
Datum: 31.03.2004
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 6492/01 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2004:0331.8K6492.01F.00

Tenor:

Unter Änderung der geänderten Feststellungsbescheide 1994 und 1995, jeweils vom 12.12.2000 sowie unter Änderung der Einspruchsentscheidung vom 25.10.2001 für 1994 ist die beantragte Bilanzänderung in Höhe von 2.341.907 DM gewinnmindernd zu berücksichtigen sowie für 1994 und 1995 ist die Vergütung von jeweils 180.000 DM als vorab im Rahmen der Gewinnverteilung zu erfassen und entsprechend bei Anwendung des § 15 a Einkommensteuergesetz mit den erzielten Gesellschaftsverlusten zu saldieren.

Die Ermittlung der festzustellenden Einkünfte wird dem Finanzamt übertragen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Gründe:

Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob die Voraussetzungen für eine Bilanzänderung vorliegen und ob Vergütungen als Vorabgewinn oder als Sondervergütung einzuordnen sind.

1

2

- Die Klägerin (Klin) ist eine KG. Die Kl. sind die Gesellschafter, Geschäftsführer bzw. Liquidatoren der sich seit dem 01.03.1997 in Konkurs befindlichen in O-stadt ansässigen Fa. U GmbH & Co KG (KG). An der KG war neben den Kl. die Fa. U GmbH (GmbH) ohne Kapitalanteil beteiligt. Gegenstand des Unternehmens war die Herstellung und der Vertrieb von Möbeln. Der Gesellschaftsvertrag vom 10. Juni 1975 wurde am 1.8.1980 und am 18.12.1992 geändert. Auf die einzelnen Vereinbarungen des Vertrages, insbesondere die §§ 5, 7, 8, 9, 10, 18 - 22 wird verwiesen. 3
- Die KG hatte in 1994 auf Forderungen gegenüber der Schwestergesellschaft U GmbH & Co. KG, S-stadt in Höhe 2.341.907 DM (Teilbetrag) verzichtet. Der Verzicht wurde in der Gewinnermittlung des Streitjahrs 1994 als gewinnmindernde Forderungsabschreibung gebucht. In gleicher Höhe erfolgte eine außerplanmäßige Auflösung einer Wertberichtigung zu Sachanlagen. Bei diesem Wertberichtigungsposten handelte es sich nach den unbestrittenen Angaben der Kl. um einen Betrag aus der Übertragung einer Rücklage nach § 6 b EStG, bei der das Anlagevermögen nicht unmittelbar gekürzt, sondern die Übertragung der Rücklage als passiver Wertberichtigungsposten ausgewiesen wurde. Der Beklagte (Bekl.) behandelte den Forderungsverzicht als erfolgsneutrale Entnahme und erhöhte korrespondierend den gewerblichen Gewinn. Bei den Darlehnskonto (steuerliche Kapitalkonto) der Gesellschafter ergaben sich einvernehmlich entsprechende Veränderungen in der Kapitalentwicklung und Gewinnzuordnung. Dem Antrag der Kl., im Rahmen einer Bilanzänderung die Auflösung der passiven Wertberichtigung analog zu korrigieren, entsprach der Bekl. nicht. 4
- Mit Vertrag vom 18.12.1992 vereinbarten die Kl. im Hinblick auf die bisher mit der GmbH vereinbarten Tätigkeitsvergütung (§ 5 des Gesellschaftsvertrages vom 10.06.1975), dass ab dem 1.1.1993 die Kl. Bezüge aus ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer ausschließlich nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages der KG als Vorab-Gewinnanteil erhalten sollten. Am gleichen Tage wurde der Gesellschaftsvertrag der KG, der bisher für die Kommanditisten weder eine Tätigkeitsvergütung noch ein Gewinnvorab vorsah, geändert. Vereinbart wurde zwischen den Gesellschaftern eine Änderung der Gewinnverteilungsabrede. Danach erhielten die Kommanditisten im Rahmen der jährlichen Ergebnisverteilung ab dem 1.1.1993 - sowohl im Gewinn- als auch im Verlustfall - eine Vorabvergütung von jeweils 180.000 DM. 5
- Ab dem 01.01.1993 behandelte die KG die Tätigkeitsvergütungen bei Anwendung von § 15a Einkommensteuergesetz (EStG) als einen Teil des sogenannten Gesamthandsgewinns. Die Vergütungen wurden dabei von der KG im Rahmen der laufenden Buchführung zunächst als Aufwand erfasst und dann beim Jahresabschluß für steuerliche Zwecke dem Gewinn der KG wieder hinzugerechnet. 6
- Der Bekl. erfasste die Vergütungen im Rahmen der Feststellungen für die Streitjahre 1994 und 1995 - abweichend von den Feststellungserklärungen - als sog. Sonderbetriebseinnahmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG. 7
- Die gegen die geänderten Feststellungsbescheide vom 12.12.2000 eingelegten Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 25.10.2001 als unbegründet zurückgewiesen. Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage. 8
- Die Kl. sind der Auffassung, dass die Voraussetzungen für die Durchführung einer Bilanzänderung gegeben seien. Denn die Umqualifizierung des Forderungsverzichts als erfolgsneutrale Entnahme habe auch Auswirkungen auf die Gesellschafterdarlehenskonto gehabt. Die Gesellschafterdarlehenskonto seien nicht Bestandteil der Bilanzposition 9

