

---

**Datum:** 20.06.2007  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 2. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 2 K 6576/04 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2007:0620.2K6576.04F.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der Kosten der Beigeladenen, die diese selbst tragen, werden der Klägerin auferlegt.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob für die Jahre 1996 bis 1999 die an die geschäftsführenden Gesellschafter gezahlten Tätigkeitsvergütungen und Zinsen als Sonderbetriebseinnahmen oder als Gewinnvorab zu beurteilen sind, und – auch für das Jahr 2000 – ob und in welchem Umfang § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) Anwendung findet. 2

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren Gegenstand der Betrieb eines F-Haupthändlergeschäfts ist. Komplementärin ist die Firma T GmbH (im Folgenden: GmbH), Kommanditisten sind die Geschäftsführer der GmbH, und zwar M (im Folgenden: M) mit einer Kommanditeinlage von 65.000 DM (= 33.233,97 €) und C (im Folgenden: C) mit einer Kommanditeinlage von 35.000 DM (= 17.895,22 €). § 11 des Kommanditgesellschaftsvertrages vom ....1975, der nach dem Tod des bisherigen persönlich haftenden Gesellschafters K geschlossen wurde, enthält die folgende Regelung zur Verteilung von Gewinn und Verlust: 3

„Vor Feststellung des Jahresertrages sind die Kosten des oder der Geschäftsführer, weiter die bei der persönlich haftenden Gesellschafterin unmittelbar mit der Geschäftsführung anfallenden Auslagen sowie die den Gesellschaftern auf Kommanditeinlagen und Darlehenskonten zustehenden Zinsen über Aufwand zu buchen. 4

5

Die Kommanditeinlagen und Gesellschafterdarlehen werden mit jährlich 6% verzinst. Bemessungsgrundlage für die Verzinsung ist der Stand der Konten zu Beginn eines jeden Geschäftsjahres...

Der sich unter Berücksichtigung der vorstehenden Absätze ergebende Jahresertrag wird auf die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Kommanditeinlagen verteilt. Gewinnanteile werden auf Darlehenskonten der Gesellschafter gutgeschrieben. Verluste mindern die Kommanditeinlagen. Danach anfallende Gewinnanteile sind zunächst zur Wiederauffüllung der Kommanditeinlagen zu verwenden. 6

An einem Verlust der Gesellschaft nehmen die Kommanditisten nur bis zur Höhe ihrer Einlagen teil. Sie sind zu Nachschüssen nicht verpflichtet. 7

Außerdem sieht § 12 dieses Vertrages vor, dass die Gesellschafter berechtigt sind, auf den zu erwartenden Jahresgewinn Entnahmen zur Bestreitung der persönlichen Steuern vorzunehmen, soweit diese auf die Beteiligung an der Gesellschaft (Klägerin) zurückzuführen sind. Weitere Entnahmen werden von der Gesellschafterversammlung festgelegt. Die Entnahmen sind von den Darlehenskonten der Gesellschafter abzubuchen. 8

Nach § 14 des Vertrages findet im Laufe des ersten Kalenderhalbjahres eine ordentliche Gesellschafterversammlung statt... Der Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung unterliegen: ... 9

h) Änderung des Gesellschaftsvertrages. 10

Wegen der weiteren Einzelheiten des Vertrages wird auf dessen Inhalt Bezug genommen. 11

Ursprünglich waren an dem Vertrag noch weitere Kommanditisten (B, geb. ..., V, G und S) beteiligt, welche in den nachfolgenden Jahren ausgeschieden sind, zuletzt G mit Wirkung vom 31.12.1995. 12

