

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: ja

HGB §§ 119, 161, 238 ff.

- a) Die Aufstellung der Jahresbilanz fällt in den alleinigen Zuständigkeitsbereich der geschäftsführenden Gesellschafter. Ihre Feststellung ist ein Grundlagengeschäft, das vorbehaltlich einer anderweitigen Regelung im Gesellschaftsvertrag des Einverständnisses aller Gesellschafter - bei der KG auch der Kommanditisten - bedarf. Ist dieses Recht der Kommanditisten nach dem Gesellschaftsvertrag einem aus ihnen gebildeten Beirat übertragen, bedarf die Bilanzfeststellung der Zustimmung der geschäftsführenden Gesellschafter und des Beirates, der seinen Willen mangels abweichender gesellschaftsvertraglicher Regelung nach dem Mehrheitsprinzip bildet.
- b) Bilanzierungsmaßnahmen, die der Darstellung der Lage des Vermögens des Unternehmens im Sinne des § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB dienen, können von den geschäftsführenden Gesellschaftern durchgeführt werden. Sie haben dabei die Grenzen, die sich aus den gesetzlichen Regeln einschließlich der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ergeben, zu beachten. Den übrigen Gesellschaftern steht das Recht auf Prüfung zu, ob diese Grenzen eingehalten worden sind.
- c) Bilanzierungsentscheidungen, die der Sache nach Ergebnisverwendungen sind, wie die Bildung offener Rücklagen, die Bildung zusätzlicher Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB, die Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB sowie die Bildung steuerlicher Sonderabschreibungen, können grundsätzlich nur durch alle Gesellschafter gemeinschaftlich getroffen werden, soweit der Gesellschaftsvertrag keine anderweitige Regelung enthält. Die Entscheidung über die Ergebnisverwendung steht nicht im Belieben eines jeden Gesellschafters. Vielmehr sind die Ausschüttungsinteressen der einzelnen Gesellschafter gegenüber dem Bedürfnis der Selbstfinanzierung und Zukunftssicherung der Gesellschaft abzuwägen.

BGH, Urteil vom 29. März 1996 - II ZR 263/94 - OLG Stuttgart
LG Stuttgart

BUNDESGERICHTSHOF
IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

II ZR 263/94

Verkündet am:
29. März 1996
Boppel
Justizamtsinspektor
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

- 2 -

Der II. Zivilsenat des Bundesgerichtshofes hat auf die mündliche Verhandlung vom 12. Februar 1996 durch den Vorsitzenden Richter Prof. Boujong und die Richter Dr. Hesselberger, Dr. Henze, Prof. Dr. Greger und Dr. Boetticher

für Recht erkannt:

Auf die Revision der Klägerinnen wird - unter Zurückweisung des Rechtsmittels im übrigen - das Urteil des 4. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Stuttgart vom 26. Oktober 1994 im Kostenpunkt, zu Ziffer 2 des Urteilstenors, soweit sich die Berufung der Klägerinnen gegen ihre Verurteilung nach dem Hilfsantrag der Feststellungswiderklage richtet, und zu Ziffer 1 des Urteilstenors insoweit aufgehoben, als davon Bilanzierungsentscheidungen umfaßt werden, die der Sache nach Ergebnisverwendungen sind (insbesondere offene Rücklagen, Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB, Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB, Bildung steuerlicher Sonderabschreibungen und steuerlich erhöhter Abschreibungen).

Im Umfang der Aufhebung wird die Berufung des Beklagten gegen das Urteil der 4. Kammer für Handelssachen des Landgerichts Stuttgart vom 27. Januar 1994 zurückgewiesen, dessen Tenor wie folgt neu gefaßt wird:

Unter Abweisung der Widerklage im übrigen wird festgestellt, daß der Jahresabschluß (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) der P. KG gemäß § 12 des Gesellschaftsvertrages in der Fassung vom 14. Januar 1957 unter Ausnutzung aller handelsbilanziellen Ansatz- und Bewertungswahlrechte im Sinne der §§ 246 ff., §§ 252 ff. HGB in der Fassung des Bilanzrichtliniengesetzes vom



JLaw – Gesetze und Urteile
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
[\(mobile App\)](#)



19. Dezember 1985 zum Zwecke der Bildung von Reserven nach Maßgabe folgender Grundsätze aufzustellen ist:

- a) Bilanzierungsmaßnahmen, die der Darstellung der Lage des Vermögens des Unternehmens im Sinne des § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB dienen, können von den geschäftsführenden Gesellschaftern durchgeführt werden. Sie haben dabei die Grenzen, die sich aus den gesetzlichen Regeln einschließlich der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ergeben, zu beachten. Den übrigen Gesellschaftern steht das Recht auf Prüfung zu, ob diese Grenzen eingehalten worden sind.
- b) Bilanzierungsentscheidungen, die der Sache nach Ergebnisverwendungen sind, wie die Bildung offener Rücklagen, die Bildung zusätzlicher Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB, die Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB sowie die Bildung steuerlicher Sonderabschreibungen, können grundsätzlich nur durch alle Gesellschafter gemeinschaftlich getroffen werden.
- c) Die Anpassung der Bilanzierung an § 12 des Gesellschaftsvertrages kann unter Beachtung der gesellschaftsrechtlichen Treupflicht nur nach einer angemessenen Übergangsfrist erfolgen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens tragen die Parteien wie folgt:

- a) Gerichtskosten:

Die Klägerin zu 1) trägt 45 %, die Klägerin zu 2) 30 % und der Beklagte 25 %.

- b) Außergerichtliche Kosten:

Die Klägerin zu 1) trägt 30 % und die Klägerin zu 2) 20 % der Kosten des Beklagten, der Beklagte trägt 50 % seiner eigenen Kosten. Im übrigen tragen die Klägerinnen ihre Kosten selbst.

