend, wenn sie im Widerspruch zu dem dahinterstehenden Rechtsfolgwillen steht (BFH-Urteil in BFHE 211, 524, BStBl II 2006, 334, unter II.3.c). Das ist dann der Fall, wenn der Vertrag zwar seinem Wortlaut nach ein partiarisches Rechtsverhältnis begründet, nach seinem wirtschaftlichen Gehalt aber auf die Begründung einer Beteiligung gerichtet ist oder umgekehrt. Maßgeblich ist stets, was die Vertragsparteien wirtschaftlich gewollt haben und ob dieser --unter Heranziehung aller Umstände zu ermittelnde (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 168, 239, BStBl II 1992, 889, unter II.5.)-- Vertragswille dem objektiven Rechtsbild der (stillen) Gesellschaft entspricht (BFH-Urteil in BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755, unter II.1.a bb).
- 36** dd) Nach diesen Abgrenzungsmaßstäben ist das FG --hier auch im Einklang mit der Bezeichnung als "Vertrag zur Bildung einer stillen Gesellschaft"-- jedenfalls nachvollziehbar davon ausgegangen, dass zwischen der A-KG und der B-GmbH eine stille Gesellschaft vereinbart worden ist. Tragend ist bereits, dass das FG die Beteiligung der A-KG am Verlust der B-GmbH im Rahmen der Berechnung eines Auseinandersetzungsguthabens (§ 13 Abs. 1 des "Vertrag[s] zur Bildung einer stillen Gesellschaft") als eine einem partiarischen Darlehen fremde Regelung gewürdigt hat. Jedenfalls möglich ist aber auch die Würdigung des FG, dass die Vertragsparteien einen gemeinsamen Zweck dergestalt verfolgt haben, das ..., in das beide Parteien wirtschaftlich eingebunden waren, mit der Umwandlung des Darlehens in eine stille Beteiligung auch für die Zukunft zu erhalten. Dass die B-GmbH ein Handelsgewerbe betrieben hat, an dem eine stille Beteiligung i.S. des § 230 Abs. 1 HGB möglich ist, ist nicht Voraussetzung für die Vereinbarung einer stillen Gesellschaft; insoweit ist --anders als die Klägerin meint-- nicht maßgebend, ob es sich bei der B-GmbH im Streitjahr um ein "Non-Profit-Unternehmen" gehandelt hat. Gleichwohl ergibt sich ein Handelsgewerbe im Streitfall --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- aus § 6 Abs. 1 HGB i.V.m. § 13 Abs. 3 GmbHG. Naheliegender ist schließlich auch die vom FG vorgenommene Würdigung der im "Vertrag zur Bildung einer stillen Gesellschaft" geregelten Verpflichtung des stillen Gesellschafters zu einer Einlage in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts (vgl. § 230 Abs. 1 HGB; § 2 des Vertrags), seiner Gewinnbeteiligung (vgl. § 231 Abs. 2 HGB; § 8 des Vertrags) sowie seiner Einsichts- und Kontrollrechte (vgl. § 233 HGB; §§ 5 und 11 des Vertrags) als Elemente eines Gesellschaftsverhältnisses. Weiterhin hat das FG zu Recht das Zustimmungsrecht der stillen Gesellschafter nach § 4 Abs. 2 Satz 3 des Vertrags als einem partiarischen Darlehen fremde Regelung gewürdigt.
- 37** ee) Deshalb kann der Ansatz des streitbefangenen Bilanzpostens mit einem Wert von 1.438.303,54 DM nicht schon --wie die Klägerin wohl meint-- mit der Begründung verneint werden, dass das ursprünglich vereinbarte und nach einer Teilwertabschreibung zum 31.12.1993 mit einem Buchwert von 1 DM angesetzte Darlehen lediglich in ein partiarisches Darlehen umgewandelt worden sei und deshalb keine als Tausch zu behandelnde Ersetzung des Darlehens durch die Beteiligung an einer stillen Gesellschaft vorgelegen habe. Vielmehr sind im Streitfall Anschaffungskosten für ein neues Wirtschaftsgut anzusetzen (dazu nachfolgend B.III.4.).
