

Beschluss vom 15. September 2011, I R 51/10

Hinzurechnung von sog. Dauerschuldzinsen: Rahmenkreditvertrag mit Sicherheiten-Poolvereinbarung der kreditgebenden Banken zur Finanzierung von Warengeschäften

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 1, GewStG § 8 Nr 1

vorgehend FG Hamburg, 26. Mai 2010, Az: 2 K 68/08

Leitsätze

NV: Für einen --eine Hinzurechnung von sog. Dauerschuldzinsen ausschließenden-- Warenkredit muss ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Kreditgewährungen, den einzelnen Warengeschäften und deren Abwicklung bestehen. Dazu muss der sich aus der Abwicklung des einzelnen Geschäfts ergebende Erlös zur Abwicklung des einzelnen Kreditgeschäfts verwendet werden und damit der freien Verfügung des Schuldners entzogen sein.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Hinzurechnung von Zinsaufwendungen als sog. Dauerschuldentgelte bei der Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre 2001 bis 2005.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betreibt den Groß- und Einzelhandel mit Waren aller Art sowie die Übernahme von Handelsvertretungen. Von ihr in Partien eingekaufte Güter werden zum Verkauf jeweils in eine Vielzahl kleinerer Partien aufgeteilt, so dass sich eine große Anzahl von Verkaufsakten insgesamt und je Partie ergibt. Die Waren werden regelmäßig innerhalb weniger Monate umgeschlagen. Die Klägerin unterhielt bei sieben verschiedenen Banken insgesamt 22 Girokonten (zum Teil auch als Fremdwährungskonten). In den Streitjahren wurden 14 dieser Konten bei vier Banken, der A, der B, der C und ab März 2005 bei der D, zum überwiegenden Teil mit negativen Salden, geführt.
- 3 Mit den vier Banken waren jeweils gesondert Verträge über eine Rahmenkreditlinie abgeschlossen worden. 2001 hatten die B der Klägerin eine Kreditlinie von 12.000.000 DM, die A von 7.000.000 DM und die C von 5.000.000 DM eingeräumt. Die Rahmenkredite wurden jährlich neu abgeschlossen oder prolongiert. Nachdem die Kreditlinien sich zwischenzeitlich erhöht hatten, betrugen sie 2005 bei der B 6.000.000 €, bei der C 5.000.000 € und ab März 2005 bei der D (nach dem Ausscheiden der A) 5.000.000 €. Mit den Banken waren jeweils individuell die Kreditbedingungen und die Möglichkeit der Inanspruchnahme u.a. als Kontokorrentkredit, Eurokredit oder Avalkredit vereinbart worden. Gemäß dem Verwendungszweck der Rahmenkreditvereinbarungen standen die Kreditmittel jeweils allgemein zur Finanzierung des Betriebsmittelbedarfs zur Verfügung. Besondere Vereinbarungen über die Art und Weise der Rückzahlung der Kredite bestanden nicht.
- 4 In der Kreditzusage der A vom 21. Februar 2001 heißt es u.a.: "Bei unserer Kreditzusage gehen wir davon aus, dass die B und C ebenfalls mit deren zugesagten Kreditlinien zu gleichen Bedingungen zur Verfügung stehen." Vergleichbare Vereinbarungen bestanden --und zwar auch in den Folgejahren-- mit allen genannten Kreditinstituten. So heißt es z.B. in der Kreditvereinbarung mit der D vom 4. März 2005: "Die Kreditlinie dient zur Übernahme/Ablösung des von Ihnen bei der A unterhaltenen Kreditengagements. Die Besicherung der jeweiligen Inanspruchnahme unter dieser Kreditlinie erfolgt durch Einbindung unserer Bank in den zwischen der A, B und C im März 2001 geschlossenen Poolvertrag, wobei die A gleichzeitig aus dem bestehenden Poolvertrag ausscheidet."
- 5 Im März 2001 schloss die Klägerin mit der A, der B und der C einen Sicherheiten-Poolvertrag, in dem auf die individuell mit den drei Banken vereinbarten Kreditlinien in der im Einzelnen aufgeführten Höhe Bezug genommen wurde (§ 1 des Vertrags). Jede Bank war nach § 1 Abs. 4 des Vertrags befugt, die von ihr eingeräumten Kredite jederzeit gemäß den getroffenen Vereinbarungen zu kündigen oder nicht zu verlängern; sie war jedoch verpflichtet,

die anderen Banken hiervon unverzüglich, mindestens jedoch zehn Tage vor Ausspruch der Kündigung zu benachrichtigen.