Von den Kosten der Vorinstanzen tragen die Parteien unter Berücksichtigung der Kostenregelung im Teilvergleich vom 21. September 1994:

a) Gerichtskosten:

Die Klägerin zu 1) 33,3 %, die Klägerin zu 2) 22,2 % und der Beklagte 44,5 %.

b) Außergerichtliche Kosten:

Die Klägerin zu 1) 3,6 % und die Klägerin zu 2) 2,4 % der Kosten des Beklagten, der Beklagte 94 % seiner eigenen Kosten. Im übrigen tragen die Klägerinnen ihre Kosten selbst.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Die Klägerinnen sind mehrheitlich beteiligte Kommanditisten, der Beklagte ist alleiniger persönlich haftender Gesellschafter der P. KG (im folgenden: KG). Die Kommanditisten nehmen ihre Rechte über einen Beirat wahr, der nach § 9 Abs. 1 Satz 2 des Gesellschaftsvertrages vom 14. Januar 1957 (im folgenden: Gesellschaftsvertrag) der Beratung, Unterstützung und Überwachung der Geschäftsführung dient. Zu den Rechten des Beirates zählt gemäß § 10 Nr. 1 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages insbesondere die Genehmigung des Jahresabschlusses und der übrigen Bilanzen einschließlich der für die Verteilung an die Gesellschafter maßgebenden Gewinnfeststellung. § 12 des Gesellschaftsvertrages, der die Aufstellung des Geschäftsabschlusses näher bestimmt, lautet:

"Der Geschäftsabschluß ist tunlichst bis zum 30. Juni eines jeden Jahres dem Beirat vorzulegen. Die Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sind nach den Regeln eines vorsichtigen Kaufmannes unter entsprechender Anwendung der Vorschriften des Aktienrechts aufzustellen. Bei Aufstellung der Bilanz ist besonders darauf zu achten, daß zur Sicherung der Vermögensverhältnisse der Gesellschaft in weitgehendem Maße Reserven gebildet werden."

Nachdem der ursprüngliche Klageantrag, der auf Berichtigung des Jahresabschlusses der KG per 31. Dezember 1991 sowie auf Auszahlung der sich daraus ergebenden anteiligen Gewinne gerichtet war, in der Berufungsinstanz durch Teilvergleich erledigt worden war, sind die Klägerinnen im Wege der Klageänderung zu dem Antrag übergegangen festzustellen,

daß der Beirat der KG berechtigt ist, den Jahresabschluß (Handelsbilanz) der Gesellschaft einschließlich des für die Verteilung an die Gesellschafter maßgeblichen Gewinnes abweichend von dem Jahresabschluß verbindlich festzustellen, den der persönlich haftende Gesellschafter, insbesondere in der Fassung des jeweiligen steuerlichen Jahresabschlusses, aufgestellt und dem Beirat vorgelegt hat. Der Beklagte hat widerklagend die Feststellung begehrt, daß der Jahresabschluß (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) der KG gemäß § 12 des Gesellschaftsvertrages unter Ausnutzung aller handelsbilanziellen Ansatz- und Bewertungswahlrechte im Sinne der §§ 246 ff., §§ 252 ff. HGB in der Fassung des Bilanzrichtliniengesetzes vom 19. Dezember 1985 zum Zwecke der Bildung von Reserven in weitgehendem Maße aufgestellt werden kann. Er hat dazu hilfsweise den Antrag gestellt festzustellen, daß die Bestimmung von § 12 des Gesellschaftsvertrages der KG in der Fassung vom 14. Januar 1957 durch die Praxis der vergangenen Jahre keine inhaltliche Änderung dahin erfahren hat, daß der Jahresabschluß (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) der KG nur so aufzustellen sei, daß ausschließlich im Rahmen steuerlicher Vorschriften handelsrechtliche Ansatz- und Bewertungswahlrechte ausgeübt und Reserven gebildet werden dürfen, vielmehr darüber hinaus Reserven auch nach rein handelsbilanziellen Ansatz- und Bewertungswahlrechten im Sinne der §§ 246 ff., §§ 252 ff. HGB gebildet werden können.

Das Landgericht hat die Klage abgewiesen und der Feststellungswiderklage unter Abweisung des Hauptantrages nach Maßgabe des dazu gestellten Hilfsantrages stattgegeben. Das Oberlandesgericht hat die Feststellungsklage der Klägerin-

nen abgewiesen und der Feststellungswiderklage des Beklagten nach dem Hauptantrag stattgegeben. Mit der Revision verfolgen die Klägerinnen ihre in der Berufungsinstanz gestellten Anträge weiter.

Entscheidungsgründe:

Die Revision führt, soweit das Berufungsgericht der Feststellungswiderklage des Beklagten stattgegeben hat, in dem aus dem Urteilstenor ersichtlichen Umfang zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung und zur Zurückweisung der Berufung des Beklagten. Ferner war die Feststellungswiderklage des Beklagten nach Maßgabe des Hilfsantrages abzuweisen. Die weitergehende Revision der Klägerinnen hatte keinen Erfolg.

I.

Zutreffend geht das Berufungsgericht davon aus, daß der Beirat nicht berechtigt ist, Ansatz- und Bewertungsrechte selbst auszuüben und die von dem Komplementär vorgelegte Bilanz ohne dessen Mitwirkung abzuändern. Im Gegensatz zur Aufstellung, d.h. Vorbereitung bis zur Beschlußreife des Jahresabschlusses, die in die alleinige Kompetenz der geschäftsführenden Gesellschafter fällt (vgl. BGH, Urt. v. 27. September 1979 - II ZR 31/78, BB 1980, 121, 122; Baumbach/Hopt, HGB, 29. Aufl., § 164 Rdn. 3; Heymann/Emmerich, HGB, 2. Aufl., § 120 Rdn. 6; Schlegelberger/Martens, HGB, 5. Aufl., § 167 Rdn. 3; Staub/Schilling, HGB, 4. Aufl., § 167 Rdn. 1), ist die Feststellung, d.h. die Verbindlicherklärung des Jahresabschlusses im Verhältnis

