

Urteil vom 11. October 2018, III R 37/17

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Schuldzinsen bei Cash-Pooling

ECLI:DE:BFH:2018:U.111018.IIIR37.17.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst a S 1, HGB § 355 Abs 2, BGB § 488, GewStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 13. September 2017, Az: 6 K 243/14

Leitsätze

1. Die Grundsätze einer ausnahmsweise zulässigen Saldierung von Zinsaufwendungen bei wechselseitig gewährten Darlehen gelten bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages auch für Darlehen innerhalb eines Cash-Pools .
2. Die vielfältigen wechselseitigen Schuldverhältnisse innerhalb eines Cash-Pools sind im Falle der Saldierung bankarbeitstäglich zusammenzufassen und fortzuschreiben. Nur der für einen dann gegebenenfalls verbleibenden Schuldsaldo entstehende Zins ist hinzurechnungsfähiges Entgelt i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG. Dieses hinzurechnungsfähige Entgelt ist nicht mit danach entstandenen Guthabenzinsen zu verrechnen .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14. September 2017 6 K 243/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob bei der Hinzurechnung von Entgelten für Schulden gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der im Streitjahr 2010 geltenden Fassung Zinserträge und Zinsaufwendungen innerhalb eines Cash-Poolings zu saldieren sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Sie ist Teil einer Unternehmensgruppe, deren Konzernmutter die A-AG (AG) mit Sitz im Ausland ist. Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Erbringung von Dienstleistungen an andere Unternehmen der Gruppe.
- 3 Die Gesellschaften der Gruppe beteiligten sich zur Zins- und Finanzierungsoptimierung an einer Liquiditätsbündelung ihrer Konten (sog. Cash-Pooling). Grundlage des Cash-Poolings war der zwischen der AG und der Klägerin geschlossene Rahmenkreditvertrag vom 1. Juni 2007. Danach gewährte die AG der Klägerin einen Rahmenkredit, dessen Höhe auf die zum jeweiligen Zeitpunkt erforderlichen Mittel zur Durchführung der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Klägerin beschränkt war. Der Darlehenszins betrug ebenso wie der Guthabenzins 5,5 % p.a. Die technische Abwicklung erfolgte im Wege eines automatischen Cash-Management Systems (ACMS) über ein oder mehrere ACMS-Verrechnungskonten. Der Darlehensgeber legte die Kreditinstitute und Konten fest, über die die Abwicklung erfolgen sollte. Es galten die Sondervereinbarungen der Cash-Concentrating Verträge der jeweiligen Kreditinstitute. Zur technischen Abwicklung führte die AG ein oder mehrere Zielkonten bei verschiedenen Kreditinstituten, die Klägerin sowie weitere Tochtergesellschaften führten Quellkonten. Der Saldo der Quellkonten wurde durch das ACMS bankarbeitstäglich auf Null gestellt, indem

entweder ein Guthaben auf dem Quellkonto dem Zielkonto der AG gutgeschrieben oder ein negativer Saldo durch Überweisung vom Zielkonto ausgeglichen wurde. Der Kontenausgleich fand unabhängig davon statt, ob ein Guthaben einer Tochtergesellschaft benötigt wurde, um einen Debetsaldo einer anderen Tochtergesellschaft auszugleichen. Die Klägerin und die AG schlossen mit drei Banken Verträge über die dort errichteten Ziel- und Quellkonten ab. Die Konten wurden in unterschiedlichen Währungen (EUR, USD, AUD, GBP) geführt. Die jeweilige Bank hatte arbeitstäglich die Quellkonten über das Zielkonto auszugleichen.