- 6 In § 2 des Vertrags ist geregelt, welche Sicherheiten die Klägerin der Poolführerin --der B-- zu bestellen hat und unter welchen weiteren Bedingungen dies erfolgt. Als Sicherheiten wurden insbesondere sämtliche Forderungen abgetreten, die Warenlager sicherungsübereignet und selbstschuldnerische Bürgschaften abgegeben. In § 2 Abs. 2 heißt es weiterhin: "Erhält eine Bank künftig für eine der in § 1 (1) aufgeführten Kredite bzw. Kreditlinien weitere Sicherheiten, so sind diese mit ihrer Bestellung in den Poolvertrag einbezogen." Nach § 3 des Poolvertrags dienen die in den Poolvertrag einbezogenen Sicherheiten zur Sicherung aller bestehenden, künftigen und bedingten Ansprüche, die den Banken mit ihren sämtlichen in- und ausländischen Geschäftsstellen aus der jeweiligen bankmäßigen Geschäftsverbindung gegen die Klägerin zustehen.
- 7 Die Poolführerin verwaltete die in den Vertrag einbezogenen Sicherheiten zugleich treuhänderisch für die übrigen Banken (§ 5 des Vertrags). In § 7 Abs. 1 verpflichtete sich die Klägerin, die Banken nach Möglichkeit im Verhältnis der in § 1 Abs. 1 genannten Kreditlinien gleichmäßig in Anspruch zu nehmen. Im Mai 2005 wurde ein entsprechender Sicherheiten-Poolvertrag unter Einbeziehung der nunmehr die A ablösenden D geschlossen.
- 8 Die Banken stellten der Klägerin die finanziellen Mittel im Rahmen der Kreditlinien als Kontokorrentkredite entsprechend den benötigten oder abgerufenen Beträgen bereit. Die Klägerin finanzierte durch die Kredite ausschließlich ihr Umlaufvermögen. Insbesondere wurde der Wareneinkauf über die Konten der A, B, C oder D abgewickelt. Die Bezahlung der verkauften Waren konnte über verschiedene, nicht nur bei den vier Vertragsbanken geführte Konten vorgenommen werden.
- 9 In ihren Gewerbesteuererklärungen hatte die Klägerin die Zinsaufwendungen für die Kontokorrentkonten bei den zum Sicherheitenpool gehörenden Banken nicht in Höhe von 50 % als sog. Dauerschuldzinsen hinzugerechnet, weil jedes einzelne Konto für mehr als acht Tage im Jahr einen positiven Saldo ausgewiesen und der Finanzierung der Warengeschäfte gedient habe. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) rechnete dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die Bankzinsen aufgrund der Inanspruchnahme der Poolvertragskredite zur Hälfte als Dauerschuldzinsen hinzu. Insgesamt habe auf den Konten der verbundenen Banken kein positiver Saldo bestanden, so dass die Kredite einer dauernden Stärkung des Betriebskapitals gedient hätten. Die Klägerin habe einen engen wirtschaftlichen Finanzierungszusammenhang zwischen Krediten und Wareneinkäufen nicht darlegen können. Stichproben hätten vielmehr ergeben, dass die tatsächliche Verwendung der Kredite für Wareneinkäufe nicht eindeutig habe nachvollzogen werden können. Von den Konten seien auch andere betriebliche Zahlungen vorgenommen worden. Eine Zuordnung zu einem einzelnen Geschäftsvorfall sei weder vertraglich vereinbart noch praktisch durchgeführt worden. Die Erlöse aus den Warenverkäufen hätten nicht unmittelbar zur Tilgung des Kredits verwendet werden müssen. Die Kredite bei der A, der B, der C und der D seien als eine einheitliche Verbindlichkeit zu betrachten, weil sie wirtschaftlich eng zusammenhängen und die Kreditbedingungen eine einheitliche langfristige Kreditgewährung gewährleisteten. Insbesondere über den Sicherheiten-Poolvertrag liege eine Verknüpfung der Kredite vor.
- 10 Die Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Hamburg, Urteil vom 27. Mai 2010 2 K 68/08, Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1717).
- 11 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung formellen und materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide und die Einspruchsentscheidungen in der Weise zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag für 2001 auf 33.039 €, für 2002 auf 23.710 €, für 2003 auf 25.570 €, für 2004 auf 45.940 € und für 2005 auf 33.990 € herabgesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 14 Die Hinzurechnung der (hälftigen) Schuldzinsen in den Streitjahren erfolgte zu Recht, weil die Rahmenkreditlinien der durch die Sicherheiten-Poolvereinbarung verbundenen Banken als Schulden anzusehen sind, die der nicht nur

vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals der Klägerin gedient haben.

- 15** 1. Nach § 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes in den für die Streitjahre geltenden Fassungen (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.
- 16** a) 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. 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 vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl I 2010, 799; vom 21. Juli 2010 IV R 2/08, BFH/NV 2011, 44).
- 17** b) Diese Grundsätze gelten auch bei Kontokorrentschulden (BFH-Urteile vom 3. August 1993 VIII R 40/92, BFHE 174, 174, BStBl II 1994, 664; in BFH/NV 2011, 44). Danach sind Kontokorrentschulden im Allgemeinen laufende Schulden, es sei denn, aus dem Geschäftsverhältnis der Beteiligten muss geschlossen werden, dass trotz der äußeren Form des Kontokorrentverkehrs ein bestimmter Mindestkredit dem Unternehmen dauernd gewidmet werden soll (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 44, m.w.N.; s.a. Abschn. 45 Abs. 7 der Gewerbesteuer-Richtlinien --GewStR-- 1998; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 8 Nr. 1a Rz 92; Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz 450 "Kontokorrentschulden", m.w.N.). Letzteres gilt aber --entsprechend den allgemeinen Grundsätzen-- dann nicht, wenn Kontokorrentschulden bei nachweisbarer Beziehung zu den laufenden Geschäften nicht als Dauerschulden anzusehen sind (Senatsurteil vom 31. Mai 2005 I R 73/03, BFHE 211, 43, BStBl II 2006, 134; BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 44, m.w.N.).
- 18** Bei Warenkrediten muss hierfür ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Kreditgewährungen, den einzelnen Warengeschäften und deren Abwicklung bestehen (BFH-Urteile in BFHE 174, 174, BStBl II 1994, 664; in BFH/NV 2011, 44). Dies ist der Fall, wenn vereinbart und nachprüfbar sichergestellt ist, dass der sich aus der Abwicklung des einzelnen Geschäfts ergebende Erlös zur Abwicklung des einzelnen Kreditgeschäfts verwendet wird und damit der freien Verfügung des Schuldners entzogen ist (BFH-Urteile vom 19. August 1998 XI R 9/97, BFHE 186, 447, BStBl II 1999, 33; in BFH/NV 2011, 44).
- 19** c) Bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 GewStG 1999/2002 vorliegen, muss grundsätzlich jedes einzelne Schuldverhältnis für sich beurteilt werden. Die Zusammenfassung mehrerer Schuldverhältnisse ist nicht schon deshalb möglich, weil sie ohnehin nicht denkbar sind. Mehrere Verbindlichkeiten sind nur ausnahmsweise als eine einheitliche Schuld zu werten, nämlich dann, wenn die einzelnen Schuldverhältnisse wirtschaftlich zusammenhängen und es dem Zweck des § 8 Nr. 1 GewStG 1999/2002 widerspräche, diesen Zusammenhang unberücksichtigt zu lassen. Dieser Zweck liegt darin, den Ertrag des im Betrieb arbeitenden Kapitals in vollem Umfang der Besteuerung nach dem Gewerbeertrag zu unterwerfen ("objektive Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebs") und im Wesentlichen eine Gleichstellung von Erträgen aus eigen- und fremdfinanziertem Kapital herbeizuführen (z.B. Senatsurteil in BFHE 211, 43, BStBl II 2006, 134; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Rz 1; Hofmeister in Blümich, a.a.O., § 8 GewStG Rz 402; Köster in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Rz 10). Deshalb können Verbindlichkeiten auch gegenüber verschiedenen Kreditgebern als eine Schuld i.S. des § 8 Nr. 1 GewStG 1999/2002 zu beurteilen sein, wenn sie wirtschaftlich eng zusammenhängen und durch Vereinbarungen zwischen den Kreditgebern sowie zwischen ihnen und dem Kreditnehmer derart miteinander verknüpft sind, dass gerade die Verknüpfung dem Kreditnehmer die längerfristige Nutzung von Kreditmitteln sichert (Senatsurteil in BFHE 211, 43, BStBl II 2006, 134; BFH-Urteile vom 29. März 2007 IV R 55/05, BFHE 217, 103, BStBl II 2007, 655; in BFH/NV 2011, 44; Abschn. 45 Abs. 1 Satz 4 GewStR 1998; Hofmeister in Blümich, a.a.O., § 8 GewStG Rz 408; Köster in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Rz 103, 106, 201; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1a (1 aF) Rz 48, je m.w.N.).
- 20** 2. Das FG hat ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass die Kredite der dem Sicherheiten-Poolvertrag angeschlossenen Banken als einheitliche Schuld anzusehen sind.
- 21** a) Das FG hat insoweit zunächst auf den Sicherheiten-Poolvertrag verwiesen. Dieser gehe über eine reine Bündelung der gestellten bzw. zu stellenden Sicherheiten für die verschiedenen Kredite hinaus. Denn aus ihm ergebe sich, dass die beteiligten Banken der Klägerin zwar auf der Grundlage unabhängig voneinander