"Eigenkapital", sondern in der Gesamthandsbilanz der KG als Fremdkapital zu erfassen. Insbesondere seien sie nicht als steuerliches Kapital im Sinne des § 15 a Abs. 1 Satz 1 zu qualifizieren. Nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag sei bei den Gesellschaftern von folgenden Konten auszugehen:

1. Unveränderliche Kapitalkonten, auf denen das Festkapital erfasst sei (§ 10 Abs. 1, § 4) 10
2. Ein gemeinsames Rücklagenkonto (§ 8)
3. Verlustvortragskonten der Gesellschafter (§ 10 Abs. 3)
4. Besondere Darlehnskontoen der Kommanditisten (§ 10 Abs. 1)

In Übereinstimmung mit den Regeln des Gesellschaftervertrages sei die Entnahme der Forderung auf den Darlehnskontoen der Kommanditisten erfasst worden. In der berichtigten und geänderten Steuerbilanz sei anstatt eines positiven Saldos der Gesellschafterdarlehn in Höhe von insgesamt 82.788,22 DM nunmehr ein negativer Saldo als Forderung gegen die Gesellschafter in Höhe von 2.259.128,78 DM ausgewiesen worden. Die besonderen Darlehnskontoen für die Kl. seien in der Gesamthandsbilanz nicht dem Eigenkapital zuzuordnen, insbesondere da auf ihnen keine Verlustanteile verbucht worden seien. 11

Aber auch für den Fall, dass die Gesellschafterkonten dem steuerlichen Eigenkapital zuzurechnen seien, sei der begehrten Bilanzkorrektur zu entsprechen. Die Auslegung der Finanzverwaltung, die bei Umschichtungen im steuerlichen Kapitalkonto keine Änderungsmöglichkeit zulasse, sei zu formal angelegt. Nach der Intention des Gesetzgebers sollte vielmehr bei Gewinnänderungen, die sich zum Beispiel aus Feststellungen einer Außenprüfung ergäben, die Möglichkeit eröffnet werden, diese Gewinnauswirkungen durch eine Bilanzänderung zu kompensieren. Lediglich der Umfang der Bilanzänderungen sei durch die erfolgten Gewinnänderungen begrenzt. Insoweit habe der Bekl. die Vorschrift des § 4 Abs. 2 EStG nicht zutreffend ausgelegt. 12

Des weiteren sei hier zu beachten, dass der Bilanzberichtigung zwei getrennt zu beurteilende Vorgänge zu Grunde gelegen hätten. So sei auf der einen Seite die Teilwertabschreibung der zunächst abgeschrieben Forderung rückgängig gemacht worden und auf der anderen Seite der Forderungsverzicht als Entnahme beurteilt worden. Bei beiden Vorgängen sei aber die Bilanzposition "Forderung" von den Berichtigungen betroffen gewesen, wobei sich nur aus einem Vorgang eine Gewinnerhöhung ergeben hätte. Nur im Saldo sei die Bilanzposition "Forderung" der Höhe nach unverändert geblieben. Eine Bilanzänderung sei jedoch auch dann möglich, wenn innerhalb einer Bilanzposition saldierende Änderungen vorgenommen worden seien. Es sei unerheblich, wenn sich einzelne Korrekturen ausgleichen würden. 13