- 38** 3. Bei der streitbefangenen Beteiligung handelt es sich um eine typisch stille, also keine mitunternehmerische Beteiligung.
- 39** a) Das FG hat nicht geprüft, ob es sich bei der stillen Beteiligung um eine typisch stille oder um eine atypisch stille, i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mitunternehmerische (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.07.2010 - IV R 100/06, Rz 34, m.w.N.) Beteiligung gehandelt hat. Diese Unterscheidung ist zwar nicht von Bedeutung für die Frage der Qualifizierung der Einkünfte in dem angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid 1995, da die entsprechende --selbständige (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 18)-- Feststellung nicht angefochten und deshalb bestandskräftig ist. Außerdem hat die A-KG die Beteiligung --wie zwischen den Beteiligten unstrittig ist-- in ihrem Betriebsvermögen gehalten; insoweit werden auch im Rahmen einer typisch stillen Beteiligung gewerbliche Einkünfte erzielt (§ 20 Abs. 8 EStG heutiger Fassung). Die Unterscheidung ist aber von Bedeutung für die Frage, wie die stille Beteiligung der A-KG in deren Bilanz zum 31.12.1995 zu behandeln ist.

- 40 aa) Handelte es sich um eine atypisch stille Gesellschaft, so stellte sich die Frage, ob eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Sinne des im Streitjahr noch gültigen sog. Mitunternehmer-Erlasses (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20.12.1977 - IV B 2-S 2241-231/77, BStBl I 1978, 8, Rz 57) bzw. heute i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zum Buchwert auch dadurch vorgenommen werden kann, dass ein Wirtschaftsgut --mit Rechtsträgerwechsel-- vom stillen Gesellschafter auf den Inhaber des Handelsgewerbes zur Aufnahme in das der Mitunternehmerschaft gewidmete Vermögen --die atypisch stille Gesellschaft hat kein Gesamthandsvermögen-- übertragen wird (offengelassen in BFH-Urteil vom 18.06.2015 - IV R 5/12, BFHE 250, 121, BStBl II 2015, 935, Rz 52; für eine entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf die atypisch stille Gesellschaft BMF-Schreiben vom 08.12.2011 - IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl I 2011, 1279, Rz 9; Levedag in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl., 22.107), und ob der Buchwert eines im Lauf des Wirtschaftsjahrs übertragenen Wirtschaftsguts aus der Eröffnungsbilanz planmäßig fortzuentwickeln ist oder eine Wertaufholung aus Anlass der Übertragung in Betracht kommt. Wäre die Frage im Streitfall dahin zu beantworten, dass die Übertragung der streitbefangenen Forderung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum Buchwert von 1 DM zu erfolgen hat, so hätte die Revision schon deshalb Erfolg. Die nach der sog. Spiegelbildmethode in der Bilanz der A-KG anzusetzende Beteiligung an der stillen Gesellschaft hat hingegen für die steuerliche Gewinnermittlung bei der A-KG keine eigenständige Bedeutung, weil für die atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft eine eigenständige Gewinnermittlung durchzuführen ist und der Anteil am Gewinn der Personengesellschaft dem Teilhaber außerhalb der eigenen Steuerbilanz zugerechnet wird (vgl. BFH-Urteile vom 22.01.1981 - IV R 160/76, BFHE 132, 538, BStBl II 1981, 427, unter 1.; vom 04.03.2009 - I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953, unter II.4.c aa).
- 41 bb) Handelt es sich hingegen um eine typisch stille Gesellschaft, so erwirbt der stille Gesellschafter einen schuldrechtlichen Anspruch auf Auszahlung seines vereinbarten Gewinnanteils und --bei Beendigung der Gesellschaft-- auf Rückzahlung des Auseinandersetzungsguthabens, weil Träger des Gesellschaftsvermögens allein der Inhaber des Handelsgeschäfts ist (BFH-Urteil vom 23.02.2000 - VIII R 40/98, BFHE 192, 490, BStBl II 2001, 24, unter II.2.b aa). Deshalb geht der BFH davon aus, dass die typisch stille Beteiligung trotz ihres gesellschaftsrechtlichen Charakters "wie eine Kapitalforderung" zu behandeln ist (BFH-Urteil vom 27.03.2012 - I R 62/08, BFHE 236, 543, BStBl II 2012, 745, Rz 13, m.w.N.), wobei hier offenbleiben kann, ob diese in der Bilanz des stillen Gesellschafters als forderungsähnliche sonstige Ausleihung im Anlagevermögen (BFH-Urteil in BFHE 236, 543, BStBl II 2012, 745, Rz 13) oder als Forderung im Umlaufvermögen auszuweisen ist (Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 740 "Stille Beteiligung").