ausgehandelter, selbständiger Kreditverträge, aber nur gemeinschaftlich die erforderlichen Betriebsmittel zur Verfügung stellen wollten. Der Vertrag nehme ausdrücklich auf die der Klägerin durch die Banken eingeräumten Kreditlinien Bezug. Der Ansatz der gemeinschaftlichen Bereitstellung des Betriebsmittelbedarfs ergebe sich aus § 7 Abs. 1 des Poolvertrags, wonach die Klägerin die Kredite entsprechend ihrem Anteil am Gesamtkreditvolumen gleichmäßig in Anspruch nehmen sollte. Die jeweilige Bank habe in Bezug auf ihr Kreditverhältnis mit der Klägerin auch nicht vollkommen unabhängig von den anderen in das Vertragsverhältnis eingebundenen Banken handeln können. So habe zwar jede Bank die von ihr eingeräumten Kredite entsprechend den individuellen Vereinbarungen kündigen bzw. die Laufzeit nicht verlängern können. Sie habe jedoch hiervon die anderen Banken vor Ausspruch der Kündigung benachrichtigen müssen. Mit der gekündigten Kreditlinie habe die betreffende Bank alsdann weiter an dem Poolverhältnis teilhaben sollen. Schließlich hätten die einbezogenen Banken auch dadurch miteinander in Abhängigkeit gestanden, dass eine Bank sich hinsichtlich der im Vertrag genannten Kreditlinie nicht zusätzlich habe absichern können. Wenn eine Bank für die aufgeführte Kreditlinie weitere Sicherheiten erhalten hätte, wären diese mit der Bestellung in den Sicherheitenpool einbezogen worden.