Die Zulässigkeit einer Bilanzänderung sei zudem aus dem unmittelbaren und klar erkennbaren Zusammenhang der vorgenommenen Rücklageauflösung mit der Teilwertabschreibung abzuleiten. Denn die ursprünglich erfolgte Auflösung der Rücklage nach § 6 b EStG sei nur wegen der Forderungsabschreibung erfolgt. Soweit diese jedoch nicht zulässig gewesen sei, sei auch die Auflösung der Rücklage zurückzudrehen. 14

Ferner sind die Kl. der Auffassung, dass die gewährten Vergütungen nicht als Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, sondern als Vorabgewinn zu beurteilen seien. Die Vergütungen beruhten auf einer Vereinbarung vom 18.12.1992, in der ausdrücklich festgehalten worden sei, dass die Vergütungen als Vorabvergütungen zu gewähren seien. Damit sei aber eindeutig dokumentiert, dass es sich bei den streitigen Vergütungen um eine reine Abrede zur Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern gehandelt habe. Nach der Vereinbarung habe die Gewinnverteilung auch 15

vorgenommen werden sollen, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn in Höhe der Vergütungen erziele bzw. einen Verlust erwirtschaftet habe. Eine solche Abrede zur Gewinnverteilung sei aber gesellschaftsrechtlich allgemein anerkannt. Die Gewinnverteilungsabrede sei daher auch für die steuerliche Beurteilung zugrunde zu legen.

Die Behandlung der Vergütungen als Vorab-Gewinnanteil sei tatsächlich vollzogen worden, u.a. indem die Vergütungen nicht, wie es bei schuldrechtlichen Vereinbarungen üblich sei, regelmäßig ausbezahlt, sondern den Gesellschafter-Verrechnungskonten gutgeschrieben worden seien. Hinzu komme, dass sie, die Kl., für ihre Tätigkeit gleiche Vorabvergütungen erhalten hätten, so dass die Gewinnverteilung letztlich dem „normalen“ Verteilungsschlüssel entsprochen habe. Nach dem BMF-Schreiben vom 15.12.1993 (BStBl. 1993 I S. 976) zähle eine dem Kommanditisten gutgeschriebene Tätigkeitsvergütung zu seinem Gewinnanteil aus der Personengesellschaft, wenn die Tätigkeit auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage geleistet werde. Eine Differenzierung dahingehend, dass dies nicht der Fall sein solle, wenn die Tätigkeitsvergütung auch im Verlustfall vorab den Kommanditisten zugerechnet werde, sei dem BMF-Schreiben nicht zu entnehmen. 16

Aus den BFH-Urteilen vom 13.10.1998 (BStBl. 1999 II S. 284) und vom 23.01.2001 (BStBl. 2001 II S. 621) könne nicht gefolgert werden, dass die Vergütungen immer als Sondervergütungen zu qualifizieren seien, wenn sie nach dem Gesellschaftsvertrag auch in dem Fall, dass die Gesellschaft keinen ausreichend hohen Gewinn erziele bzw. einen Verlust erwirtschaftete, vorab zugerechnet würden. Es müsse hinzukommen, dass die Vergütungen nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag als „Unkosten“ zu behandeln seien. Solche Regelungen seien hier aber nicht getroffen worden. Vielmehr bestimme die Vertragsänderung vom 18.12.1992 ausdrücklich, dass die Vergütung als „Vorab-Gewinnanteil“ zu gewähren sei. Diese Auffassung werde auch durch den Beitrag von Prof. Dr. Manfred Groh, in DStZ 2001, S. 358 gestützt. Zudem seien die Vergütungen der Kl. nicht zu Lasten des Betriebsvermögens der Gesellschaft ausgezahlt, sondern den Gesellschafter-Verrechnungskonten gutgeschrieben worden. Eine Passivierung rückständiger Zahlungsverpflichtungen unter den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, wie es bei Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage geboten wäre, sei nicht erfolgt. Die gesellschaftsvertragliche Grundlage sei somit im Rahmen der Aufteilung des Gesellschaftsgewinns umgesetzt worden. 17