M und C schlossen jeweils mit der GmbH einen Gesellschafter-Geschäftsführer-Vertrag ab. Nach § 7 des mit M vereinbarten Vertrages vom ....1975 sowie nach § 7 des mit C abgeschlossenen Vertrages vom ....1992 erhält der Geschäftsführer M ein festes Monatsgehalt von 3.500 DM und der Geschäftsführer C ein festes Monatsgehalt von 6.000 DM, wobei beide Gehälter am jeweiligen Monatsletzten zu zahlen sind. Beide sind an die Entwicklung der Gehälter nach dem für die Gesellschaft bzw. für die Branche maßgeblichen Tarifvertrag gekoppelt. M steht darüber hinaus eine feste Tantieme von 9.000 DM sowie eine bewegliche Tantieme pro Jahr zu, welche sich im Einzelnen nach § 7 des Vertrages berechnet. Außerdem sind den Geschäftsführern ihre Reisespesen nach dem jeweils steuerlich zulässigen Höchstsätzen zu ersetzen. Sie haben zudem Anspruch auf kostenfreie Benutzung eines gesellschaftseigenen Kraftwagens angemessenen Typs, der auch privat genutzt werden darf, sowie auf übliche, insbesondere betriebsübliche Nebenleistungen, wie Gratifikationen, auf Benutzung des Telefons der Gesellschaft und Bezug von Waren und Dienstleistungen zu den Bedingungen, welche regelmäßig den Arbeitnehmern eingeräumt werden. Ferner stehen ihnen jährlich 25 Arbeitstage bezahlten Urlaub zu (§§ 8 bis 10 des jeweiligen Vertrages). Vertragsänderungen bedürfen der Schriftform sowie der ausdrücklichen Einwilligung der Gesellschafterversammlung (§ 12 des Vertrages). 13

Nach den Zusätzen vom ....1996 und ....1996 zu beiden Geschäftsführerverträgen ist es den Geschäftsführern gestattet, das Mobiltelefon jederzeit auch privat zu nutzen, ferner steht den Geschäftsführern im Krankheitsfall die Entgeltfortzahlung in Höhe von 100% des 14

Arbeitsentgeltes zu (statt für die Dauer von drei Monaten nach den ursprünglichen Verträgen).

Die Klägerin reichte für die Streitjahre beim Beklagten Feststellungserklärungen nebst Jahresabschlüsse ein. Während für die Streitjahre 1996 bis 1999 die Tätigkeitsvergütungen nebst Zinsen in den Anlagen zur Feststellungserklärung („Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns“, Gewinnermittlung 19...) den Gewinnanteilen zugerechnet wurden, behandelte die Klägerin für das nachfolgende Jahr 2000 im Dezember 2001 die Vergütungen als Sondervergütungen. In den Erläuterungen zum Jahresabschluss wird hierzu ausgeführt:

15

„Die Vorjahresverluste wurden zu Gunsten der Darlehenskonten der Gesellschafter in Verlustkonten der Kommanditisten umgegliedert. Sie umfassen neben dem Vorjahresfehlbetrag ... auch die Vergütungen an die Gesellschafter, die im Vorjahr entgegen der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung nur im Rahmen der Gewinnverteilung berücksichtigt waren“.

16

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Feststellungserklärungen einschließlich der Anlagen und Jahresabschlüsse hingewiesen.

17

Der Beklagte stellte für die Streitjahre 1996 bis 2000 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gesondert und einheitlich fest.

18

Im Jahr 2003 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 2000 statt. Der Betriebsprüfer war der Ansicht, dass nach § 11 des Gesellschaftsvertrages vom ....1975 und den separaten schuldrechtlichen Vereinbarungen mit den Geschäftsführern die Tätigkeitsvergütungen sowie Zinsen für die Gesellschafterkonten für die Jahre 1996 bis 1999 als handelsrechtlicher Aufwand in Form von Sondervergütungen und nicht als Vorabvergütungen im Rahmen der Gewinnverteilung zu behandeln seien. Die Verteilung des Restgewinns erfolge im Verhältnis der Kommanditeinlagen, wobei auf den Darlehenskonten der Gesellschafter nur Gewinnanteile, Entnahmen und Einlagen, nicht jedoch Verlustanteile zu buchen seien. Verlustanteile seien auf einem separaten Verlustausgleichskonto zu erfassen und nur mit späteren Gewinnen zu verrechnen. Zu Nachschüssen seien die Kommanditisten nicht verpflichtet. Bei den für die Gesellschafter geführten Darlehenskonten handele es sich in der Gesamthandsbilanz mithin nicht um Eigenkapital, so dass diese Konten bei der Ermittlung des nach § 15a EStG ausgleichsfähigen Verlustes nicht zu berücksichtigen seien. Wegen der weiteren Einzelheiten, insbesondere zur Höhe der Beträge, wird auf Tz. 2.9 bis 2.9.5 des Betriebsprüfungsberichts vom 09.05.2003 und Anlage 8 zum Bericht Bezug genommen.