- 22** Das FG hat darüber hinaus auf den Inhalt der individuell zwischen der Klägerin und der jeweiligen Bank ausgehandelten Rahmenkreditverträge verwiesen. Alle Kreditverträge enthielten eine Klausel, wonach die von der einzelnen Bank gegebene Kreditzusage im Zusammenhang stehe mit den Kreditzusagen der weiteren Banken, die den Gesamtfinanzierungsbedarf der Klägerin sicherstellen sollten. Auch aus Sicht der Banken habe damit eine tatsächliche und rechtliche Verknüpfung der gewährten Kreditlinien bestanden.
- 23** b) Diese Einschätzung, dass eine einheitliche Schuld vorgelegen hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO); ein Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze ist weder von der Revision vorgetragen worden noch ersichtlich. Dem FG ist auf dieser Grundlage auch darin beizupflichten, dass es damit für die Beurteilung als sog. Dauerschuld nicht darauf ankommt, dass die Konten bei den betreffenden Banken für sich betrachtet an mindestens acht Tagen im Jahr einen positiven Saldo ausgewiesen haben. Einzelne Konten konnten nur deshalb zeitweise ein Guthaben ausweisen, weil der (prinzipiell bestehende) Kreditbedarf aktuell durch eine andere Bank und über ein anderes Konto gedeckt wurde. In ihrer rechnerischen Summe --als Gesamtsaldo der einheitlichen Schuld-- haben die Konten zu keinem Zeitpunkt in den Streitjahren einen positiven Saldo ausgewiesen.
- 24** 3. Das FG hat alsdann dahin erkannt, dass diese Schuld nicht als eine Verbindlichkeit des laufenden Geschäftsverkehrs anzusehen ist, weil die von der Rechtsprechung geforderte Verknüpfung von Warengeschäft und Kreditgeschäft nicht vorliege. Darin ist ihm im Ergebnis beizupflichten.
- 25** a) Das FG hat insoweit zunächst darauf verwiesen, dass sich mit Blick auf die regelmäßige Verlängerung der Kreditverträge und die durchgängig in Anspruch genommene Höhe der Finanzierung die Funktion der Kreditverhältnisse nicht auf die Finanzierung einzelner, laufender Geschäfte reduzieren lasse. Vielmehr sei es darum gegangen, die Wirtschaftskraft der Klägerin durch zusätzliches Fremdkapital dauerhaft zu stärken. Dafür spreche auch die rechtliche Ausgestaltung und insbesondere die tatsächliche Abwicklung der Kreditverhältnisse. Eine Verknüpfung von Warengeschäft und Kreditgeschäft liege nicht vor, da die Kreditmittel --auch wenn sie in erster Linie zur Finanzierung des Warenumsatzes gedient hätten-- der Klägerin zur freien Verwendung zur Verfügung gestanden hätten und auch eine Verpflichtung oder tatsächliche Bindung, die Verkaufserlöse zur Tilgung der Kredite einzusetzen, angesichts der Möglichkeit für die Kunden, auch auf weitere Konten einzuzahlen, nicht bestanden habe. Die Klägerin habe zwar den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Wareneinkauf, Kredit und Forderungseingang nachgewiesen, nicht aber die tatsächliche Rückführung des Warenkredits durch Erlöse aus dem Verkauf der Ware. Damit sei nicht nachgewiesen, dass die Zinsen für die in Anspruch genommenen Kredite ausschließlich durch die Warengeschäfte verursacht worden seien.
- 26** b) Die Revision rügt insoweit, das FG habe die streitgegenständlichen Darlehensverhältnisse der Klägerin bei den Poolbanken zunächst als ein einheitliches Kreditverhältnis eingeordnet, um in einem zweiten Schritt bei der Prüfung, ob Schulden des laufenden Geschäftsverkehrs vorlägen, wiederum eine Einzelbetrachtung vorzunehmen. Es habe als tatbestandsauslösend angesehen, dass Erlöse aus den kreditfinanzierten Warengeschäften nicht jeweils auf das Kreditkonto zurückgeführt worden seien, von dem die Mittel für den Wareneinkauf ursprünglich stammten, sondern möglicherweise auf ein anderes der verschiedenen Einzelkonten, welche zur Ausnutzung der ausgereichten Rahmenkredite dienten. Dieser Rüge wäre, ihre Berechtigung unterstellt, zu folgen. Denn die Betrachtung der Einzelkredite als einheitliche Schuld (vgl. oben zu II.2.) schließt es aus, im Rahmen der Prüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs nunmehr wiederum auf den einzelnen Kredit abzustellen und für maßgeblich zu erachten, dass