- 4 Die Klägerin führte in ihrer Buchhaltung für jedes Quellkonto ein gesondertes Verrechnungskonto, berechnete täglich die Zinsen und buchte diese monatlich saldiert als Aufwand oder Ertrag. Für das Streitjahr 2010 wurden aus dem Cash-Pooling Zinserträge in Höhe von ... € und Zinsaufwendungen in Höhe von ... € gebucht. In ihrem auf den 31. Dezember 2010 aufgestellten Jahresabschluss nahm die Klägerin eine Saldierung von Zinsaufwendungen und -erträgen vor und erfasste im Ergebnis keine Zinsaufwendungen.
- 5 In der Gewerbesteuererklärung für 2010 erklärte die Klägerin Entgelte für Schulden in Höhe von ... €, in denen Zinsaufwendungen aus dem Cash-Pool nicht enthalten waren.
- 6 Der Beklagte und Revisionsgegner (das Finanzamt --FA--) besteuerte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden (§ 164 der Abgabenordnung) vom 5. Dezember 2011.
- 7 Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, dass eine Saldierung der Zinsaufwendungen und -erträge aus dem Cash-Pool gewerbesteuerrechtlich unzulässig sei. Dem folgte das FA und berücksichtigte mit geändertem Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2010 vom 16. Juli 2013 Entgelte für Schulden gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG in Höhe von ... €. Diesem Betrag lagen die vom Außenprüfer fehlerhaft berechneten Zinsaufwendungen aus dem Cash-Pool in Höhe von ... € zugrunde. Den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2010 hob das FA auf.
- 8 Im anschließenden Einspruchsverfahren wies das FA auf den Berechnungsfehler hin. Es berücksichtigte darauf in der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2014 Entgelte für Schulden in Höhe von ... € (statt bisher ... €), erhöhte den Gewerbesteuermessbetrag von ... € auf ... € und wies den Einspruch ab.
- 9 Die dagegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1381 veröffentlichten Gründen ab.
- 10 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2010 über den Gewerbesteuermessbetrag sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2010 jeweils vom 16. Juli 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2014 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages sowie des verbleibenden Gewerbeverlusts die Entgelte für Schulden um ... € gemindert werden.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Entgegen der Auffassung des FG ist im Rahmen des im Streitfall betriebenen Cash-Poolings bei der Hinzurechnung von Entgelten für Schulden eine Saldierung der Zinsaufwendungen und der Zinserträge nicht ausgeschlossen. Auf Grundlage der vom FG bisher getroffenen Feststellungen lässt sich allerdings der Umfang der Saldierung und mithin der gegebenenfalls verbleibende Hinzurechnungsbetrag nicht bestimmen. Die Revision führt daher zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG wird nach Maßgabe der nachstehenden Rechtsgrundsätze im zweiten Rechtsgang die dazu erforderlichen Feststellungen zu treffen haben.
- 14 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel der Summe aus Entgelten für Schulden wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind

und soweit die Summe der nach § 8 Nr. 1 GewStG vorzunehmenden Hinzurechnungen den Betrag von 100.000 € übersteigt.