19

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung für die Streitjahre 1996 bis 2000 änderte der Beklagte die Feststellungen mit Bescheiden vom 11.09.2003.

20

Gegen diese Änderungsbescheide legte die Klägerin Einspruch ein, mit dem sie geltend machte, die Gewinnermittlungen und -verteilungen seien entsprechend dem konkludent geänderten Gesellschaftsvertrag vorzunehmen, wobei die Tätigkeitsvergütungen an die geschäftsführenden Gesellschafter einschließlich Zinsen für Gesellschafterkonten als Vorabgewinn sowie die Darlehenskonten der Gesellschafter als Kapitalkonten zu erfassen seien. Im Wesentlichen machte sie geltend:

21

Die konkludente Änderung des Gesellschaftsvertrages werde insbesondere in der von 1975 an praktizierten abweichenden Bilanzierung und Feststellung des Jahresabschlusses nach

22

außen erkennbar. Die Gesellschafter hätten bereits seit diesem Zeitpunkt entgegen dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrages die Vergütungen und Zinsen als Gewinnvorab behandelt. Bei jedem Folgeabschluss bis 1999 sei dieser gemeinsame Wille der Gesellschafter erkennbar geworden. Erst für 2000 hätten die Gesellschafter diese Bilanzierungspraxis aufgegeben, weil sie in Ansehung anhaltender Verluste und fehlender Besserungsaussichten das Risiko rückforderbarer Gehaltsentnahmen nicht mehr hätten übernehmen wollen.

Im Übrigen erklärten sich die schriftlichen Vereinbarungen zu den Tätigkeitsvergütungen und ihre buchhalterische wie bilanzielle Behandlung damit, dass unterjährig für den von der F AG verlangten Betriebsvergleich die Vergütungen an die Gesellschafter als Aufwand ausgewiesen werden sollten, was im Rahmen des Jahresabschlusses durch den „Vorberater“ korrigiert worden sei, weil nur Vorabvergütungen vereinbart worden seien. Danach seien die Vergütungen für C unterjährig zunächst auf dem Konto .... (Lohn und Gehalt Verwaltung) und die Vergütungen für M auf dem Konto .... (Geschäftsführergehalt) verbucht worden, weil für den Betriebsvergleich auch nur ein „Geschäftsführergehalt“ habe gezeigt werden sollen. Den Jahresabschluss selbst habe die F AG nicht mehr erhalten. 23

Auch hätten die Vor-Betriebsprüfungen die unterjährige Aufwandsbuchung und ihre Stornierung im Jahresabschluss der Klägerin nicht beanstandet. 24

Der Beklagte wies mit Entscheidung vom 02.11.2004 den Einspruch als unbegründet zurück. Hierzu führte er aus: 25

Bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns der Klägerin seien die an die Gesellschafter geleisteten Vergütungen als Sondervergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu behandeln, weil sie nach den eindeutigen gesellschaftsvertraglichen Regelungen als Aufwand zu buchen, damit handelsrechtlich als Unkosten zu behandeln und insbesondere im Gegensatz zu einem Gewinnvorab auch zu zahlen seien, wenn kein Gewinn erwirtschaftet werde. 26