die Erlöse nicht notwendig auf dasselbe Konto geflossen sind, über das der jeweilige Wareneinkauf finanziert worden ist; vielmehr wären alle Konten zusammenzurechnen (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 44).

- 27** Die Rüge bleibt allerdings im Streitfall ohne Erfolg. Denn tragender Gesichtspunkt der angefochtenen Entscheidung ist nicht die gerügte Einzelbetrachtung mit Blick auf nicht genau zuordenbare Erlöszuflüsse bzw. Tilgungsleistungen. Tragend ist vielmehr die Feststellung, dass die Verkaufserlöse nicht zwingend den streitgegenständlichen Kreditkonten gutgeschrieben worden sind, vielmehr auf 22 verschiedenen Konten - und damit auch auf acht Konten, die bei weiteren Banken unterhalten wurden, ohne dass eine Zuordnung/Umbuchung auf die streitgegenständlichen Kreditkonten erfolgte. Das FG hat damit entgegen der Ansicht der Revision nicht das Erfordernis einer (vertraglich abgesicherten) Verpflichtung zur kontengenauen Rückführung der Tilgungs- und Zinsbeträge formuliert. Es hat vielmehr angenommen, dass --ohne dass es auf das Erzielen weiterer Erlöse aus anderen Geschäftstätigkeiten ankam-- eine Verwendung der Erlöse für andere Zwecke als zur Tilgung durch eine Erlösverbuchung auf den Konten, über die der Wareneinkauf finanziert worden war, nicht ausgeschlossen gewesen und auch tatsächlich praktiziert worden sei. Eine solche Betrachtung ist entgegen der Ansicht der Klägerin nicht branchenspezifisch und ohne weiteres auch in einem Handelsbetrieb mit "kleinteiligen und vertretbaren Gütern" sachgerecht. Dass die wirtschaftliche Bedeutung dieser "außenstehenden Konten", wie die Klägerin im Revisionsverfahren vorgetragen hat, äußerst gering gewesen sei, berührt den Umstand einer nicht gebundenen Abwicklung nicht. Insoweit besteht ein wesentlicher Unterschied zum Sachverhalt des von der Klägerin in Bezug genommenen BFH-Urteils in BFH/NV 2011, 44. Der Senat hält es nicht --auch nicht unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes-- für geboten, die von der Rechtsprechung entwickelte Ausnahme zur Dauerschuldzinshinzurechnung (Warenkredite) auf die spezifischen Bedürfnisse unterschiedlicher Branchen anzupassen und durch Aufgabe der noch vorhandenen Konturen auf weitere Bereiche zu erstrecken (s.a. das Senatsurteil vom 24. Mai 2011 I R 104/10, BFH/NV 2011, 2107).
- 28** c) Die Revision rügt weiterhin, dass das angefochtene Urteil eine fehlende Verknüpfung von Warengeschäft und Kreditgeschäft daran festgemacht habe, dass die Klägerin über die Kontokorrentkonten auch ihren weiteren laufenden Geschäftsverkehr abgewickelt, z.B. Gehälter gezahlt und Anschaffungen für den laufenden Geschäftsbetrieb getätigt habe. Damit werde gegen die BFH-Rechtsprechung verstoßen (die Revision verweist insoweit auf die Senatsurteile vom 17. März 1959 I 171/58 U, BFHE 70, 131, BStBl III 1960, 49, und vom 18. August 1959 I 137/58 U, BFHE 69, 453, BStBl III 1959, 430), die die Kreditfinanzierung von Löhnen und Gehältern als Finanzierung laufender Geschäftsvorfälle angesehen und deshalb nicht als sog. Dauerschulden qualifiziert habe. Da nach den Feststellungen im angefochtenen Urteil ein anderer Finanzierungszweck als die Finanzierung von laufenden Geschäftsvorfällen ausgeschlossen sei, lägen insgesamt "laufende Verbindlichkeiten" und keine sog. Dauerschulden vor.
