

Urteil vom 14. Dezember 2011, I R 37/11

Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen - Kontokorrentverhältnis

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 1, GewStG § 8 Nr 1

vorgehend FG Münster, 30. Januar 2011, Az: 9 K 1523/05 G

Leitsätze

NV: Schulden dienen nicht der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit laufenden Geschäftsvorfällen stehen und in der nach Art des jeweiligen Geschäftsvorfalles üblichen Frist getilgt werden. Die Beantwortung der Frage, ob das Darlehen und der finanzierte laufende Geschäftsvorfall tatsächlich in der Weise gegenseitig zugeordnet sind, dass verfügbare Erlöse aus dem finanzierten Geschäft ausschließlich zur Rückführung des jeweiligen Darlehens verwendet wurden, obliegt im Rahmen der Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse grundsätzlich dem FG als der Tatsacheninstanz.

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob die Verzinsung einer Kontokorrentverbindlichkeit zu einer Hinzurechnung von sog. Dauerschuldzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren 1999 bis 2002 geltenden Fassung (GewStG 1999/2002) führt.
- 2** Sowohl die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, als auch ihre Tochtergesellschaft, die W-GmbH, waren in der ...branche tätig. Alleiniger Gesellschafter und jeweils Geschäftsführer in beiden Gesellschaften war A. Die Klägerin unterhielt bei der ... (Bank) ein Tagesgeld- und mehrere Festgeldkonten, für die sie in ihrer Buchführung jeweils entsprechende Konten führte und die sie in ihren Jahresabschlüssen jeweils im Umlaufvermögen auswies (Tagesgeldkonto ... [Bezeichnung in der Buchführung: 1218]; Festgeldkonten ... bis ... [Bezeichnung in der Buchführung: 1211 bis 1215]).
- 3** In der Zeit vor 1999 sowie während der Streitjahre stellte die W-GmbH der Klägerin erhebliche liquide Mittel zur Verfügung, indem sie die Beträge in der Regel unmittelbar auf die vorgenannten Festgeldkonten der Klägerin überwies. Die Klägerin zahlte aus ihren eigenen Mitteln ebenfalls Gelder auf die Festgeldkonten ein bzw. nahm entsprechende Umbuchungen zwischen ihren sonstigen bei der Bank unterhaltenen und den vorgenannten Konten vor. Die Anlagen auf den Festgeldkonten (Zinssatz: zwischen 3,5 % und 5,5 %) hatten feste Laufzeiten von ca. 30 oder ca. 60 Tagen. Die Laufzeit verlängerte sich um jeweils weitere 30 oder 60 Tage, wenn der Bank keine anderweitige Weisung der Klägerin vorlag. Zum Teil wurden auch Beträge zwischen den verschiedenen Konten umgebucht und dort für eine oder mehrere Laufzeiten weiter angelegt, zum Teil kam es zu Rückzahlungen auf Konten der W-GmbH. Die tatsächlichen Zahlungsvorgänge zwischen der W-GmbH und der Klägerin wurden über ein zwischen den Gesellschaften geführtes Verrechnungskonto abgewickelt, das sich entsprechend den Zu- und Abgängen auf bzw. von den Bankkonten erhöhte bzw. verminderte. Außerdem verbuchten die Gesellschaften auf diesem Konto auch weitere Geschäftsvorfälle (z.B. Warenlieferungen). Soweit die Klägerin Festgelder, die auch aus den von der W-GmbH überlassenen Mitteln stammten, über mehrere Laufzeiten bei der Bank stehen ließ oder Umbuchungen zwischen ihren verschiedenen Festgeldkonten bei der Bank vorgenommen wurden, erfolgten insoweit keine Buchungen auf dem Verrechnungskonto.
- 4** Jenem Verrechnungskonto lag eine Vereinbarung ("Darlehensvertrag") vom ... 1993 zugrunde; danach sollten die anfallenden Zinsen auf diesem "wechselseitigen Darlehens- und Forderungskonto" bei der Bilanzerstellung errechnet und dem Konto gutgeschrieben bzw. belastet werden. Mit einer Zusatzvereinbarung vom ... 1996 senkten die Parteien den Zinssatz ab dem 1. Januar 1997 von zuvor 8 % auf 4 % ab. Weiter gehende schriftliche Vereinbarungen zu dem Verrechnungskonto und/oder zu den Festgeldanlagen existierten nicht.