- 15** a) Schuld in diesem Sinne ist eine Belastung des Vermögens, die als betrieblich veranlasste Verpflichtung gegenüber einem anderen rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. März 2007 IV R 55/05, BFHE 217, 103, BStBl II 2007, 655, Rz 24, m.w.N., und vom 6. Juni 2013 IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810, Rz 27). Abweichend von der Rechtslage vor dem Erhebungszeitraum 2008 ist es unerheblich, ob es sich bei der Schuld um eine langfristige Verbindlichkeit (Dauerschuld) oder eine kurzfristige Verbindlichkeit handelt und für welchen Zweck der Gegenwert der Schuld verwendet wurde (Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 36; Köster in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz 52). Weiterhin ist die Form der Schuldaufnahme ebenso unerheblich wie der Ausweis in der Bilanz (Köster in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz 55).
- 16** b) Bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG vorliegen, muss grundsätzlich jedes Schuldverhältnis für sich betrachtet werden. Die Zusammenfassung mehrerer Schuldverhältnisse ist grundsätzlich nicht möglich (Saldierungsverbot; BFH-Urteile vom 19. Februar 1991 VIII R 422/83, BFHE 164, 374, BStBl II 1991, 765, Rz 28 ff.; vom 21. Juli 2010 IV R 2/08, BFH/NV 2011, 44, Rz 23; vom 15. September 2011 I R 51/10, BFH/NV 2012, 446, Rz 19). Dies gilt entsprechend für die Entgelte für Schulden, nämlich für die Gegenleistungen für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital. Dazu zählen in erster Linie die laufenden Zinsen i.S. des bürgerlichen Rechts (BFH-Urteil in BFHE 217, 103, BStBl II 2007, 655, Rz 19, m.w.N.).
- 17** Danach ist grundsätzlich auch eine Saldierung von Schuld- und Habenzinsen ausgeschlossen; dies gilt selbst dann, wenn ein Guthaben- und ein Darlehenskonto in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ohne einander nicht denkbar sind und die Darlehensmittel nur zweckgebunden verwendet werden dürfen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt hinter die von den Vertragsparteien gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung zurück. Es kommt nicht darauf an, wie die Parteien ihre Beziehungen hätten gestalten können, entscheidend ist, wie sie sie gestaltet haben (BFH-Urteil vom 10. November 1976 I R 133/75, BFHE 120, 545, BStBl II 1977, 165, unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 6. Juni 1973 I R 257/70, BFHE 109, 465, BStBl II 1973, 670, Rz 18 bis 20; Köster in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz 65).
- 18** aa) Mehrere Verbindlichkeiten sind allerdings ausnahmsweise als eine einheitliche Schuld zu werten, nämlich dann, wenn die einzelnen Schuldverhältnisse wirtschaftlich zusammenhängen und es dem Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG 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 (vgl. BFH-Urteile vom 20. Juni 1990 I R 127/86, BFHE 161, 568, BStBl II 1990, 915, Rz 8; in BFH/NV 2011, 44, Rz 23, m.w.N.; in BFH/NV 2012, 446, Rz 19, m.w.N.).
- 19** bb) Dementsprechend können nach der ständigen Rechtsprechung des BFH mehrere bei einem Kreditgeber unterhaltene Konten ebenso wie wechselseitig zwischen zwei Personen gegebene Darlehen gewerbesteuerrechtlich nur dann als einheitliches Darlehensverhältnis beurteilt werden, wenn sie gleichartig sind, derselben Zweckbestimmung dienen und regelmäßig tatsächlich miteinander verrechnet werden (BFH-Urteile vom 31. Juli 1962 I 255/61 U, BFHE 75, 751, BStBl III 1962, 540; in BFHE 109, 465, BStBl II 1973, 670; vom 24. Mai 1989 I R 85/85, BFHE 158, 79, BStBl II 1989, 900; vom 21. Februar 1991 IV R 86/89, BFHE 164, 84, BStBl II 1991, 474; vom 7. September 2005 I R 119/04, BFH/NV 2006, 606; Deloitte/Bunzeck, GewStG, § 8 Nr. 1a Rz 14).
- 20** c) Für Darlehensgewährungen innerhalb eines Cash-Pools hat der BFH bislang keine hiervon abweichenden Grundsätze aufgestellt (BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 I B 44/01, BFH/NV 2002, 536). Die Literatur knüpft an die zivilrechtliche Qualifizierung der Kapitalströme im Cash-Pool als Darlehensverträge an (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 16. Januar 2006 II ZR 76/04, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2006, 477) und folgt dieser im Zweifelsfall bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung (Köster in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz 71; Schnitter in Frotscher/Drüen, GewStG, § 8 Rz 43; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 8 Nr. 1 Buchst. a Rz 40; Deloitte/Bunzeck, a.a.O., § 8 Nr. 1a Rz 16; Hidien/Pohl/Schnitter, Gewerbesteuer, 15. Aufl., S. 531). Eine davon abweichende gewerbesteuerrechtliche Behandlung wird allenfalls hinsichtlich der --hier von der Klägerin nicht wahrgenommenen-- Funktion des Cash-Pool-Managers gefordert (s. Franke/Gageur, Betriebs-Berater 2008, 1704, 1706, und Köster, Deutsche Steuer-Zeitung 2008, 703, 706, die die entsprechende Anwendung des Bankenprivilegs nach § 19 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung befürworten).
- 21** d) Die bisherigen Grundsätze einer möglichen Zusammenfassung wechselseitig zwischen zwei Personen gewährter

Darlehen finden auch auf die im Cash-Pooling wechselseitig gegebenen Darlehen Anwendung. Entscheidend ist danach auch in diesen Fällen, ob die Darlehen gleichartig sind, derselben Zweckbestimmung dienen und regelmäßig tatsächlich miteinander verrechnet werden.