- 42 b) Ein stiller Gesellschafter kann Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein (hierzu und zum Folgenden z.B. BFH-Urteile vom 31.05.2012 - IV R 40/09, Rz 19, m.w.N.; vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 19 ff.). Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass der Beteiligte Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Mitunternehmerinitiative bedeutet dabei Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen 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 einschließlich des Geschäftswerts vermittelt. Erfüllt der stille Gesellschafter diese Voraussetzungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (sog. atypisch stille Gesellschaft), besteht zwischen ihm und dem Inhaber des Handelsgewerbes eine Mitunternehmerschaft. Trägt ein stiller Gesellschafter ein dem Bild eines Kommanditisten entsprechendes Risiko, d.h. ist er neben einer Gewinnbeteiligung und einer auf seine Einlage beschränkten Verlustbeteiligung im Falle des Ausscheidens und der Liquidation an den stillen Reserven des Betriebsvermögens einschließlich des Zuwachses an dem Firmenwert beteiligt, so steht seiner Mitunternehmerstellung nicht von vornherein entgegen, dass seine Initiativrechte auf die des § 233 HGB beschränkt sind, die denen des § 166 HGB im Kern entsprechen (BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 10/17, Rz 36, m.w.N.).
- 43 c) Nach diesen Maßstäben liegt im Streitfall keine Mitunternehmerschaft vor. Es ist bereits zweifelhaft, ob die A-KG Mitunternehmerinitiative ausüben konnte. Denn nach § 4 des "Vertrag[s] zur Bildung einer stillen Gesellschaft" ist allein die B-GmbH zur Vertretung und Geschäftsführung im Außenverhältnis berechtigt und verpflichtet. Diese bedarf auch dann keiner Zustimmung des stillen Gesellschafters, wenn sie Geschäfte eingetht oder durchführt, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen. Dies gilt auch für Änderungen der Satzung des Unter derartigen Umständen kommt nur eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative in Betracht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 24). Außerdem ist nach § 5 des Vertrags dem stillen Gesellschafter innerhalb von vier Wochen nach Feststellung der Jahresabschluss für das vorangegangene Geschäftsjahr unaufgefordert zu übersenden. Soweit ein Prüfungsbericht erstattet ist, kann ihn der stille

Gesellschafter bzw. an seiner Stelle --sofern er gebildet worden ist-- der Beirat einsehen. § 233 Abs. 1 HGB gewährt dem stillen Gesellschafter jedoch neben dem Recht, die abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses zu verlangen, auch das Recht, dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen. Dieses Einsichtsrecht bezieht sich auf die Originale der Geschäftsunterlagen (z.B. Harbarth in Großkomm HGB, 5. Aufl., § 233 Rz 10, m.w.N.). Ein solches eigenständiges Prüfungsrecht ist dem "Vertrag zur Bildung einer stillen Gesellschaft" jedoch nicht zu entnehmen; es wird auch nicht durch das Recht vermittelt, einen eventuell erstatteten Prüfungsbericht einzusehen. Jedenfalls hat die A-KG kein ausreichendes Mitunternehmerrisiko getragen, denn ihre Beteiligung an den stillen Reserven einschließlich des Geschäftswerts (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 22) ist nicht ersichtlich. Der "Vertrag zur Bildung einer stillen Gesellschaft" schweigt insbesondere unter § 13 "Auseinandersetzungsguthaben" zur Beteiligung eines stillen Gesellschafters an den stillen Reserven der B-GmbH einschließlich des Zuwachses an dem Firmenwert.