Diese Rechtsauffassung habe auch das FG Düsseldorf in dem Urteil vom 23.11.2000 (EFG 2001 S. 204) vertreten. Danach sei nach der BFH-Rechtsprechung die Zahlung einer Tätigkeitsvergütung in den Fällen, in denen kein bzw. kein ausreichender Gewinn erwirtschaftet werde, nur als Indiz für das Vorliegen einer Sondervergütung anzusehen. Daraus sei jedoch nicht umgekehrt der Schluss zu ziehen, dass bei einer Zahlung auch im Verlustfall generell eine Sondervergütung vorliege und die Annahme eines Gewinnvoraus ausscheide. Entscheidend für die Einordnung als Sondervergütung sei die auf den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen beruhende Behandlung als „Unkosten“. 18

Nach alledem liege hier eine Tätigkeit auf gesellschaftsrechtlicher Basis vor. Die Regelung über die Vergütungen seien im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Änderung zum Gesellschaftsvertrag getroffen worden. Aus der Rechtsprechung sei ersichtlich, dass die Gerichte zuerst den jeweiligen Gesellschaftsvertrag analysiert und sich damit auseinandergesetzt hätten, wie die Verträge auszulegen seien. Erst wenn dabei Zweifel aufgetreten seien, hätten sie weitere Indizien herangezogen. Hier sei aber zweifelsfrei der Wille der Parteien aus dem Vertrag ersichtlich. 19

Hinsichtlich der beanstandeten buchmäßigen Erfassungen sei zu beachten, dass es sich um einen Verlustfall gehandelt habe und folglich keine andere bilanzmäßige Erfassung möglich gewesen sei. Die Vergütungen der Kl. hätten handelsrechtlich als Aufwand erfasst werden müssen. Andernfalls wäre die Ertragslage handelsrechtlich falsch dargestellt worden. Das FA beanstande daher etwas, was unter den vorliegenden Umständen gar nicht möglich gewesen sei. Es sei aber möglich, von den Handelsbilanzen abweichende Steuerbilanzen vorzulegen, in denen die monatlichen Aufwandsbuchungen zum Schluss wieder korrigiert würden. Das steuerliche Ergebnis ändere sich dadurch nicht.

Die Kl. beantragen (sinngemäß), 21
unter Änderung der geänderten Feststellungsbescheide 1994 und 1995, jeweils vom 22
12.12.2000 sowie unter Änderung der EE vom 25.10.2001 für 1994 die beantragte
Bilanzänderung in Höhe von 2.341.907 DM gewinnmindernd zu berücksichtigen sowie für
1994 und 1995 die Vergütung von jeweils 180.000 DM als Vorab im Rahmen der
Gewinnverteilung zu erfassen und entsprechend bei Anwendung des

§ 15 a EStG mit den erzielten Gesellschaftsverlusten zu saldieren, 23

hilfsweise, die Revision zuzulassen 24

und die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 25

Der Bekl. beantragt, 26

die Klage abzuweisen, 27

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 28

Er verweist auf die Gründe seiner EE und ist der Auffassung, dass die Voraussetzungen für 29
die Durchführung einer Bilanzänderung nicht gegeben seien. Die Möglichkeit einer
Bilanzänderung setze nämlich zunächst eine erfolgte Bilanzberichtigung voraus. Eine solche
sei jedoch hier nicht vorgenommen worden. Denn hinsichtlich des Forderungsverzichts sei
keine Bilanzposition geändert worden. Vielmehr sei nur eine Umgruppierung beim
Kapitalkonto erfolgt, da der abschreibungsbedingte Verlust aus dem Teilforderungsverzicht
gegenüber der Schwestergesellschaft in eine Entnahmehandlung umqualifiziert worden sei.
Im Ergebnis sei mithin aber keine Bilanzposition geändert worden.