- 29** Dieser Folgerung kann der Senat nicht beipflichten. Das FG hat die (unbestrittene) Feststellung einer Abwicklung des "weiteren laufenden Geschäftsverkehrs" der Klägerin (Gehälter etc.) über die Kontokorrentkonten angeführt, um zu belegen, dass die Zinsen für die in Anspruch genommenen Kredite nicht ausschließlich durch die Warengeschäfte verursacht wurden. Damit hat es aber nicht einen Rechtssatz des Inhalts aufgestellt, dass die Finanzierung laufenden Betriebsaufwands nicht (auch) zu "laufenden Verbindlichkeiten" führen könne (s. neben der von der Revision angeführten Rechtsprechung auch Abschn. 45 Abs. 4 Satz 2 GewStR 1998; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1a (1 aF) Rz 51) bzw. stets sog. Dauerschulden auslöse. Vielmehr ist damit nur herausgestellt, dass ein solcher Finanzierungszweck nicht stets zu einer Qualifizierung als Verbindlichkeit des laufenden Geschäftsverkehrs führt, sondern auch insoweit eine Abwicklung der Schuld in der nach Art des Geschäftsvorfalles üblichen Frist stattfinden muss (z.B. BFH-Urteil in BFHE 174, 174, BStBl II 1994, 664; Senatsurteil in BFHE 211, 43, BStBl II 2006, 134; Abschn. 45 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 GewStR 1998; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1a (1 aF) Rz 52; Hofmeister in Blümich, a.a.O., § 8 GewStG Rz 428 und 429). Einen solchen Sachverhalt hat das FG im Streitfall aber nicht feststellen können. Es hat vielmehr festgestellt, dass der Klägerin die Kreditmittel "zur freien Verfügung" gestanden haben (S. 18 des Urteilsabdrucks). Ein in diesem Sinne nicht zweckgebundener Kredit führt auch dann nicht zur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals, wenn und soweit er z.B. zur Zahlung von Arbeitslöhnen verwendet wird (ebenso Köster in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Rz 83; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1a (1 aF) Rz 45; vgl. auch Senatsurteil vom 4. September 1963 I 244/59, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1964, 84).
- 30** 4. Das angefochtene Urteil beruht nicht auf einer widersprüchlichen Tatsachenfeststellung. Im Tatbestand des angefochtenen Urteils heißt es zwar einerseits, die Klägerin habe "durch die Kredite ausschließlich ihr Umlaufvermögen" finanziert, während das FG an anderer Stelle festgestellt hat, die Klägerin habe "über die Kontokorrentkonten auch ihren weiteren laufenden Geschäftsverkehr abgewickelt, ..., so dass die eingesetzten

Kredite nicht nur dem Warengeschäft zugeordnet werden können". Dieser von der Revision gerügte Widerspruch hat sich jedoch auf die Entscheidung nicht ausgewirkt. Denn entscheidungstragend war die (unbestrittene) Feststellung des FG, dass die Warenerlöse nicht nur den streitgegenständlichen Kontokorrentkrediten gutgeschrieben wurden, sondern auch anderen Konten der Klägerin. Von einer weiteren Begründung wird gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO abgesehen.

- 31** 5. Der Höhe nach ist die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 1999/2002 nicht streitig; damit erübrigen sich weitere Ausführungen dazu.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de