- 44** 4. Mit der Maßgabe, dass es sich im Streitfall um eine typisch stille Beteiligung handelt, ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass für die im Betriebsvermögen gehaltene "stille Beteiligung" der A-KG in deren Bilanz zum 31.12.1995 ein Aktivposten anzusetzen ist, der mit den Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB) zu bewerten ist. Ferner ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass für die Bemessung dieser Anschaffungskosten schon vor Geltung der Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts (hier Darlehensforderung als Einlage) im Zeitpunkt der Einlage maßgebend ist.
- 45** a) In der Bilanz der A-KG zum 31.12.1995 ist nicht mehr die bislang mit 1 DM bewertete Darlehensforderung gegen die B-GmbH zu bilanzieren. Bei Einlage einer gegen den Inhaber des Handelsgeschäfts gerichteten Darlehensforderung in eine stille Gesellschaft geht diese Forderung in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts über; es gibt kein gemeinschaftliches Gesellschaftsvermögen der stillen Gesellschaft (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 192, 490, BStBl II 2001, 24, unter II.2.b aa; in BFHE 236, 543, BStBl II 2012, 745, Rz 13; Jung in Blaurock, a.a.O., 7.6 und 7.63). Die Forderung ist damit nicht mehr existent, denn ein Schuldverhältnis erlischt regelmäßig auch dann, wenn sich Forderung und Schuld in einer Person vereinen (Konfusion; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, unter II.2.b aa (1), m.w.N.; BGH-Urteil vom 23.04.2009 - IX ZR 19/08, unter II.2.b bb, m.w.N.).
- 46** b) Bei einem bilanzierenden typisch stillen Gesellschafter ist --wie oben (B.III.3.a bb) bereits ausgeführt-- dessen stille Beteiligung trotz ihres gesellschaftsrechtlichen Charakters "wie eine Kapitalforderung" zu behandeln. Wird zur Erbringung der Einlage in eine stille Gesellschaft eine Darlehensforderung gegenüber einer Kapitalgesellschaft als Inhaberin des Handelsgewerbes abgetreten, so handelt es sich um einen tauschähnlichen Vorgang, bei dem eine Forderung für die stille Beteiligung hingegeben wird. Insoweit ist der Vorgang nicht anders zu beurteilen als eine (offene) Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten, was ebenfalls als tauschähnlicher Vorgang angesehen wird (BFH-Urteile vom 12.12.2012 - I R 28/11, BFHE 240, 22, BStBl II 2017, 1265, Rz 32; vom 12.04.2017 - I R 36/15, Rz 15). Dabei ist es --wie FA und FG es zutreffend gesehen haben-- steuerrechtlich nicht von Bedeutung, ob es sich bürgerlich-rechtlich um einen Tausch (§ 480 BGB) oder um eine Leistung an Erfüllung statt (§ 364 BGB) handelt (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.1960 - I 175/60 U, BFHE 71, 649, BStBl III 1960, 492, unter a).
- 47** c) Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG andere als die in Nr. 1 der Vorschrift bezeichneten Wirtschaftsgüter (u.a. Beteiligungen) regelmäßig mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (z.B. BFH-Urteile vom 12.02.2015 - IV R 29/12, BFHE 249, 177, BStBl II 2017, 668, Rz 16; vom 22.05.2019 - XI R 44/17, BFHE 265, 124, Rz 15). Dieser handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im EStG auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 265, 124, Rz 16, m.w.N.). Bei einem Tausch bemessen sich die Anschaffungskosten des erlangten Wirtschaftsguts --hier der stillen Beteiligung-- nach ständiger Rechtsprechung des BFH nach dem gemeinen Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter --hier der Darlehensforderung gegen die B-GmbH-- (z.B. BFH-Urteile vom 27.05.1970 - IV R 222/69, BFHE 99, 474, BStBl II 1970, 743; vom 14.12.1982 - VIII R 53/81, BFHE 