Dem Vorbringen der Klägerin, der Gesellschaftsvertrag sei durch eine abweichende Handhabung konkludent geändert worden, könne nicht gefolgt werden. Die Kommanditisten seien aufgrund eines Anstellungsvertrages (mit Regelungen zum Urlaubsanspruch und zur Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall) für die Gesellschaft tätig und hätten zudem schuldrechtliche Ansprüche auf Zahlung dieser Vergütungen i. S. d. handelsrechtlichen Aufwandes. Außerdem sähen die Anstellungsverträge für deren Änderung die Schriftform und Einwilligung der Gesellschafterversammlung vor. Diese Erfordernisse seien bei einer nur konkludenten Änderung nicht erfüllt. 27

Ferner spreche auch der im Jahresabschlussbericht 2000 enthaltene Hinweis, dass die bis einschließlich 1999 gewählte Handhabung der Berücksichtigung von Tätigkeitsvergütungen und Verzinsung lediglich im Rahmen der Gewinnverteilung nicht den vertraglichen Vereinbarungen entspreche, dafür, dass an den bisherigen gesellschaftsvertraglichen Regelungen von den Gesellschaftern keine einvernehmliche Änderung getroffen worden sei. Sowohl das Vorbringen hinsichtlich der Verbuchung der Geschäftsführervergütungen als auch der Hinweis, spätestens bei Aufstellung der Jahresabschlüsse hätten die Gesellschafter ihren gemeinsamen Willen, Tätigkeitsvergütungen nur als Vor-abgewinne zu berücksichtigen, zum Ausdruck gebracht, ändere hieran nichts. Steuerrechtlich könne eine derartige Handhabung keine Neuverteilung des in der Vergangenheit für die Gesellschaft entstandenen Gewinns bewirken. Eine Änderung der Gewinnverteilung wirke nur für die Zukunft. 28

Schließlich habe der Beklagte dadurch, dass er in der Vergangenheit die vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung nicht beanstandet habe, keinen Vertrauenstatbestand geschaffen, zumal die Feststellungen für die Streitjahre unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestanden hätten und der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung zu beachten sei.

Hiergegen richtet sich die Klage, mit der die Klägerin im Wesentlichen geltend macht, für den Zeitraum 1975 bis 1999 hätten die Gesellschafter diese in § 11 des Gesellschaftsvertrages zugrunde gelegte Regelung insoweit abgeändert, als die an die Gesellschafter zu zahlenden Vergütungen nicht im Rahmen der Gewinnermittlung, sondern erst im Rahmen der Gewinnverteilung zu berücksichtigen seien. Diese vom Wortlaut des Gesellschaftsvertrages abweichende Handhabung der Tätigkeitsentgelte stelle eine Änderung der Gewinnverteilung dar. Aufgrund des Umstandes, dass die veränderte Handhabung des Gesellschaftsvertrages über einen Zeitraum von über 20 Jahren einvernehmlich erfolgt sei, sei die ausdrückliche gesellschaftsvertragliche Regelung konkludent abgeändert worden. Eine solche – konkludente – Änderung des Vertrages sei sowohl nach der Rechtsprechung als auch nach der einschlägigen Literatur möglich und anerkannt. Der jeweilige Anstellungsvertrag enthalte lediglich Regelungen, die das Innenverhältnis zwischen GmbH und Geschäftsführer betreffen.

Im Jahr 2000 seien sie in der Handhabung der Tätigkeitsentgelte wieder zum Wortlaut des Gesellschaftsvertrages zurückgekehrt und damit die Tätigkeitsentgelte im Rahmen der Gewinnermittlung angesetzt. In diesem Zusammenhang seien bei der Darstellung der Zahlen des Vorjahres nicht nur die Vorjahreskonten, sondern auch die Vorjahresgewinnermittlung geändert und von den Gesellschaftern festgestellt worden, was allerdings keinen Einfluss auf den ursprünglich von den Gesellschaftern festgestellten Jahresabschluss 1999 ausübe.