der Gesellschafter untereinander und im Verhältnis der Gesellschaft zu Dritten, keine Geschäftsführungshandlung (zur Wahl des Abschlußprüfers nach § 6 Abs. 3 PublG vgl. BGHZ 76, 338, 342), sondern ein Grundlagengeschäft, das vorbehaltlich einer anderweitigen Regelung im Gesellschaftsvertrag nur dann wirksam zustande kommt, wenn alle Gesellschafter ihr Einverständnis dazu erklären (BGHZ 80, 357, 358; vgl. auch BGHZ 76, 338, 343). Das gilt auch für die Kommanditisten (Staub/Schilling aaO, § 167 Rdn. 3 f.; Schlegelberger/Martens aaO, § 167 Rdn. 6; Heymann/Horn aaO, § 164 Rdn. 3; Staub/Hüffer, HGB, 4. Aufl., § 242 Rdn. 49; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., § 53 III 2 c [S. 1278] m.w.N. in Fn. 17; Ulmer in FS Hefermehl, 1976, S. 207, 216; Schulze-Osterloh, BB 1980, 1402, 1404; Priester in FS Quack, 1991, S. 373, 381; a.A. noch RGZ 112, 19, 25; BGH, Urt. v. 11. Januar 1960 - II ZR 69/59, WM 1960, 187, 188 f.; Urt. v. 27. Februar 1962 - VI ZR 194/61, BB 1962, 426; Heymann/Horn aaO, § 167 Rdn. 2 m.N. zur früheren Rspr. u. Literatur; Schlegelberger/Geßler, HGB, 4. Aufl., § 167 Rdn. 3; Sudhoff, Rechte und Pflichten des Kommanditisten, 3. Aufl., § 7 I 3; H. P. Westermann, Handbuch der Personengesellschaften, Bd. 1 Rdn. I/870; BeckBilKomm/Förschle/Kofhal, 3. Aufl., § 247 HGB Rdn. 86; Huber, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechts, 1970, S. 341). Denn auch bei der Feststellung der Bilanz einer Kommanditgesellschaft geht es darum, die Grundlage für die Berechnung der Gewinnansprüche sämtlicher Gesellschafter festzulegen. Der Gewinnanspruch der Kommanditisten richtet sich ebenso wie derjenige der Komplementäre gegen die Gesamthand. Die Konkretisierung des

dem Grunde nach bereits im Gesellschaftsvertrag begründeten Gewinnanspruchs bedarf daher, da er der Gesellschaft eben angehört, der "Anerkennung" durch sämtliche Gesellschafter einschließlich der Kommanditisten (so zutreffend bereits Ulmer in FS Hefermehl aaO, S. 215). Erforderlich ist demnach grundsätzlich ein nach §§ 161 Abs. 2, 119 Abs. 1 HGB einstimmig zu treffender Beschluß der persönlich haftenden Gesellschafter und der Kommanditisten. Die Begründung für die gegenteilige Ansicht, die sich insbesondere auf § 245 Satz 2 HGB (§ 41 Satz 2 HGB a.F.) und § 166 Abs. 1 HGB stützt (vgl. etwa Heymann/Horn aaO, § 167 Rdn. 2 m.w.N.), trägt demgegenüber nicht. § 245 Satz 2 HGB betrifft allein die öffentlich-rechtliche Pflicht zur Unterzeichnung der Bilanz (vgl. dazu BGH, Urt. v. 3. November 1975

- II ZR 87/74, BB 1975, 1605, 1606 im Anschluß an BGHZ 44, 158, 160; Ulmer in FS Hefermehl aaO, S. 212). § 166 Abs. 1 HGB, der dem Schutz des Kommanditisten dient, regelt das Kontrollrecht, sagt aber nichts über die Zuständigkeiten für Grundlagengeschäfte aus (vgl. Ulmer in FS Hefermehl aaO, S. 213 f.). Es widerspräche zudem dem Schutzcharakter dieser Norm, würde man ihr eine die Mitwirkungsrechte der Kommanditisten an der Bilanzfeststellung ausschließende Wirkung beimessen.

Das Berufungsgericht hat es im Ergebnis zutreffend verneint, daß der Beirat den Jahresabschluß nach der Regelung des Gesellschaftsvertrages abweichend vom Komplementär feststellen kann. Zwar könnte im Gesellschaftsvertrag grundsätzlich eine solche Regelung getroffen werden (Staub/Schilling aaO, § 167 Rdn. 4; Ulmer in FS Hefermehl aaO, S. 216; allg. auch Baumbach/Hopt aaO, § 164

Rdn. 6 f.). Das ist im vorliegenden Falle aber nicht geschehen. Soweit sich die Revision dagegen wendet, daß das Berufungsgericht § 10 Nr. 1 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages nicht als eine solch abweichende Regelung angesehen hat, kann sie keinen Erfolg haben. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 bilden die Kommanditisten einen Beirat. Aufgabe des Beirates sind Beratung, Unterstützung und Überwachung der Geschäftsführung. Daraus folgt, daß der Beirat auch nur die Rechte und Interessen der Kommanditisten wahrzunehmen befugt ist. Folgerichtig regelt § 9 Abs. 4, daß der persönlich haftende Gesellschafter im Beirat nur Sitz ohne Stimme hat. Soweit § 10 Nr. 1 Abs. 1 dem Beirat die Genehmigung des Jahresabschlusses zugesteht, kann er dieses Recht demgemäß nur für die Kommanditisten, nicht aber für den Komplementär ausüben.

Eine abweichende Beurteilung läßt auch § 11 Abs. 5 des Gesellschaftsvertrages nicht zu. Nach dieser Bestimmung werden die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit gefaßt, soweit nicht über einen der fünf Beschlußgegenstände abgestimmt wird, für die Einstimmigkeit erforderlich ist. Die Feststellung der Bilanz gehört nicht zu den letzteren. Würde die Mehrheitsklausel die Bilanzfeststellung erfassen, könnten die Kommanditisten den persönlich haftenden Gesellschafter in diesem Punkt überstimmen. Das ist jedoch nicht der Fall.