137, 339, BStBl II 1983, 303; vom 25.01.1984 - I R 183/81, BFHE 140, 538, BStBl II 1984, 422; vom 27.03.2007 - VIII R 28/04, BFHE 217, 460, BStBl II 2007, 699, unter II.2.d; vom 04.03.2009 - I R 32/08, BFHE 224, 410, BStBl II 2012, 341, unter II.2.d). Diese jetzt in § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG enthaltene (Bewertungs-)Regelung galt folglich schon vor Einführung des § 6 Abs. 6 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 --BGBl I 1999, 402-- (BFH-Urteil vom 06.12.2017 - VI R 68/15, BFHE 260, 264, BStBl II 2019, 128, Rz 20), also auch bereits im Streitjahr. Der gemeine Wert eines

Wirtschaftsguts bestimmt sich in Ermangelung einer eigenständigen Definition im EStG gemäß § 1 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) nach § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG. Danach wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen, nicht aber ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (§ 9 Abs. 2 Sätze 2 und 3 BewG; BFH-Urteil vom 12.04.2017 - I R 36/15, Rz 18). Die von der Rechtsprechung aufgestellten Teilwertvermutungen, wonach sich im Zeitpunkt des Erwerbs eines Wirtschaftsguts die Anschaffungskosten mit dem Teilwert decken (z.B. BFH-Urteile vom 28.06.2001 - IV R 40/97, BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717, unter 4.; vom 17.08.2017 - IV R 3/14, BFHE 259, 111, Rz 22) gelten folglich für die "eingetauschte" stille Beteiligung nicht. Maßgeblicher Bewertungszeitpunkt ist --wie es das FG zutreffend gesehen hat-- der Zeitpunkt der Einbringung des Wirtschaftsguts im Rahmen des tauschähnlichen Vorgangs, hier der Übergang der streitbefangenen Darlehensforderung in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes.

- 48** 5. Ob die Anschaffungskosten des streitbefangenen Wirtschaftsguts ("stille Beteiligung") mit dem Nennwert der eingelegten Kapitalforderung, mit deren seit dem 31.12.1993 angesetzten Buchwert oder einem zwischen beiden Werten liegenden Wert zu bewerten sind, lässt sich jedoch nach den bisherigen Feststellungen des FG nicht zuverlässig beurteilen.
- 49** a) Bei Geldforderungen kann ein unter dem Nennbetrag liegender gemeiner Wert --ebenso wie bei der Ermittlung ihres Teilwerts-- im Allgemeinen nur im Wege der Schätzung ermittelt werden. Dabei kommt dem Ermessen des Kaufmanns besondere Bedeutung zu (vgl. BFH-Urteil vom 20.08.2003 - I R 49/02, BFHE 203, 319, BStBl II 2003, 941, unter II.2., m.w.N.). Eine solche Bindung an die Schätzung des Kaufmanns setzt aber voraus, dass die Schätzung auf der erkennbaren und nachvollziehbaren Auswertung aller für den Kaufmann verfügbaren Tatsachen beruht, und diese Tatsachen einen Schluss auf den geschätzten Wert zulassen (BFH-Urteil vom 21.10.2010 - IV R 21/07, BFHE 231, 198, BStBl II 2010, 481, Rz 44). Soweit das FG nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 AO zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen befugt ist, gehört diese zu den tatsächlichen Feststellungen, an die der BFH als Revisionsinstanz grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Die Bindung des BFH entfällt erst, wenn das FG bei der Schätzung gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, allgemeine Erfahrungssätze oder gegen die Denkgesetze verstoßen hat (z.B. BFH-Beschluss vom 05.12.2007 - X B 4/07, BFH/NV 2008, 587, unter 1.c, m.w.N.).
- 50** b) Inwieweit im Streitfall eine Bindung an die Bewertung der A-KG bestand und das FG schätzen durfte und wenn ja, ob die Tatsachenwürdigung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist, vermag der Senat aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht zu beurteilen.