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1996 bis 1999 vom 11.09.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.11.2004 die an die geschäftsführenden Gesellschafter geleisteten Tätigkeitsvergütungen sowie Zinsen für die Gesellschafterkonten für 1996 für den Gesellschafter M in Höhe von 204.124 DM und für den Gesellschafter C in Höhe von 90.544 DM, für 1997 für den Gesellschafter M in Höhe von 210.083 DM und für den Gesellschafter C in Höhe von 85.135 DM, für 1998 für den Gesellschafter M in Höhe von 209.508 DM und für den Gesellschafter C in Höhe von 86.044 DM, für 1999 für den Gesellschafter M in Höhe von 201.557 DM und für den Gesellschafter C in Höhe von 83.709 DM als Gewinnvorab zu erfassen und den zugleich festgestellten verrechenbaren Verlust nach § 15a EStG dementsprechend zu ändern; unter Änderung des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2000 vom 11.09.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.11.2004 (unter Behandlung der an die geschäftsführenden Gesellschafter geleisteten Tätigkeitsvergütungen sowie Zinsen für die Gesellschafterkonten als Sondervergütungen) den zugleich festgestellten verrechenbaren Verlust nach § 15a EStG für 2000 unter Berücksichtigung der Angaben der Klägerin in der Anlage ESt 1, 2, 3 B (V) zur Feststellungserklärung und unter Berücksichtigung der Änderungen lt. Betriebsprüfung (vgl. BP-Bericht vom 09.05.2003) gesondert festzustellen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf den Inhalt seiner Einspruchsentscheidung.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die Beigeladenen stellen keinen Antrag.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 37 |
| Mit Beschluss vom 22.05.2007 wurden die Kommanditisten C und M zum Verfahren notwendig beigeladen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 38 |
| Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der vom Gericht beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 39 |
| <b><u>Entscheidungsgründe:</u></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 40 |
| Die Klage ist unbegründet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 41 |
| Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes für die Streitjahre sind rechtmäßig.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 42 |
| Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der Anteil eines Kommanditisten am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen oder nach § 10d EStG abgezogen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Ein hiernach nicht berücksichtigungsfähiger, sog. verrechenbarer Verlust (vgl. § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG) mindert jedoch gemäß § 15a Abs. 2 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 43 |
| Da diese Bestimmungen nach ihrem Sinn und Zweck darauf gerichtet sind, den steuerrechtlichen Verlustausgleich der begrenzten handelsrechtlichen Verlusthaftung des Kommanditisten anzugleichen, sind nicht nur positive und negative Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens aus dem Begriff des Kapitalkontos auszuklammern, sondern auch Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben nicht zu den Anteilen am Verlust der KG zu rechnen. Demgemäß gehören Sonderbetriebseinnahmen auch nicht zu den Beteiligungsgewinnen, die nach § 15a Abs. 2 EStG durch verrechenbare Verluste gemindert werden (sog. Saldierungsverbot). Diese Grundsätze gelten nicht nur für Darlehen, die in der Steuerbilanz der Gesellschaft als Fremdkapital zu passivieren und im Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten zu aktivieren sind, sowie für die hierauf entfallenden und als Betriebsausgaben der Gesellschaft sowie als Sonderbetriebseinnahmen des Kommanditisten anzusetzenden Darlehenszinsen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG); vielmehr sind sie auch für Tätigkeitsvergütungen zu beachten, die bei der Personengesellschaft zu betrieblich veranlasstem Aufwand und beim Gesellschafter zu Sonderbetriebseinnahmen führen (z. B. Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 23.01.2001 VIII R 30/99, Bundessteuerblatt –BStBl– II 2001, 621). | 44 |
| Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 13.10.1998 VIII R 4/98, BStBl II 1999, 284; in BStBl II 2001, 621) ist eine Sondervergütung und kein Gewinnvorab anzunehmen, wenn die Vergütung nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags als (handelsrechtliche) Unkosten zu behandeln und insbesondere - im Gegensatz zu einem Gewinnvorab - auch dann zu zahlen ist, wenn kein Gewinn erwirtschaftet wird. Bei der Einordnung der Vergütung ist vorrangig auf die getroffenen Vereinbarungen und nicht auf die buchtechnische Abwicklung abzustellen. Eine solche Vereinbarung kann dabei in einem besonderen Dienstvertrag oder im Gesellschaftsvertrag selbst vereinbart werden. Fehlt es hingegen an einer hierauf gerichteten unmissverständlichen Vereinbarung, so handelt es sich - im Zweifel - um eine bloße Gewinnverteilungsabrede. Die Buchungen haben nur eine nachrangige Indizwirkung (BFH-Beschluss vom 20.05.2005 VIII B 161/04, Sammlung nicht                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 45 |