Gleichgültig, ob man diese Regelung an dem sog. Bestimmtheitsgrundsatz oder der Kernbereichslehre mißt (vgl. dazu zuletzt BGH, Urt. v. 10. Oktober 1994 - II ZR 18/94, ZIP 1994, 1942, 1943 f.), kommt nach der Bestimmung eine

mehrheitliche Beschlußfassung für diesen Beschlußgegenstand auf keinen Fall in Betracht. Denn für die Wirksamkeit einer derartigen Klausel ist nach dem Bestimmtheitsgrundsatz auf jeden Fall die Angabe der Art des Beschlußgegenstandes erforderlich. Da die Bilanzfeststellung das Gewinnrecht der Gesellschafter tangiert, das zwar zu den verzichtbaren, jedoch unentziehbaren Gesellschafterrechten gehört (vgl. dazu nur MK/Ulmer, BGB, 2. Aufl., § 709 Rdn. 83; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., § 16 III 3 b, aa, bb; Wiedemann, Gesellschaftsrecht, 1980, § 7 I 1 b; Röttger, Die Kernbereichslehre im Recht der Personengesellschaften, 1989, S. 120 ff., 172 ff.), muß sich nach der Kernbereichslehre die gesellschaftsvertragliche Mehrheitsklausel auf das zum Kernbereich gehörende Recht beziehen und Ausmaß und Umfang des zulässigen Eingriffs erkennen lassen (vgl. nur MÜKo/Ulmer aaO, § 709 Rdn. 77, 83; Staub/Hüffer aaO, § 242 Rdn. 47). Diesen nach dem Bestimmtheitsgrundsatz bzw. der Kernbereichslehre geforderten Voraussetzungen entspricht die Vertragsklausel nicht.

Die Bilanzfeststellung bedarf demnach der Zustimmung sowohl des Klägers als des persönlich haftenden Gesellschafters als auch des Beirates entsprechend der mehrheitlich erklärten Zustimmung der Kommanditisten. Kommt eine solche Übereinstimmung nicht zustande, muß eine Entscheidung auf dem Gerichtswege herbeigeführt werden (Priester, FS Quack aaO, S. 381; Ulmer in FS Hefermehl aaO, S. 209).

II.

Soweit das Berufungsgericht dem Feststellungsantrag des Beklagten im übrigen ohne Einschränkungen stattgegeben hat, kann dem nicht gefolgt werden.

1. Allerdings kann die Revision keinen Erfolg haben, soweit sie sich gegen die Zulässigkeit des Feststellungsantrages des Beklagten mit der Begründung wendet, dieser sei inhaltlich zu unbestimmt. In diesem Antrag sowie im Tenor der Entscheidung des Berufungsgerichtes wird ausdrücklich von der Bilanzaufstellung "unter Ausnutzung aller handelsbilanziellen Ansatz- und Bewertungswahlrechte im Sinne der §§ 246 ff., 252 ff. HGB in der Fassung des Bilanzrichtliniengesetzes vom 19. Dezember 1985" gesprochen. Dem Widerkläger wird damit das Recht zur Aufstellung einer Bilanz zugebilligt, bei der die Ansatz- und Bewertungswahlrechte, die durch die §§ 246 ff., 252 ff. HGB gewährt werden, ermessensfehlerfrei ausgeschöpft werden können. Daraus ergibt sich, daß er die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. hierzu SenUrt. v. 14. Februar 1974 - II ZR 76/72, BB 1974, 854 f.) beachten muß. Die Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang dem Widerkläger ein solches Recht zusteht und wie weit das ihm gesetzlich eingeräumte Ermessen reicht, ist keine Frage der Zulässigkeit, sondern eine solche der Begründetheit des Antrages.

2. Die Revision rügt ferner, das Berufungsgericht habe es zu Unrecht unterlassen, Beweis über die Behauptung der Klägerinnen zu erheben, die Vorstellung der im Jahre 1957 an dem Abschluß des Gesellschaftsvertrages beteiligten Per-

sonen über die Regelung des § 12 sei übereinstimmend dahin gegangen, die Bildung von Reserven solle die durch die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften gezogenen Grenzen auf keinen Fall überschreiten. Auch diese Rüge kann keinen Erfolg haben. Das Berufungsgericht hat diesen Beweisantrag im Ergebnis zu Recht als nicht hinreichend substantiiert zurückgewiesen.

Zutreffend ist allerdings der Ausgangspunkt der Revision, daß nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes ein übereinstimmender Wille der an dem Abschluß eines Vertrages beteiligten Parteien dem Vertragswortlaut oder einer anderweitigen Auslegung vorgeht (BGH, Urt. v. 27. Oktober 1972 - V ZR 20/71, WM 1972, 1422, 1424; BGHZ 71, 75, 77 f.; BGH, Urt. v. 5. Oktober 1988 - IVb ZR 91/87, NJW 1989, 526, 527). Die Behauptung, einer bestimmten vertraglichen Regelung liege eine übereinstimmende Vorstellung der Parteien zugrunde, betrifft eine innere Tatsache, über die nur dann Beweis zu erheben ist, wenn auch schlüssig behauptet worden ist, daß die Parteien ihren übereinstimmenden Willen einander zu erkennen gegeben haben (BGH, Urt. v. 30. April 1992 - VII ZR 78/91, NJW 1992, 2489). Wird ein Zeuge zum Beweis einer nicht in seiner Person eingetretenen inneren Tatsache benannt, ist ein derartiger Beweisantrag nur dann erheblich, wenn die Umstände schlüssig dargelegt sind, aufgrund deren er Kenntnis von der inneren Tatsache erlangt hat (BGH, Urt. v. 30. April 1992 aaO, S. 2489; Urt. v. 4. Mai 1983 - VIII ZR 94/82, NJW 1983, 2034).

Die Klägerinnen haben bereits nicht schlüssig dargelegt, daß der Vater des Beklagten den am Vertragsschluß beteiligten Vertretern der Klägerinnen zu erkennen gegeben hat, er wolle § 12 des Gesellschaftsvertrages entgegen seinem weitgefaßten Wortlaut ausschließlich mit dem eingeschränkten Inhalt gelten lassen, die Bildung von Reserven dürfe die durch die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften gezogenen Grenzen nicht überschreiten. Aus dem erstinstanzlichen Vortrag der Klägerinnen ergibt sich lediglich, daß die Gesellschafter Einheitsbilanzen aufgestellt haben, wobei der Beklagte gelegentlich versucht hat, Rücklagen zwecks Substanzerhaltung zu bilden. In der Berufungsinstanz wird weitergehend ausgeführt, der Vater des Beklagten und die damaligen Vertreter der Klägerinnen hätten häufig über die Ausnutzung oder Nichtausnutzung der durch die Steuergesetze gebotenen Möglichkeiten einer Gewinnminderung diskutiert, wobei sie durchaus unterschiedliche Ziele angestrebt hätten. In bezug auf den Abschluß des Vertrages im Jahre 1957 heißt es, eine Reservenbildung über die durch die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften gezogenen Grenzen hinaus sei auch von dem Vater des Beklagten nicht gewollt gewesen, das habe nicht zur Debatte gestanden. Auch aus diesem Vortrag ergibt sich nicht, auf welche Weise der Vater des Beklagten gegenüber den Vertretern der Klägerinnen zu erkennen gegeben hat, er schließe eine solch weitergehende Reservenbildung aus. Das wird auch nicht durch das Vorbringen im Antrag vom 31. Mai 1994 verdeutlicht, wenn es dort heißt, es hätten auf keinen Fall Reserven über das steuerlich zulässige Maß hinaus gebildet werden sollen. Insoweit wird lediglich der frühere Vortrag wiederholt, der nur als Schlußfolgerung aus dem Umstand