- 5** In den Jahresabschlüssen der Klägerin wies das Verrechnungskonto in den Streitjahren insgesamt die folgenden Salden zugunsten der W-GmbH auf:
- 6**
- | | |
|-------------------|--------|
| 1. Januar 1999 | ... DM |
| 31. Dezember 1999 | ... DM |
| 31. Dezember 2000 | ... DM |
| 31. Dezember 2001 | ... DM |
| 31. Dezember 2002 | ... € |
- 7** Eine Zinsbelastung der Klägerin erfolgte in Höhe von ... DM (1999), ... DM (2000), ... DM (2001) bzw. ... € (2002).
- 8** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) rechnete bei der Ermittlung der Gewerbesteuermessbeträge auf dieser Grundlage die Zinsbeträge gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 1999/2000 hälftig hinzu. Das Finanzgericht (FG) gab der gegen die entsprechende Festsetzung erhobenen Klage teilweise statt (FG Münster, Urteil vom 31. Januar 2011 9 K 1523/05 G, Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1819). Die in das Verrechnungskonto eingestellten Verbindlichkeiten seien insoweit als das Betriebskapital der Klägerin nur vorübergehend verstärkende Verbindlichkeiten anzusehen, als sie auf der Überlassung von Geldern durch die W-GmbH zur Anlage auf den Festgeldkonten ..., ..., ... und ... beruht hatten. Für diese sei aufgrund der von der Klägerin eingereichten Unterlagen davon auszugehen, dass es sich um im gewöhnlichen Geschäftsverkehr entstandene laufende Verbindlichkeiten gehandelt habe, da sie in einem hinreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Festgeldanlagen der Klägerin als laufende Geschäftsvorfälle gestanden hätten.
- 9** Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 GewStG 1999/2002 ohne Rechtsfehler in dem in seinem Urteil angeführten Umfang als nicht erfüllt angesehen. Die der Zinsverpflichtung zugrunde liegenden Schulden haben insoweit nicht der dauerhaften Verstärkung des Betriebskapitals der Klägerin gedient.
- 12** 1. Nach § 8 Nr. 1 GewStG 1999/2002 wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die Hälfte der bei seiner Ermittlung abgezogenen Entgelte für Schulden hinzugerechnet, die (u.a.) der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen.
- 13** Eine Schuld dient nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) grundsätzlich der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals, wenn ihr Gegenwert das Betriebskapital länger als ein Jahr verstärkt (z.B. Senatsurteile vom 31. Mai 2005 I R 73/03, BFHE 211, 43, BStBl II 2006, 134; vom 29. April 2009 I R 93/08, BFH/NV 2009, 2002; BFH-Urteile vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799; vom 16. Dezember 2009 IV R 49/07, BFH/NV 2010, 945). Nicht der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals dienen allerdings trotz einer Laufzeit von mehr als einem Jahr Schulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit laufenden Geschäftsvorfällen stehen und in der nach Art des jeweiligen Geschäftsvorfalles üblichen Frist getilgt werden. Dabei handelt es sich insbesondere um Kredite, die ein Unternehmen zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines bestimmten Wirtschaftsguts des Umlaufvermögens aufnimmt und die aus dem bei der Veräußerung dieses Wirtschaftsguts erzielten Erlös zu tilgen sind (z.B. BFH-Urteile in BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799; vom 21. Juli 2010 IV R 2/08, BFH/NV 2011, 44). Ihnen gleichgestellt werden Verbindlichkeiten zur Finanzierung von Gegenständen, die einen Grenzfall zwischen Anlage- und Umlaufvermögen darstellen und deren Anschaffung bzw. Herstellung zu den immer wiederkehrenden, den Gegenstand des Unternehmens ausmachenden üblichen Geschäftsvorfällen gehört (z.B. BFH-Urteile vom 13. Dezember 2006 VIII R 51/04, BFHE 215, 276, BStBl II 2008, 137; vom 15. Mai 2008 IV R 77/05, BFHE 221, 248, BStBl II 2008, 767). Insoweit kann aus einer über ein Jahr hinausgehenden Laufzeit allein noch nicht auf den Charakter als Dauerschuld geschlossen werden (BFH-Urteil vom 19. August 1998 XI R 9/97, BFHE 186, 447, BStBl II 1999, 33).
- 14** Der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang zu laufenden Geschäftsvorfällen ist gegeben, wenn ein Darlehen zur