amtlich veröffentlichter Entscheidungen -BFH/NV- 2005, 1785). Wegen der vorrangig auszulegenden getroffenen Vereinbarungen führen mögliche Fehlbuchungen nicht zu einer anderen Beurteilung der streitigen Vergütungen.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze stellen die an die geschäftsführenden Gesellschafter für die Streitjahre 1996 bis 1999 gezahlten Tätigkeitsvergütungen und Zinsen Sondervergütungen und nicht Gewinnvorab dar. Die Vertragspartner haben im Rahmen der ihnen nach § 109 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zustehenden Vertragsfreiheit Sondervergütungen vereinbart. Dies folgt sowohl aus dem Gesellschaftsvertrag als auch aus den jeweiligen Anstellungsverträgen nebst Zusatzabreden. In § 11 des Gesellschaftsvertrages ist unmissverständlich bestimmt, dass die Kosten der Geschäftsführer, weiter die bei der persönlich haftenden Gesellschafterin unmittelbar mit der Geschäftsführung anfallenden Auslagen sowie die den Gesellschaftern auf Kommanditeinlagen und Darlehenskonten zustehenden Zinsen über Aufwand zu buchen sind. Nach den Anstellungsverträgen sowie Zusatzabreden stehen den Geschäftsführern u. a. feste Monatsgehälter, deren Entwicklung sich nach dem für die Branche maßgeblichen Tarifvertrag richtet und welche auch im Krankheitsfall zu zahlen sind, Tantiemen, Gratifikationen sowie sonstige Nebenleistungen (z. B. private Benutzung des Betriebskraftwagens, des (Mobil-) Telefons, Bezug von Waren und Dienstleistungen zu den für Arbeitnehmer geltenden Bedingungen) zu. Diese Vereinbarungen lassen nur den Schluss zu, dass die dort vereinbarten Vergütungen und Vorteile - im Gegensatz zu einem Gewinnvorab - auch dann zu zahlen sind, wenn kein Gewinn erwirtschaftet wird, bzw. dass auf diese Vergütungen ein Anspruch des jeweiligen Geschäftsführers besteht.

46

Darüber hinaus kann der Senat nicht feststellen, dass die Gesellschafter Regelungen des Gesellschaftsvertrages vom ....1975 im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses für die Jahre 1975 bis 1999 konkludent geändert haben.

47

Zwar kann eine langjährige, vom Vertrag abweichende Praxis durch die Gesellschafter zu einer konkludenten Änderung des Gesellschaftsvertrages – auch unter Verzicht auf eine vertraglich für Änderungen vorgesehene Schriftform - führen und eine tatsächliche Vermutung für eine entsprechende Änderung begründen (z. B. Urteil des Bundesgerichtshofs –BGH- vom 17.01.1996 II ZR 8/64, Neue Juristische Wochenschrift –NJW- 1966, 826 zur Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels; Ulmer im Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch –BGB-, Band 5, 4. Aufl., § 705 Rz. 56). Im Streitfall sind aber keine Umstände festzustellen, dass die Gesellschafter sich über eine Änderung des Gesellschaftsvertrages Gedanken dahingehend gemacht hätten, dass die an die Geschäftsführer gezahlten Beträge bereits ab Abschluss des Gesellschaftsvertrages bis 1999 Gewinnvorab (und kein Dienstleistungsentgelt i. S. von handelsrechtlichem Aufwand) darstellen und hierauf kein Anspruch mehr besteht, wenn die Klägerin keinen Gewinn erwirtschaftet.