hergeleitet wird, eine weitere Reservenbildung habe nicht zur Debatte gestanden. Obwohl die Klägerinnen in diesem Antrag vorgetragen haben, der Zeuge Dr. H. habe an den Vertragsverhandlungen als Berater der Klägerin zu 2 teilgenommen, kann der Beweisanspruch aufgrund der dargelegten Schlussfolgerung nicht als schlüssig angesehen werden. Insoweit liegt hier eine andere Sachverhaltsgestaltung vor als in der Entscheidung des Bundesgerichtshofes vom 30. April 1992 (VII ZR 78/91, NJW 1992, 2489, 2490).

3. Das Berufungsgericht hat auch eine stillschweigende Abänderung des § 12 des Gesellschaftsvertrages im Ergebnis zu Recht verneint. Soweit die Revision meint, durch die jahrzehntelange Bilanzierungspraxis der Parteien, derzufolge eine Reservenbildung nur im Rahmen der für die Handelsbilanz maßgebenden Steuerbilanz vorgenommen worden sei, sei § 12 des Gesellschaftsvertrages stillschweigend in diesem einschränkenden Sinne abgeändert worden, kann dieser Auffassung nicht gefolgt werden.

a) Zwar steht die Regelung des § 23 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages über die Formbedürftigkeit einer stillschweigenden formlosen Abänderung nicht entgegen. Denn die konkludente Vertragsänderung erfaßt auch eine Schriftformklausel (BGHZ 58, 115, 119; 71, 162, 164; BGH, Urt. v. 26. November 1964 - VII ZR 111/63, WM 1965, 175; Urt. v. 7. Februar 1972 - II ZR 169/69, WM 1972, 311, 312; Schlegelberger/K. Schmidt, HGB, 5. Aufl., § 105 Rdn. 140).

Die Möglichkeit einer stillschweigenden Abänderung des § 12 des Gesellschaftsvertrages erfährt aber bereits dadurch eine wesentliche Einschränkung, daß in einer Reihe von Elementen des Jahresabschlusses der Anwendung von Steuerrecht zwingendes Handelsrecht entgegensteht (BayObLG, NJW 1988, 916, 917/919 für die GmbH). Das gilt auch für die Personenhandelsgesellschaften (vgl. dazu die Beisp. bei Döllner in FS Kellermann, 1989, 51, 56 ff.; Schulze-Osterloh, StW 1991, 284, 286 ff.; vgl. auch OLG Hamm, BB 1993, 1332). Die Handelsbilanz kann der Steuerbilanz nur insoweit angepaßt werden, als dem keine zwingenden handelsrechtlichen Umstände entgegenstehen (vgl. Baumbach/Hopt aaO, § 242 Rdn. 6 zu entsprechenden Satzungsgestaltungen). Die Regelung, nach der eine Einheitsbilanz gebildet werden soll, muß also einen Vorbehalt zugunsten des zwingenden Handelsrechts enthalten. Ist das nicht der Fall, ist nach allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen, die auch in § 22 des Gesellschaftsvertrages ihren Niederschlag gefunden haben, nicht die gesamte Klausel, sondern nur der Teil nach § 134 BGB nichtig, der gegen zwingendes Handelsrecht verstößt (zur Teilnichtigkeit BGHZ 49, 364, 365 f.). Soweit die Revision die Ansicht vertritt, durch ein solches Regelungsverbot werde die vertragliche Gestaltungsfreiheit der Gesellschafter unnötig und unangemessen eingeschränkt (so offenbar auch Buck, DB 1995, 34 u. Autenrieth, NWB 2/1995, 563), trifft das nicht zu.

b) Soweit die Klausel mit dem vorstehend dargelegten Inhalt in dem Umfang wirksam ist, in dem sie nicht gegen zwingende handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze ver-

stößt, hat das Berufungsgericht jedoch eine stillschweigende Abänderung des § 12 des Gesellschaftsvertrages durch langjährige Übung der Parteien zu Recht verneint.

Zwar kann nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes die langjährige Übung einer bestimmten Gesellschafterpraxis zu einer stillschweigenden Änderung des Gesellschaftsvertrages führen (BGHZ 70, 331, 332; Wiedemann, Gesellschaftsrecht I, 1980, § 3 II 2, S. 171 f.; Schlegelberger/K. Schmidt aaO, § 105 Rdn. 141; Staub/Ulmer aaO, § 105 Rdn. 191). Zumindest besteht eine tatsächliche Vermutung dafür, daß eine lang andauernde tatsächliche Abweichung vom Gesellschaftsvertrag dessen einvernehmliche Änderung bewirkt hat (BGH, Urt. v. 17. Januar 1966 - II ZR 8/64, NJW 1966, 826, 827; SenUrt. v. 19. Dezember 1977 - II ZR 10/76, WM 1978, 300, 301; OLG München, DB 1994, 1465; Baumbach/Hopt aaO, § 105 Rdn. 62; Wiedemann, Gesellschaftsrecht aaO, § 3 II 2, S. 171 f.). Dabei kann dahingestellt bleiben ob - wie das Berufungsgericht meint - eine Einschränkung der nach § 12 des Gesellschaftsvertrages bestehenden Zuständigkeit des Beklagten nur dann angenommen werden kann, wenn nach außen ein entsprechender Wille erkennbar in Erscheinung getreten ist, und ob man davon bei einer ununterbrochenen über 30 Jahre andauernden Übung ausgehen kann. Das Berufungsgericht ist zu einer entsprechenden Überzeugung deswegen nicht gelangt, weil in den Jahren 1972 und 1982 ein solch übereinstimmender Wille der Parteien nicht zum Ausdruck gekommen ist. Der Senat ist insoweit an die tatsächlichen Feststellungen des Berufungsgerichtes gebunden. Die vom Berufungsgericht daraus gezogenen Schlußfolgerungen sind rechtlich möglich und