Des Weiteren seien die Vergütungen von jeweils 180.000 DM zu Recht als 30
Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG behandelt
worden. Nach der Rechtsprechung des BFH sei von einer Sondervergütung auszugehen,
wenn die Leistung auf besonderer schuldrechtlicher Grundlage beruhe oder als
Gesellschafterbeitrag erbracht und handelsrechtlich bei der KG als Aufwand erfasst werde.
Dabei seien nach der Rechtsprechung des BFH Tätigkeitsvergütungen jedenfalls dann als
Sondervergütungen zu behandeln, wenn sie im Gegensatz zu einem Gewinnvoraus auch im
Verlustfalle zu erbringen seien. Dies sei hier gegeben, wobei die Kl. auch noch die Beträge
folgerichtig als Aufwand in der handelsrechtlichen Gewinnermittlung verbucht hätten. Die
Erfassung der Tätigkeitsvergütung als Sondervergütung lasse sich ferner auch aus dem
Gesellschaftsvertrag ableiten. Die Änderung des Gesellschaftsvertrages aufgrund der
Vereinbarung vom 18.12.1992 enthalte zwar keine ausdrückliche Regelung über die
Behandlung der Vergütungen. Nach den bis zum 31.12.92 gültigen Regelungen über
Tätigkeitsvergütungen in den Geschäftsführerverträgen seien die Vergütungen jedoch als

Aufwand zu buchen gewesen. Hieran sei offensichtlich festgehalten worden, denn es sei keine Änderung dergestalt getroffen worden, dass die Vergütungen nicht weiter als Aufwand zu buchen seien. Da die Vergütungen im übrigen nach dem Willen der Gesellschafter den handelsrechtlichen Gewinn gemindert hätten, bleibe im übrigen für das behauptete Gewinnvorab kein Raum. Auch die Bezeichnung als Vorabvergütung in der Vereinbarung vom 18.12.1992 führe bei dieser Sachlage zu keiner abweichenden Betrachtung. Die als Sondervergütungen zu beurteilenden Vergütungen in Höhe von jeweils 180.000 DM seien aus den vorgenannten Gründen zu Recht nicht mit den Verlusten aus dem Gesamthandsvermögen saldiert worden.

Die Klage ist begründet. 31

Der Bekl. hat die beantragte Änderung der Bilanz 1994 zu Unrecht nicht berücksichtigt. 32

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG darf der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht. Darüber hinaus ist nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht. 33

Während mit einer Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG) ein fehlerhafter Bilanzansatz korrigiert wird, liegt eine Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) vor, wenn ein zulässiger Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzt werden soll. Nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. (gültig bis 1998) war eine solche Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur mit Zustimmung des FA möglich, die nach der Rechtsprechung des BFH aber lediglich dann verweigert werden durfte, wenn sich dies aus dem Zweck der Gesetzesnorm oder aus dem Zweck des nachträglich auszuübenden Wahlrechtes ergab (vgl. BFH, Urteil vom 24. März 1998 I R 20/94, BFHE 185, 451, BStBl II 1999, 272). Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (StEntlG, BGBl I 1999, 402) wurde § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zunächst dahingehend geändert, dass über die Fälle der Bilanzberichtigung hinaus eine Änderung der Bilanz unzulässig war. Dieses generelle Verbot einer Bilanzänderung wurde durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999 (StBereinG, BGBl I 1999, 2601) korrigiert. Seither ist die Änderung einer Bilanz dann zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG steht und soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht. 34

Zur Anwendung der geänderten Fassung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG bestimmt § 52 Abs. 9 EStG sowohl i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 als auch i.d.F. des StBereinG 1999, dass die jeweiligen Neufassungen auch für die vor 1999 liegenden Veranlagungszeiträume anwendbar sind. Da hier der Antrag auf Bilanzänderung erst im Kalenderjahr 2000 gestellt wurde, ist die Neufassung des § 4 Abs. 2 EStG anzuwenden. 35

Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für die Vornahme einer Bilanzänderung im Sinne des anzuwendenden § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG n.F. vor, so dass das Begehren der Kl. auf dieser Gesetzesgrundlage Erfolg hat. 36

Im Streitfall erfolgte zwar hinsichtlich der Forderungen an die Schwestergesellschaft keine Bilanzberichtigung. Vielmehr wurde der Ausweis der Forderung mit dem bisherigen Bilanzansatz vorgenommen. Abweichungen ergaben sich insoweit nur beim Gewinn, denn 37

die bisher gebuchte Forderungsabschreibung wurde im Ergebnis storniert und als steuerliche Entnahme gewinnneutral erfasst.