- 51** aa) Das angefochtene Urteil erweist sich als fehlerhaft, soweit das FG sich maßgeblich auf die durch das Vertragswerk vom August 1995 erst geschaffenen Verhältnisse und die erwartete wirtschaftliche Entwicklung der B-GmbH ab dem Jahr 1995 gestützt hat. Denn der gemeine Wert der eingebrachten Darlehensforderung im Zeitpunkt ihrer Einlage ist --schon ungeachtet dessen, dass die eingebrachte Forderung durch Konfusion untergeht-- nicht davon abhängig, inwieweit durch das neue Vertragswerk für die Zukunft geänderte Verhältnisse geschaffen wurden, nach denen wieder mit einer Werthaltigkeit der Forderung zu rechnen war. Damit käme es zu einer Rückbeziehung künftiger Verhältnisse auf den Zeitpunkt der Einlage, die zu diesem Zeitpunkt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung der streitbefangenen Darlehensforderung an Dritte --nach der diese Forderung nicht mehr für eine Einlage in eine stille Gesellschaft zur Verfügung stünde-- nicht berücksichtigt worden wären. Insoweit würde --wie es die Klägerin im Ergebnis zutreffend sieht-- faktisch an das erlangte und nicht an das hingegebene Wirtschaftsgut angeknüpft. Entgegen den genannten Bewertungsmaßstäben würde hierdurch der Buchwert der stillen Beteiligung unter Umständen um den vollen Nennwert der Forderung erhöht, auch wenn deren gemeiner Wert unter deren Nennwert liegt (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 140, 538, BStBl II 1984, 422).
- 52** bb) Es kommt daher im Streitfall maßgeblich auf die Verhältnisse in den Jahren 1993 und 1994 an. Die bisherigen Feststellungen des FG erlauben indes keine Prüfung, ob die von der A-KG vorgenommene Teilwertabschreibung der Darlehensforderung auf 1 DM zu Recht erfolgt ist und inwieweit die dabei zugrunde gelegten Verhältnisse bis zum Zeitpunkt der Einlage der Forderung fortgewirkt haben. Allein aus dem Umstand, dass das FA die Teilwertabschreibung der A-KG nicht beanstandet hat, lässt sich solches nicht herleiten. Die Feststellungen des FG zur Ergebnisentwicklung bei der B-GmbH in den Jahren 1994 und 1995 allein sind nicht aussagekräftig genug, um davon ausgehen zu können, dass die Teilwertabschreibung keine Grundlage mehr gehabt hätte.
- 53** cc) Im Übrigen ist kein Rückschluss auf den gemeinen Wert der Forderung aus dem "Vertrag zur Bildung einer stillen Gesellschaft" möglich.
- 54** (1) Nachdem die Darlehensforderung durch Konfusion untergegangen ist, liegt keine Situation der Veräußerung vor,

aus der Rückschlüsse auf den gemeinen Wert der Forderung bei deren Einbringung möglich wären. Im Ergebnis wollten die Vertragsparteien ihrem Verhältnis nicht mehr die ursprüngliche Darlehensforderung zugrunde legen, sondern eine stille Beteiligung.

- 55** (2) Auch aus der Bewertung der Einlage im "Vertrag zur Bildung einer stillen Gesellschaft" lässt sich der gemeine Wert der Forderung zum Zeitpunkt der Einlage nicht herleiten. Dort geht es um die Bildung von Maßstäben für eine Gewinnbeteiligung und das Auseinandersetzungsguthaben des stillen Gesellschafters. Da es dabei nicht um eine Außenhaftung des stillen Gesellschafters geht, sind die Gesellschafter einer stillen Gesellschaft in ihrer Bewertung der Einlage weitgehend frei (näher BFH-Urteil in BFHE 192, 490, BStBl II 2001, 24, unter II.2.b aa, m.w.N.). Wenn nach dem Gesellschaftsvertrag also der Eindruck entsteht, als sei die eingebrachte Forderung mit ihrem Nennbetrag "werthaltig", so besagt dies nichts für die Bewertung der eingebrachten Forderung mit ihrem gemeinen Wert. Auch soweit die eingelegte Forderung auf einem unveränderlichen Einlagekonto verbucht worden ist, folgt daraus nichts anderes, weil erst bei einer Auseinandersetzung zu berücksichtigen ist, dass der stille Gesellschafter eine Vermögenseinlage geleistet hat.
- 56** c) Das FG wird deshalb die entsprechenden Feststellungen nachzuholen haben. Auf die von der Klägerin erhobene Verfahrensrüge einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht kommt es --auch soweit nach Maßgabe des in der mündlichen Verhandlung gestellten förmlichen Beweisantrags kein Rügeverzicht eingetreten ist-- nicht mehr an.
- 57** IV. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de