lassen Rechtsfehler nicht erkennen. Zwar erklärt eine Partei, die nur unter Protest einer vertraglichen Regelung zustimmt, ihr Einverständnis damit. Dies kann für den Einzelvertrag angenommen werden. Läßt - wie hier - eine Partei allerdings erkennen, daß sie eine gesellschaftsvertragliche Regelung in einem bestimmten Sinne versteht, der von dem Verständnis der anderen Partei völlig abweicht, und stimmt sie einer Maßnahme zu, die ihrem Verständnis von der gesellschaftsvertraglichen Regelung zwar nicht entspricht, aber von ihr noch gedeckt wird, kann man darin kein Einverständnis mit der Abänderung einer auf Dauer ausgerichteten vertraglichen Regelung sehen. Die Sachlage ist hier eine andere als bei der Aufgabe des Widerstandes gegen eine rechtliche Maßnahme, deren Durchführung das Zustandekommen eines Einzelvertrages voraussetzt.

4. Die Revision ist weiter der Ansicht, die in § 12 Satz 2 des Gesellschaftsvertrages enthaltene Verweisung auf die Vorschriften des Aktienrechts mache die Bildung stiller Reserven entsprechend §§ 279 ff. HGB unzulässig (vgl. auch Felix, ZIP 1995, 128, 129). Dem kann nicht gefolgt werden. Das Berufungsgericht sieht die Regelung des § 12 Satz 3 des Gesellschaftsvertrages, der zur Sicherung der Vermögensverhältnisse der Gesellschaft die Bildung von Reserven "in weitgehendem Maße" zuläßt, als die spezielle Vorschrift im Verhältnis zu Satz 2 an, nach dem die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung nach den Regeln eines vorsichtigen Kaufmannes unter entsprechender Anwendung der Vorschriften des Aktienrechts aufzustellen ist. Eine derartige Auslegung dieser vertraglichen Bestimmung ist rechtlich

möglich. Die Revision hat nicht aufgezeigt, daß dem Berufungsgericht bei der Auslegung Rechtsfehler unterlaufen sind. Solche sind auch nicht ersichtlich.

5. Anders als das Berufungsgericht offensichtlich meint, unterliegt die nach § 12 Satz 3 des Gesellschaftsvertrages bestehende Möglichkeit, bei der Bilanzierung die handelsbilanziellen Ansatz- und Bewertungswahlrechte im Sinne der §§ 246 ff., 252 ff. HGB in der Fassung des Bilanzrichtliniengesetzes vom 19. Dezember 1985 zum Zwecke der Bildung von Reserven in weitgehendem Maße zu nutzen, zwingenden gesetzlichen Einschränkungen.

a) Soweit der Jahresabschluß der Darstellung (Ermittlung) der Lage des Vermögens des Unternehmens im Sinne des § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB dient, sind die erforderlichen Entscheidungen durch den geschäftsführenden Gesellschafter zu treffen. Er hat im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung entsprechend den bilanzrechtlichen Bestimmungen des Handelsgesetzbuches den ihm gewährten Beurteilungsrahmen auszuschöpfen und die zur Verfügung stehenden Ansatz- und Bewertungswahlrechte sachgemäß auszuüben (vgl. Ulmer in FS Hefermehl aaO, S. 219; Priester in FS Quack aaO, S. 382).

Bei der Feststellung der Bilanz durch die Gesellschafter oder die für sie handelnden Gesellschaftsorgane (im vorliegenden Fall: der Beirat für die Kommanditisten) ist zu prüfen, ob diese Grenzen eingehalten worden sind. Eine Änderung von Ansatzmethoden ist bei der Bilanzierung aller-

dings nicht ausgeschlossen, da es keinen Grundsatz der Ansatzstetigkeit gibt (vgl. Stellungnahme des IDW, SAbI. 2/1987, Nr. 3, WPg 1988, S. 48, 49; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 252 HGB Rdn. 110 m.w.N.; Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh, GmbHG, 16. Aufl., § 42 Rdn. 258; BeckBilKomm/Budde/Geißler aaO, § 252 HGB Rdn. 57). Es muß aber gewährleistet sein, daß die Bewertungsregeln von Jahr zu Jahr unverändert, also "stetig" sind. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist gesetzlich in der Sollvorschrift des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB verankert. Nach § 252 Abs. 2 HGB darf davon nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden (zu den Ausnahmefällen im einzelnen vgl. Stellungnahme des IDW, SAbI. 2/1987 unter 5, WPg 1988, S. 48, 49; Adler/Düring/Schmaltz aaO, 6. Aufl., § 252 HGB Rdn. 113; Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh aaO, § 42 Rdn. 259; Selchert in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung aaO, § 252 HGB Rdn. 126 u. 127; BeckBilKomm/Budde/Geißler aaO, § 252 HGB Rdn. 55, 59 ff.; Selchert in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung aaO, § 252 HGB Rdn. 124, 126 f.; Baumbach/Hopt aaO, § 252 Rdn. 19; Kupsch, DB 1987, 1157, 1160; Pfleger, DB 1986, 1133).