Die Erfassung der Entnahme erfolgte auf einem für die Kommanditisten eingerichteten besonderen Darlehnskonto. Auf diesem Darlehnskonto wurden Gewinnanteile und Zinsen gutgeschrieben. Verlustanteile wurden auf besonderen Verlustvortragskonten erfasst. Vereinbart war ferner eine Verzinsung der Darlehnskonten. Über das Guthaben konnten die Gesellschafter grundsätzlich frei verfügen. Bei einer derartigen Vereinbarung sind die so ausgewiesenen Gesellschafterdarlehn hier nicht als Eigenkapitalkonto, sondern als privates Forderungs- und damit als Fremdkapitalkonto zu qualifizieren. Kapitalkonten sind grundsätzlich gegenüber denjenigen Konten abzugrenzen, auf denen Forderungen und Schulden der Gesellschafter gegen die Gesellschaft und umgekehrt ausgewiesen werden. Die Abgrenzung richtet sich nicht nach der Kontenbezeichnung, sondern danach, ob Zu- und Abgänge gesellschafts- oder schuldrechtlicher Natur sind. Danach ist vor allem dann von einem Kapitalkonto auszugehen, wenn auf dem Gesellschafterkonto Verlustanteile verbucht werden (BMF vom 30.05.1997 IV B 2 - S 2241a - 51/93 II, BStBl I S. 627 EStR 2003 Anhang 29). Denn mit dem Begriff eines Darlehns ist eine Verlustbeteiligung unvereinbar. Nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag waren die Gesellschafterdarlehnskonten ohne eine Verlustverrechnung zu führen. Hinzu kommt im Streitfall, dass die Darlehnskonten mit Ausnahme der Verzinsung keine Auswirkung im Rahmen der Gewinnverteilung hatten und dass ferner eine besondere Berücksichtigung der Darlehnskonten bei einem Ausscheiden eines Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft nicht vorgesehen war. Für ein echtes Darlehnskonto spricht ferner der Umstand, dass vertraglich ein gemeinsames Rücklagekonto (§ 8) aus Jahresüberschüssen aufzubauen war, welches bei Erreichen bestimmter Grenzen automatisch in Festkapital der Gesellschaft umgewandelt werden sollte. Dies zeigt, dass die Gesellschafter eine Abgrenzung der Darlehnskonten zu den Kapitalkonten und der Kapitalausstattung der Gesellschaft bewußt herbeiführen wollten. Ferner ist zu beachten, dass die Gesellschafter über die Guthaben auf den Darlehnskonten grundsätzlich frei verfügen konnten. Unter Berücksichtigung all dieser Umstände ist der Senat der Auffassung, dass das Darlehnskonto im Streitfall als echtes Forderungs- bzw. Schuldkonto der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft einzuordnen ist.

38

Die durch die abweichende Beurteilung des Forderungsverzichtes erfolgten Berichtigungen auf dem Gesellschafterdarlehnskonto ermöglichen insoweit - und dies hat der Bkl. verkannt - eine gegenläufige Bilanzänderung. Denn für die Änderung der Vermögensübersicht ist auf die handelsrechtlichen Vermögensansätze abzustellen.

39

Aber selbst für den Fall, dass entgegen der Auffassung des Senats kein Gesellschafterdarlehnskonto, sondern ein besonderes Kapitalkonto vorliegen würde, würde dies im Streitfall zu keiner anderen Beurteilung führen. Gegenstand einer Bilanzberichtigung können zwar grundsätzlich nur einzelne Bilanzposten sein. Hierbei handelt es sich um die Buchansätze aller einzelnen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, dazu gehören bei einer Personengesellschaft aber auch die Kapitalanteile der Gesellschafter sowie die Gewinnermittlung und Gewinnverteilung (vgl. Schmidt/Heinicke EStG § 4 Rz 696 m.w.N.). Da diese berichtigt wurden, kann im Umfang der erforderlichen Bilanzberichtigungen die beantragte Bilanzänderung erfolgen. Denn die Zuordnung des Forderungsverzichts zum Entnahmebereich der Gesellschafter führt dann sowohl zu einem abweichenden handelsrechtlichen Kapitalausweis als auch zu einem korrigierten Gewinnausweis und einer berichtigten Gewinnermittlung. Der BFH hat insoweit wiederholt entschieden, dass sich die in § 4 Abs. 1 EStG vorgesehene Verknüpfung der Schlussbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres mit der Anfangsbilanz des folgenden Jahres bei Personengesellschaften