48

Soweit die Klägerin sich auf eine konkludente Vertragsänderung bei der Aufstellung des (jeweiligen) Jahresabschlusses beruft, erkennt sie die Funktion des Jahresabschlusses und seiner Feststellung. Der Jahresabschluss (§§ 242 f. HGB) ist nur ein Rechenwerk, in das u. a. die Forderungen und Verbindlichkeiten des Rechnungslegungspflichtigen eingehen (vgl. BGH-Urteil vom 15.01.2007 II ZR 245/05, NJW 2007, 1685). Die Aufstellung des Jahresabschlusses und die bilanzielle Behandlung bestimmter Vorgänge und Positionen zum Jahresende führen nicht ohne weiteres zur Änderung des Gesellschafts- bzw. Geschäftsführeranstellungsvertrages. Im Gegensatz zu einem geänderten Gewinnverteilungsschlüssel, welcher nicht nur im Rahmen des jeweiligen Jahresabschlusses

49

Bedeutung erlangt, sondern - unmittelbar und für alle Vertragspartner erkennbar - eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Aufteilung des Gewinns auf die einzelnen Gesellschafter zur Folge hat (vgl. BGH in NJW 1966, 826), sind mit der rein bilanziellen Behandlung einer Vergütung zunächst keine weiteren (auch rechtlichen) Folgen für die Gesellschafter verbunden. Hierbei ist auch zu beachten, dass eine bloße Gewinnverteilungsabrede für die Gesellschafter in Insolvenzfällen wegen des erweiterten Haftungsumfangs auch nachteilig sein kann.

Gegen eine Vertragsänderung sprechen ferner die im Streitjahr 1996 getroffenen Zusatzvereinbarungen zu den Anstellungsverträgen, welche wiederum Ansprüche der beigeladenen Geschäftsführer auf eine private Benutzung von Mobiltelefonen und volle Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall begründeten. Darüber hinaus hat die Klägerin im Einspruchsverfahren ausgeführt, dass die F AG gefordert habe, dass die Vergütungen an die Gesellschafter als Aufwand ausgewiesen werden sollten, was für sämtliche Jahre unterjährig auch geschehen ist, und damit eine Begründung für uneingeschränkte Geltung der im Gesellschaftsvertrag getroffene Regelung geliefert. Aus diesem Grund kann eine Vertragsänderung auch nicht gewollt gewesen sein. Im Übrigen sind die Erläuterungen zum Jahresabschluss für das letzte Streitjahr 2000 als Indiz dafür anzusehen, dass die Gesellschafter den Gesellschaftsvertrag sowie die Anstellungsverträge für die Jahre 1975 bis 1999 nicht geändert haben. Nach diesen Erläuterungen umfassen die Vorjahresverluste auch die Vergütungen an die Gesellschafter, die im Vorjahr „entgegen der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung nur im Rahmen der Gewinnverteilung berücksichtigt waren“. Aus dieser Formulierung folgt ebenfalls, dass im Streitfall lediglich eine unzutreffende bilanzielle Behandlung der Vergütungsansprüche der Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben ist.

Die sonstigen Feststellungen nebst Berechnungen des Beklagten sind ebenfalls rechtlich nicht zu beanstanden. Hiergegen hat die Klägerin auch keine Einwendungen erhoben und darüber hinaus die vom Betriebsprüfer ermittelten Beträge auch ihrem Klageantrag zugrunde gelegt.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Kosten der Beigeladenen waren gemäß § 139 Abs. 4 FGO nicht erstattungsfähig. Die Beigeladenen haben keine Sachanträge gestellt und damit kein Risiko getragen, zu unterliegen und mit Kosten belastet zu werden (vgl. Stapperfend in Gräber, Kommentar zur FGO, 6. Aufl. 2006, § 139 Rz. 136 m.w.N.).