Finanzierung eines oder mehrerer bestimmter Wirtschaftsgüter der vorgenannten Art aufgenommen und tatsächlich verwendet wird. Des Weiteren ist erforderlich, dass der sich aus der Abwicklung des jeweils finanzierten Geschäfts ergebende Erlös zur Tilgung des jeweiligen Darlehens verwendet wird und damit der freien Verfügung des Darlehensschuldners entzogen ist (vgl. etwa BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 44; in BFHE 186, 447, BStBl II 1999, 33). Nicht schädlich ist es hierbei, wenn die Erlöse aus dem finanzierten Geschäft (etwa aufgrund eingetretener Wertverluste etc.) nicht ausreichen, um das Darlehen zu tilgen. Entscheidend ist vielmehr, dass die Erlöse nicht anderen Verwendungen zugeführt werden, da sie dann auf die vorgenannte Weise der freien Verfügung des Schuldners entzogen sind (BFH-Urteil in BFHE 186, 447, BStBl II 1999, 33).

- 15** Im Grundsatz verlangt der BFH in seiner Rechtsprechung insoweit, dass die vorgenannte Abwicklung und Tilgung zwischen den Beteiligten vereinbart und nachprüfbar sichergestellt sowie auch tatsächlich gewahrt wird. Allerdings soll nicht in jedem Fall der Nachweis einer besonderen Tilgungsabrede erforderlich sein. Auf sie kann vielmehr dann verzichtet werden, wenn beide Geschäfte (das Darlehen und der finanzierte laufende Geschäftsvorfall) tatsächlich in der Weise gegenseitig zugeordnet sind, dass verfügbare Erlöse aus dem finanzierten Geschäft ausschließlich zur Rückführung des jeweiligen Darlehens verwendet werden (BFH-Urteil in BFHE 186, 447, BStBl II 1999, 33; insoweit zustimmend Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 8 Nr. 1a (1 aF) Rz 52; ablehnend Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz 429).
- 16** Dieser Maßstab gilt auch dann, wenn einzelne Darlehen in ein Kontokorrentverhältnis eingestellt werden (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 44). Kontokorrentschulden sind zwar im Allgemeinen Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs (z.B. Senatsurteil vom 8. Februar 1984 I R 15/80, BFHE 140, 468, BStBl II 1984, 379). Jedoch kann der sich aus einem Kontokorrentverhältnis ergebende Saldo aufgrund seiner einen Zeitraum von zwölf Monaten übersteigenden tatsächlichen Laufzeit als das Betriebskapital nicht nur vorübergehend verstärkende Verbindlichkeit anzusehen sein. Dies ist grundsätzlich in Höhe des während des gesamten Jahres bestehenden "Mindestkredits" des Kontokorrentverhältnisses der Fall. Nach der Rechtsprechung des BFH ist hierzu der niedrigste Schuldenstand des Kontokorrentverhältnisses zu ermitteln, der abgesehen von einigen wenigen (grundsätzlich sieben) Tagen in dem jeweiligen Jahr bestanden hat (z.B. BFH-Urteil vom 3. Juli 1997 IV R 2/97, BFHE 184, 104, BStBl II 1997, 742). Ist für ein in ein Kontokorrentverhältnis eingestelltes Darlehen allerdings ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem laufenden Geschäftsvorfall gegeben, der oben dargelegten Anforderungen genügt, ist das Kontokorrentverhältnis in jeweils gesondert zu würdigende Kreditgeschäfte aufzulösen und die vorgenannte Verbindlichkeit für sich zu beurteilen (z.B. Senatsbeschluss vom 7. Februar 1997 I B 86/96, BFH/NV 1997, 612).
- 17** 2. Das FG hat ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Verbindlichkeiten der Klägerin auf dem Kontokorrentkonto und den mit den Mitteln der W-GmbH bestrittenen Festgeldanlagen im Namen der Klägerin bestanden hat. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).
- 18** a) Das FG hat dazu ausgeführt, dass eine schriftliche Vereinbarung zwar nicht vorgelegen habe; auch könne angesichts der Personenidentität der Geschäftsführer der Parteien eine mündliche Vereinbarung nicht festgestellt werden. Die direkten Einzahlungen auf die jeweiligen Festgeldkonten der Klägerin ließen jedoch objektiv auch für Außenstehende erkennen, dass diese Gelder für die dem Umlaufvermögen zuzuordnende Festgeldanlage der Klägerin verwendet werden sollten. Darüber hinaus könne aus der tatsächlichen Abwicklung der Geschäfte (keine anderweitige Verwendung der Gelder durch die Klägerin; Rückführung der eingezahlten Beträge an die W-GmbH) darauf geschlossen werden, dass die entsprechende Kontokorrentverbindlichkeit der Klägerin insoweit der Finanzierung laufender Geschäftsvorfälle gedient habe.
- 19** b) Es ist in der BFH-Rechtsprechung anerkannt, dass die Frage, ob im Einzelfall nach Maßgabe der zu II.1. dargelegten Auslegungsgrundsätze die Finanzierung laufender Geschäftsvorfälle oder eine Dauerschuld vorliegt, der von der Tatsacheninstanz vorzunehmenden Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse obliegt (z.B. BFH-Urteil vom 11. Dezember 1986 IV R 185/83, BFHE 149, 248, BStBl II 1987, 443). Die im Streitfall vom FG getroffene Würdigung ist möglich und lässt keine Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze erkennen. Daher bindet sie den Senat.
- 20** aa) Das FG hat insoweit unter der zutreffenden Prämisse, dass die zur Verfügung gestellten Gelder bei dem Darlehensnehmer zweckgebunden zu verwenden und alsdann wieder zurückzuführen waren, sowohl die Art und Weise der Mittelzuführung (Direktüberweisung, Umbuchung, "Stehenlassen" unter Verlängerung der Laufzeit) als auch der Rückzahlung (Überweisung, Aufrechnung) --unter Auswertung aller Einzelbuchungen der Konten-- herangezogen. Dabei hat es auf den streitgegenständlichen Festgeldkonten während der mehrjährigen Laufzeit nur