40

auch auf die Aufteilung des Betriebsvermögens auf die Gesellschafter und damit auch auf die jeweilige Kapitalentwicklung der Gesellschafterkonten erstreckt (BFH vom 8. März 1973 IV R 77/72, BFHE 108, 540; vom 11. Februar 1988 IV 19/87 BFHE 153,26, BStBl II 1988, 825; vom 10. Dezember 1991 VIII R 17/87, BFHE 167, 331, BStBl II 1992, 650 sowie vom 19. Januar 1993 VIII R 128/84 BFHE 170, 511; BStBl II 1993, 594). Das Kapitalkonto und die Entwicklung der Gesellschafterdarlehenskonto wird insoweit einem Bilanzposten gleichgestellt. Eine entsprechende Beurteilung erscheint auch im Hinblick auf die Vorschrift des § 15 a EStG bei einer KG zwingend geboten. Denn bei einer KG wirkt sich die Zusammensetzung des positiven oder negativen Kapitalkontos regelmäßig auch im Folgejahr aus. Nimmt man zur beispielhaften Verdeutlichung eine im Kalenderjahr 01 mit einem Stammkapital von 200.000 DM gegründete KG, so würde bei einem Verlust im Kalenderjahr 01 in Höhe von 200.000 DM ein weiterer Verlust im Kalenderjahr 02 nicht mehr abzugsfähig sein. Für den Fall, dass im Kalenderjahr 01 als einziger Geschäftsvorfall dagegen ausschließlich eine Entnahme von 200.000 DM getätigt worden wäre, wäre im Kalenderjahr 02 noch ein Verlust bis zu 200.000 DM abzugsfähig. Dies zeigt, dass auch die Zusammensetzung eines Kapitalkontos insoweit als berichtigungsfähiger Bilanzposten zu gelten hat. Das hat der BFH zum negativen Kapitalkonto einer KG bereits entschieden (vgl. insoweit und weitergehend auch Wacker in Blümich EStG § 4 Rz 333 m.w. N., Hoffmann in Littmann/Bist/Pust § 4 Rz 509 und Schmidt/Heinicke EStG § 4 Rz 696 m.w.N.)

In Höhe der entsprechenden Gewinnberichtigung könnte daher auch im Falle einer Zuordnung der Gesellschafterdarlehn zum Kapital der Gesellschaft die Bilanzänderung wie beantragt durchgeführt werden. 41

Des Weiteren ist der Senat der Auffassung, dass im Streitfall die beantragte Korrektur der miteinander betragsmäßig verknüpften Ab- und Zuschreibung (gleich hohe Beträge sollten sich egalisieren) allein aufgrund des insoweit offensichtlichen Zusammenhangs der Ausübung des Zuschreibungswahlrechts mit der unzutreffenden Behandlung des Forderungsverzichts geboten erscheint. Wegen der insoweit korrespondierenden Aufwands- und Ertragsbuchung können die Buchungsvorgänge ausnahmsweise nicht isoliert gewinnmindernd und gewinnerhöhend betrachtet werden; es ist vielmehr auch in einem solchen Ausnahmefall eine Berichtigung der korrespondierenden Buchungen in der Bilanz des Streitjahres 1994 möglich, weil sich die Buchungen insgesamt steuerlich noch nicht ausgewirkt haben (vgl. hierzu auch Schmidt/Heinicke EStG § 4 Rz 696 m.w.N.). 42

Der Bekl. hat ferner die Vorabvergütungen der Streitjahre 1994 und 1995 zu Unrecht als Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst und entsprechend eine unzutreffende Verlustfeststellung durchgeführt. 43

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 mindert jedoch gemäß § 15a Abs. 2 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind. 44

Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass i.S. von § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG auch Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben nicht zu den Anteilen am Verlust der KG zu rechnen sind. Entsprechend gehören Sonderbetriebseinnahmen auch nicht zu den Beteiligungsgewinnen, die nach § 15a Abs. 2 EStG durch verrechenbare Verluste gemindert werden. Diese Grundsätze sind auch für Tätigkeitsvergütungen zu beachten, die 45

bei der Personengesellschaft zu betrieblich veranlaßtem Aufwand und beim Gesellschafter zu Sonderbetriebseinnahmen führen. Jedoch ist bei Tätigkeitsvergütungen die Abgrenzung gegenüber einem Gewinnvorab für die Einordnung im Rahmen des § 15 a EStG ausschlaggebend (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2001 VIII R 30/99 BFHE 194, 403; BStBl II 2001,621).