Wie der Senat zur GmbH bereits entschieden hat - und das gilt gleichermaßen im Personengesellschaftsrecht - kann es geboten sein, bei der Ausübung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten die besonderen Interessen einzelner Gesellschafter mitzuberücksichtigen (BGH, Urt. v. 11. Juli 1966 - II ZR 134/65, WM 1966, 1132, 1134 f.; Urt. v. 14. Februar 1974 - II ZR 76/72, BB 1974, 854, 855 = WM 1974, 392, 393; zustimmend Baumbach/Hueck/

Schulze-Osterloh aaO, § 42 a Rdn. 33; Scholz/K. Schmidt, GmbHG, 8. Aufl., § 46 Rdn. 39). Das wird auf der Grundlage der gesellschaftsrechtlichen Treupflicht auch im Schrifttum anerkannt, wobei insbesondere Fälle genannt werden, in denen dem einzelnen Gesellschafter ein besonderer Nachteil droht (vgl. BeckBilKomm/Ellrott/Schramm/Bail aaO, § 253 HGB Rdn. 654; Großfeld, Bilanzrecht, 2. Aufl. Rdn. 231; ders. NJW 1986, 955, 957 f.; Adler/Düring/Schmaltz aaO, 6. Aufl., § 253 HGB Rdn. 580, § 257 HGB Rdn. 11; Schneeloch, DStR 1988, 759, 761).

b) Soweit Bilanzierungsmaßnahmen die Ergebnisverwendung betreffen, sind diese mangels abweichender gesellschaftsvertraglicher Regelung der übereinstimmenden Feststellung durch die Gesellschafter vorbehalten, da es sich bei der Ergebnisverwendung um ein bilanzrechtliches Grundlagengeschäft handelt (BGH, Urt. v. 10. Mai 1976 - II ZR 180/74, BB 1976, 948; Priester in FS Quack aaO, S. 385 f.; wohl auch Woltmann, WPg 1985, 275, 276). Ansatz- und Bewertungswahlrechte sind von den Gesellschaftern wahrzunehmen, wobei sie bei der Ausübung dieser Rechte wechselseitig der Treupflicht unterliegen. Für die Kommanditgesellschaft ergibt sich das Mitwirkungsrecht der Kommanditisten an solchen Entscheidungen zudem daraus, daß Gewinnschmälerungen durch entsprechenden Bilanzausweis unmittelbar die Voraussetzungen ihrer persönlichen Haftung aus §§ 171, 172 Abs. 4 HGB beeinflussen. Der Senat hat für den Fall der steuerlichen Sonderabschreibungen bereits ausgeführt, daß die konkrete Bilanzierung über die Frage entscheidet, ob eine Entnahme des Kommanditisten seine Haftung nach § 172 Abs. 4 HGB auslöst (vgl. BGHZ 109, 334, 339 ff.; ebenso Baumbach/Hopt

aaO, § 172 Rdn. 8; Schulze-Osterloh, ZGR 1991, 488, 510; Woltmann, WPg 1985, 275, 276; zum Verhältnis von Kommanditistenhaftung und stillen Reserven vgl. auch BGHZ 101, 123, 127 f.).

Die grundsätzlich allen Gesellschaftern - im vorliegenden Fall dem Komplementär und dem Beirat - zustehende Entscheidung über die Ergebnisverwendung ist nicht durch § 12 Satz 3 des Gesellschaftsvertrages abbedungen. Diese Vorschrift enthält eine Richtlinie zum materiellen Inhalt des Jahresabschlusses; sie sagt jedoch nichts darüber aus, von wem die entsprechenden Entscheidungen zu treffen sind. Allein aus dem Umstand, daß es in § 12 Satz 3 heißt, "bei Aufstellung der Bilanz" sei auf weitgehende Reservenbildung zu achten, kann eine derartig weitgehende Schlußfolgerung nicht gezogen werden. Einmal kann davon ausgegangen werden, daß die Parteien bei Abschluß des Gesellschaftsvertrages die dargelegte Problematik nicht gesehen haben, weil damals eine derartige Differenzierung noch nicht vorgenommen worden ist. Zum anderen ist die Regelung zu allgemein gehalten, um daraus eine spezielle Zuständigkeitsverteilung entnehmen zu können.

Zu der Ergebnisverwendung sind die nach dem Gesellschaftsvertrag oder einem entsprechenden Gesellschafterbeschuß vorgesehenen offenen Rücklagen zu rechnen. Für ihre Einstellung in die Bilanz sind grundsätzlich sämtliche Gesellschafter zuständig (Priester in FS Quack aaO, S. 386; BeckBilKomm/Budde/Raff aaO, § 268 HGB Rdn. 2; Schlegelberger/Martens, HGB, 5. Aufl., § 120 Rdn. 17;

Woltmann, WPg 1985, 275, 277). Für die Bildung notwendiger offener Rücklagen reicht jedoch, wie der Senat bereits entschieden hat, ein Gesellschafterbeschuß mit vertragsändernder Mehrheit aus (BGH, Urt. v. 10. Mai 1976

- II ZR 180/74, BB 1976, 948, 949). Des weiteren gehören zur Ergebnisverwendung die zusätzlichen Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB - sog. stille Reserven - (vgl. Priester in FS Quack aaO, S. 386; wohl auch Baumbach/Hopt aaO, § 164 Rdn. 3; vgl. auch Schulze-Osterloh, ZHR 150 [1986], 403, 417 m.w.N.). Auch die Bildung stiller Reserven setzt als bilanzrechtliches Grundlagengeschäft mangels einer abweichenden Regelung im Gesellschaftsvertrag die Zustimmung aller Gesellschafter voraus (Heymann/Emmerich aaO, § 120 Rdn. 18; Priester in FS Quack aaO, S. 385 f.; wohl auch Woltmann, WPg 1985, 275, 276; offengelassen in BGH, Urt. v. 10. Mai 1976 - II ZR 180/74, BB 1976, 948, 949). Die Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB ist der Ergebnisverwendung ebenfalls zuzurechnen. Diese der Vorsorge für künftige Aufwendungen (vgl. Baumbach/Hueck/Schulze-Osterloh aaO, § 42 Rdn. 196; Mayer-Wegelin in Küting/Weber aaO, § 249 HGB Rdn. 70; Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 14. Aufl., § 29 Rdn. 13 f.; Scholz/Crezelius, GmbHG, 8. Aufl., Anh. § 42 a Rdn. 204) dienenden Rückstellungen haben die Funktion offener Rücklagen (vgl. Schulze-Osterloh, ZHR 150 [1986], 403, 424; ähnl. Adler/Düring/Schmaltz aaO, 5. Aufl., § 249 Rdn. 137: Nähe zur Rücklagenbildung als Gewinnverwendungsmaßnahme; Welf Müller, ZGR 1981, 126, 142: Bildung von Aufwandsrückstellungen reicht "weit in dem Bereich der Gewinnverwendung hinüber"; Siegel, BB 1986, 841, 843: "Inhaltlich eine Gewinnverwendung"). Steuerliche Abschreibungen, die als Son-

derabschreibungen oder als erhöhte Abschreibungen über die handelsrechtlich zulässigen hinausgehen, sind ebenfalls als Ergebnisverwendungen anzusehen. Sowohl wegen der Steuerfolgen für die einzelnen Gesellschafter als auch wegen des Haftungsrisikos muß es der Gesamtheit der Gesellschafter vorbehalten bleiben, über die Ausübung steuerlicher Wahlrechte mit Wirkung für die Handelsbilanz zu entscheiden.