eine Situation feststellen können, die "möglicherweise" für eine "kurzzeitige" Verwendung von Geldern in einem gemessen an dem Gesamtbetrag der Mittel geringfügigen Umfang "für anderweitige eigenbetriebliche Zwecke" der Klägerin sprechen konnte. Dass das FG diese Feststellung angesichts des im Verhältnis geringen Betrags und der nur kurzfristigen Zeitdauer der Unklarheit nur zur Umqualifizierung dieses Teils der Schuld veranlasst hat, ohne aber einen Rückschluss aus der (übrigen) tatsächlichen Abwicklung auf einen engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den überlassenen Mitteln und den Festgeldanlagen zu hindern, ist Teil der Gesamtwürdigung und als solcher nach den oben angeführten Maßstäben revisionsrechtlich nicht angreifbar.

- 21** bb) Soweit das FA darauf hinweist, dass es zu einer Zusammenfassung von liquiden Mitteln der Klägerin und der W-GmbH gekommen sei und eine Geldanlage der W-GmbH nicht vorliege, was sich auch aus dem fehlenden Abgleich des Verrechnungskontos mit den tatsächlich aus der Geldanlage erzielten Zinsen ergebe (keine Jahreszinsabrechnung), berührt dies den Kern der streitentscheidenden Rechtsfrage nicht. Denn diese Rechtsfrage geht dahin, ob die Klägerin (als Schuldnerin) die überlassenen Mittel oder die erzielten Erlöse anderen Verwendungen hätte zuführen können. Dazu gibt insbesondere die Frage, ob ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter der W-GmbH der Klägerin Mittel zugeführt hätte, um über die Kontokorrentvereinbarung eine Verzinsung von 4 % zu erzielen, wenn die Möglichkeit bestanden hätte, durch eine Geldanlage im (eigenen) Namen bis zu 5,5 % zu erwirtschaften, keine Antwort. Das FG hat daher die Verzinsungsdifferenz bzw. den Umstand fehlender Jahreszinsabrechnungen zutreffend nicht in seine Würdigung einbezogen.
- 22** 3. Zur Höhe der nach diesen Maßgaben als nicht i.S. des § 8 Nr. 1 GewStG 1999/2002 hinzurechenbar anzusehenden Schuldzinsen besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Weil insoweit auch keine Rechtsfehler ersichtlich sind, sind weitere Ausführungen in diesem Zusammenhang entbehrlich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de