Der Anspruch über eine als Sonderbetriebseinnahme zu erfassende Dienstleistungsvergütung kann dabei nicht nur in einem besonderen Dienstvertrag, sondern auch im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden. Von einer Sonderbetriebseinnahme ist nach dem BFH-Urteil vom 23.01.2001 (aaO) allerdings nur dann auszugehen, 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. Fehlt es hingegen an einer hierauf gerichteten unmissverständlichen Vereinbarung, so handelt es sich - im Zweifel - um eine bloße Gewinnverteilungsabrede (vgl. BFH vom 23.01.2001 aaO). 46

Die streitigen Vergütungen sind entgegen der Auffassung des Bekl. nicht dem Bereich der Sonderbetriebseinnahmen zuzuordnen. 47

Hierfür spricht der Wortlaut des geänderten Gesellschaftsvertrages, der im Rahmen einer geänderten Gewinnverteilungsabrede für Ergebnisanteile die Vorabvergütung auf jeweils jährlich 180.000 DM festlegt. Nach der geänderten Vereinbarung handelt es sich bei der Vergütung nicht um eine leistungsbezogene Tätigkeitsvergütung, die zu Lasten des Gewinns der Gesellschaft zu erfassen ist. Ein aber nicht eindeutig tätigkeitsbezogener Vorabgewinn darf nicht als Sonderbetriebseinnahme angesetzt werden. Zwar haben die Kl. die auch im Verlustfall anzusetzende Vorabvergütung erfolgswirksam als Teil der (handelsrechtlichen) Gewinn- und Verlustrechnung der KG erfaßt und diese Erfassung erst im Rahmen der Gewinnverteilung korrigiert, jedoch führt allein dies nicht zu der vom Bekl. unterstellten zweifelsfreien Zuordnung. Denn bei der Einordnung der Vergütung ist vorrangig auf die getroffenen Vereinbarungen und nicht auf die buchtechnische Abwicklung abzustellen. Die Buchungen haben lediglich eine nachrangige Indizwirkung. Wegen der vorrangig auszulegenden getroffenen Vereinbarungen führen aber mögliche Fehlbuchungen nicht zu einer anderen Beurteilung des Streitgegenstandes. 48

Insoweit besteht aufgrund des Wortlauts der Vertragsänderung nach Auffassung des Senats eine Vereinbarung darüber, dass ausschließlich eine Vorabgewinnregelung im Rahmen der Gewinnverteilungsabrede getroffen wurde. Nach der Rechtsprechung des BFH ist aber sogar in Zweifelsfällen von einer bloßen und für die Gesellschafter in Konkursfällen wegen des erweiterten Haftungsumfangs eher nachteiligen Gewinnverteilungsabrede (vgl. BFH vom 23.01.2001 aaO) auszugehen. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Vorbringen des Bekl. zur Verfahrensweise und Behandlung der Geschäftsführervergütungen bis zum 31.12.1992. Insoweit verkennt der Bekl. nämlich, dass bis zu diesem Zeitpunkt die GmbH nach § 5 des Gesellschaftsvertrages als persönlich haftende Gesellschafterin einen Anspruch auf Erstattung ihrer Geschäftsführungsauslagen und damit auch auf Erstattung der Auslagen für die Geschäftsführergehälter hatte. Gerade dieser Bereich wurde jedoch durch die Vereinbarungen vom 18.12.1992 geändert. Die von der GmbH an die Kl. zu entrichtenden Tätigkeitsvergütungen entfielen. Bei der KG entfiel die Auslagenerstattung. Die Kl. hatten nunmehr anstatt der bisher durch die GmbH gewährten Tätigkeitsvergütungen lediglich im Rahmen der Gewinnverteilung den Vorabvergütungsanspruch von jeweils 180.000 DM. 49

Der Senat überträgt es dem Bekl., die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre nach Maßgabe des Urteils gesondert und einheitlich festzustellen. 50

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	51
Die Entscheidung zur Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 155 FGO, 708 Nr. 11, 711 Zivilprozessordnung (ZPO).	52
Die Revision wird nicht zugelassen. Es liegt weder ein Fall grundsätzlicher Bedeutung vor, noch weicht der Senat mit seiner Entscheidung von einem Urteil des Bundesfinanzhofes ab (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO).	53