- 22** 2. Die Entscheidung des FG entspricht nicht diesen Rechtsgrundsätzen. Denn zum einen ist entgegen der Auffassung des FG für die Frage der Saldierung allein auf die entgeltauslösenden Schuldverhältnisse abzustellen. Diese Schuldverhältnisse bestanden nicht zwischen der Klägerin und den Kreditinstituten, sondern allein zwischen der Klägerin und der AG. Zum anderen scheidet eine Saldierung von Zinserträgen und Schuldzinsen bezogen auf ein Quellkonto nicht allein deshalb aus, weil verschiedene, isoliert voneinander zu erfassende Schuldverhältnisse vorliegen. Die Saldierung setzt eigenständige Schuldverhältnisse vielmehr voraus.
- 23** a) Durch das Cash-Pooling entstand eine Vielzahl von Schuldverhältnissen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG zwischen der Klägerin und der AG.
- 24** aa) Nach den für den Senat mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wurde im Streitfall zwischen der AG und der Klägerin durch den Rahmenkreditvertrag vom 1. Juni 2007 ein als physisches oder echtes Cash-Pooling zu qualifizierendes Verfahren vereinbart, das echte Zahlungsströme zwischen den Quellkonten der Klägerin und den Zielkonten der AG auslöste. Inhalt dieser Vereinbarung ist es, dass der Saldo der von der Klägerin bei den drei Kreditinstituten gehaltenen Quellkonten bankarbeitstäglich auf Null gestellt wird (Zero-Balancing), indem entweder ein vorhandenes Guthaben auf dem von der AG bei dem jeweiligen Kreditinstitut unterhaltenen Zielkonto gutgeschrieben oder ein negativer Saldo durch Überweisung vom Zielkonto der AG ausgeglichen wird.
- 25** bb) Für jedes der von der Klägerin unterhaltenen Quellkonten wurden hierdurch in zivilrechtlicher Hinsicht bankarbeitstäglich entstehende wechselseitige Gelddarlehen i.S. der §§ 488 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs zwischen der Klägerin und der AG begründet, indem entweder die Klägerin für die Überweisung eines Guthabensaldos einen Darlehensrückzahlungsanspruch gegen die das Zielkonto führende AG oder die AG für den Ausgleich eines negativen Saldos einen Darlehensrückzahlungsanspruch gegen die das Quellkonto führende Klägerin erhielt (zur Qualifizierung als Darlehensverhältnis s. etwa BGH-Urteile in GmbHR 2006, 477, Rz 12 --Cash Pool I--; vom 20. Juli 2009 II ZR 273/07, Deutsches Steuerrecht 2009, 1858 --Cash Pool II--; BFH-Urteil vom 29. März 2007 IX R 10/06, BFHE 217, 531, BStBl II 2007, 645, Rz 17; Freitag in Staudinger, § 488 BGB Rz 92; Pech/Reiner in Ekkenga/Schröer, Handbuch der AG-Finanzierung, 2014, Kapitel 14, Rz 503; Altmeppen, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 2006, 1025 f.; Avvento, Das Gebot der Vollwertigkeit im GmbH- und Aktienrecht, 2015, S. 95).
- 26** cc) Weiter hat das FG festgestellt, dass hinsichtlich der bankarbeitstäglich entstehenden wechselseitigen Darlehensschulden im Rahmenkreditvertrag eine Verzinsung von 5,5 % p.a. vorgesehen war und insoweit täglich für jedes Quellkonto in der Buchführung der Klägerin ein entsprechender Zinsaufwand oder -ertrag gebucht wurde.
- 27** b) Diese wechselseitig gewährten Darlehen waren gleichartig, dienten derselben Zweckbestimmung und wurden auch tatsächlich miteinander verrechnet. Dementsprechend kommt grundsätzlich eine Zusammenfassung der Schuldverhältnisse und eine Saldierung der Zinsen in Betracht.
- 28** aa) Die wechselseitig gegebenen Darlehen waren gleichartig. Denn sie wurden jeweils zu identischen Zinssätzen gewährt und unterlagen auch im Übrigen durchgängig denselben Vertragsbedingungen. Insoweit unterscheiden sich die hier im Rahmen des Cash-Pooling wechselseitig gewährten Darlehen noch weniger voneinander als etwa der Kontokorrentkredit einerseits und der Trattenkredit andererseits, die zu einem einheitlichen Darlehen zusammengerechnet wurden (BFH-Urteil in BFHE 109, 465, BStBl II 1973, 670). Unerheblich ist insoweit, dass die Konten auch in unterschiedlichen Währungen geführt wurden. Denn auch dann liegen Gelddarlehen vor. Die unterschiedlichen Währungen betreffen lediglich deren Wertansatz.
- 29** bb) Die Darlehen dienten weiter derselben Zweckbestimmung. Denn die Darlehen waren jeweils Instrument der Liquiditätsbündelung im Rahmen des zur Zins- und Finanzierungsoptimierung im Konzern praktizierten Cash-Poolings. So wurden die Guthaben auf den Quellkonten dem Zielkonto gutgeschrieben, negative Salden der Quellkonten durch Überweisungen vom Zielkonto ausgeglichen, und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Guthaben zum Ausgleich von Schuldsalden bei anderen Tochtergesellschaften benötigt wurden. Im Ergebnis sollten mit dem Cash-Pooling die Anspruchsbeziehungen zwischen allen anderen am Cash-Pool beteiligten Tochtergesellschaften und der Bank auf "Null" gestellt werden (hierzu auch Altmeppen, ZIP 2006, 1025, 1026).