c) Auch die Entscheidung über die Ergebnisverwendung steht nicht im Belieben eines jeden Gesellschafters. Vielmehr sind die Ausschüttungsinteressen der einzelnen Gesellschafter gegenüber den Bedürfnissen der Selbstfinanzierung und Zukunftssicherung der Gesellschaft abzuwägen (Großfeld, WPg 1987, 698, 707; BeckBilKomm/Ellrott/Schramm/Bail aaO, § 253 HGB Rdn. 654). Ein allgemeiner Vorrang der Thesaurierungsinteressen der Gesellschaft vor den Ausschüttungs- und Entnahmeinteressen der Gesellschafter besteht nicht (vgl. für die Bildung stiller Reserven Heymann/Emmerich aaO, § 120 Rdn. 4; Baumbach/Hopt aaO, § 253 Rdn. 32, 34; Großfeld, NJW 1985, 255, 258; abweichend Priester in FS Quack aaO, S. 391: § 253 Abs. 4 HGB könne die gesetzgeberische Wertung entnommen werden, daß den Thesaurierungsinteressen der Gesellschaft der Vorrang vor den Ausschüttungs- und Entnahmeinteressen der Gesellschafter zukomme). Das Gesetz geht vielmehr generell von einem Vollausschüttungsanspruch des Gesellschafters aus. Eine Pflicht der Gesellschafter, stillen Reserven zuzustimmen, besteht grundsätzlich nicht (Priester in FS Quack aaO, S. 395 f.).

Eine Grenze für die Ablehnung einer Thesaurierung besteht dort, wo sich die Bildung von Rücklagen als erforderlich erweist, um das Unternehmen für die Zukunft lebens- und widerstandsfähig zu erhalten (vgl. RGZ 116, 119, 133; BGH, Urt. v. 10. Mai 1976 - II ZR 180/74, BB 1976, 948, 949; Urt. v. 14. Mai 1973 - II ZR 144/71, WM 1973, 844, 846).

Auf der anderen Seite wird den Gesellschaftern insoweit ein beachtliches Interesse an der Gewinnausschüttung zugestanden, als sie einbehaltene Gewinne zu versteuern haben. Demgemäß wird den Kommanditisten das Recht eingeräumt, Ausschüttungsansprüche zumindest in Höhe der von ihnen zu zahlenden Ertragssteuern geltend zu machen (OLG München, DB 1994, 1465, 1466; Ganßmüller, Das Steuerentnahmerecht der Gesellschafter der OHG und KG, S. 38 ff.; Göllert/Ringling, Bilanzrichtliniengesetz, 1986 S. 15; Großfeld, NJW 1986, 955, 958; Baumbach/Hopt aaO, § 120 Rdn. 17; Priester in FS Quack aaO, S. 394; Buck, DB 1995, 35; vorsichtig zustimmend Adler/Düring/Schmaltz aaO, 5. Aufl., § 253 HGB Rdn. 580). Ein solches Recht wird zum Teil aus der gesellschaftsrechtlichen Treupflicht hergeleitet (Großfeld, NJW 1986, 955, 958; ders. WPg 1987, 698, 707; Binz, Die GmbH & Co. KG, 8. Aufl., § 7 Rdn. 68; Ganßmüller aaO, S. 38; Schlegelberger/Martens aaO, § 122 Rdn. 11). Dem ist entgegenzuhalten, daß das Gesetz kein Steuerentnahmerecht neben dem Anspruch aus § 122 HGB kennt (vgl. Baumbach/Hopt aaO, § 122 Rdn. 17). Nach zutreffender Ansicht bedarf die Zubilligung eines solchen Anspruchs grundsätzlich einer besonderen Regelung im Gesellschaftsvertrag (Goerdeler in FS Werner, 1984, S. 153, 162 Fn. 29;

H.P. Westermann aaO, Rdn. I/901; wohl auch Staub/Schilling aaO, § 169 Rdn. 8; vgl. auch BGH, Urt. v. 26. März 1990 - II ZR 123/89, ZIP 1990, 1327, 1328: im Gesellschaftsvertrag müsse Vorsorge dafür getroffen werden, daß die Gesellschafter ihren Steuerpflichten nachkommen könnten). Ob den Gesellschaftern auch ohne eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag ein Anspruch in Höhe der aus thesaurierten Gewinnen anfallenden Steuern zuerkannt werden kann, muß somit der Entscheidung des Einzelfalles durch den Tatrichter vorbehalten bleiben.

d) Die Anpassung der Bilanzierung an die vorstehenden, zur Auslegung des § 12 des Gesellschaftsvertrages entwickelten Grundsätze kann aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Treupflicht grundsätzlich nur unter Berücksichtigung angemessener Übergangsfristen erfolgen, wobei je nach Auswirkung auf das Jahresergebnis bei Bewertungsentscheidungen ein Zeitraum von drei (etwa bei der Bemessung der Herstellungskosten mit den Einzelkosten anstelle der Vollkosten nach § 255 Abs. 2 Satz 3-5 HGB) bis sechs Jahren (etwa bei Ausübung des Passivierungswahlrechtes nach Art. 28 Abs. 1 EGHGB für Pensionsverpflichtungen aus der Zeit vor dem 1. Januar 1987 und für mittelbare Verpflichtungen) in Betracht kommt. Bei der Herabsetzung des Rechnungszinsfußes für Pensionsrückstellungen kann eine Übergangsfrist nicht

in Betracht kommen. Werden Bilanzierungsentscheidungen über die Ergebnisverwendung getroffen, ist in die erforderliche Interessenabwägung auch das Bedürfnis nach einer Übergangsregelung einzubeziehen.

Demnach war, wie geschehen, zu entscheiden.

Boujong

Dr. Hesselberger

Dr. Henze

RiBGH Prof. Dr. Greger
kann wegen Urlaubs
nicht unterschreiben

Dr. Boetticher

Boujong