- 30** cc) Die Darlehen wurden auch tatsächlich miteinander verrechnet. Denn nach den Feststellungen des FG führte die Klägerin sämtliche Quellkonten zwar ganzjährig getrennt voneinander, verrechnete diese aber buchmäßig am Jahresende. So hatte die Klägerin im Streitjahr 2010 Zinserträge in Höhe von ... € und Zinsaufwendungen in Höhe von ... € verbucht, aber diese zum Jahresende saldiert und in ihrem Jahresabschluss 2010 aus dem Cash-Pooling dementsprechend auch keine Zinsaufwendungen ausgewiesen. Damit wurden offenkundig spätestens zum Jahresende die aus zivilrechtlicher Sicht vorliegenden vielfältigen ausgereichten und empfangenen Darlehen zusammengefasst und gegeneinander verrechnet.
- 31** c) Die Saldierung führt im Ergebnis dazu, dass eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte für Schulden nur insoweit in Betracht kommt, als nach der bankarbeitstäglichen Verrechnung sämtlicher in den Cash-Pool einbezogener Quellkonten ein Schuldsaldo verbleibt. Denn nur dieser spiegelt den bankarbeitstäglichen Fremdfinanzierungsbedarf der Klägerin wider. Demgemäß sind im Rahmen der Saldierung die vielzähligen Schuldverhältnisse, die zwischen der Klägerin und der AG entstanden waren, für jeden Bankarbeitstag zusammenzufassen, fortzuschreiben und fortlaufend festzustellen, ob und in welcher Höhe die Klägerin gegenüber der AG einen Schuldsaldo aufwies. Nur der für einen dann gegebenenfalls verbleibenden Schuldsaldo entstehende Zins ist hinzurechnungsfähiges Entgelt i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG.
- 32** Demgemäß führt die Saldierung sämtlicher wechselseitig gegebener Darlehen und die Verrechnung der daraus resultierenden Schuld- und Habenzinsen zwar dazu, dass erhaltene Darlehen zunächst mit einem gegebenenfalls aus diversen vorangegangenen Darlehensausreichungen sich ergebenden positiven Gesamtsaldo zu verrechnen sind. Verbleibt aber durch ein solches empfangenes Darlehen nach der Verrechnung noch immer ein negativer Gesamtsaldo, entfällt dieser nicht etwa rückwirkend durch einen an einem Folgetag entstandenen positiven Saldo. Denn die Grundsätze über die gewerbesteuerrechtliche Saldierung wechselseitig gegebener Darlehen können nicht bewirken, dass der am Ende eines Tages verwirklichte Tatbestand der Schuld und die dafür entstandenen Entgelte nachträglich entfallen. Dies gilt umso mehr, als nach der Rechtslage ab dem Erhebungszeitraum 2008 die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG nicht mehr danach unterscheidet, ob es sich bei der Schuld um eine langfristige Verbindlichkeit (Dauerschuld) oder eine kurzfristige Verbindlichkeit handelt. Dies entspricht dem Regelungszweck des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG, der darauf abzielt, den Ertrag des im Betrieb arbeitenden Kapitals in vollem Umfang der Besteuerung nach dem Gewerbeertrag zu unterwerfen ("objektive Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebs") und dabei die Erträge aus eigen- und fremdfinanziertem Kapital im Wesentlichen gleichzustellen.
- 33** Demgemäß lassen die Feststellungen, dass die aus dem Cash-Pooling erwirtschafteten Zinserträge der Klägerin im Erhebungszeitraum 2010 ihre Zinsaufwendungen in Höhe von rund ... € überschritten, nicht den Schluss zu, dass tatsächlich an keinem Bankarbeitstag in 2010 die Klägerin gegenüber der AG keinen Schuldsaldo aufwies. So ist es nicht ausgeschlossen, dass etwa die Zinsaufwendungen in Höhe von rund ... € im Wesentlichen in den ersten Monaten des Jahres aufgelaufen waren und erst in den nachfolgenden Monaten der darüber hinausgehende Zinsertrag von rund ... € erwirtschaftet wurde.
- 34** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat auf Grundlage seiner Rechtsauffassung zu Recht bisher noch keine Feststellungen dazu getroffen, ob und gegebenenfalls inwieweit sich die auf den verschiedenen Quellkonten vorhandenen Guthaben- und Schuldsalden am jeweiligen Bankarbeitstag gegenseitig ausgeglichen haben und in welcher Höhe bezogen auf die Bankarbeitstage die Klägerin gegenüber der AG jeweils einen Schuldsaldo aufwies. Die entsprechenden Feststellungen sind im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 35** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de