

---

**Datum:** 31.01.2011  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 1523/05 G  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2011:0131.9K1523.05G.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

---

**Tenor:**

Die Gewerbesteuermessbescheide 1999 bis 2002, jeweils vom 25.6.2004 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.3.2005, werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 25 % und der Beklagte zu 75 %.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten um die Einordnung von Darlehensverbindlichkeiten als Dauerschulden i.S.v. § 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren 1999 bis 2002 geltenden Fassung (GewStG a.F.).

2

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin, einer im Jahr 1979 gegründeten GmbH, ist die ... . Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin ist Herr X. Die Klägerin war alleinige Gesellschafterin der Y-GmbH, die 1992 gegründet wurde und ebenfalls in der ...branche tätig war. Die Y-GmbH wurde im Jahr 2005 aufgelöst und nach anschließender Liquidation im Jahr 2010 im Handelsregister gelöscht. X war ebenfalls alleiniger Geschäftsführer bzw. nachfolgend Liquidator der Y-GmbH. 3

Die Klägerin unterhielt bei der Volksbank ... ein Tagesgeld- und mehrere Festgeldkonten, für die sie in ihrer Buchführung jeweils entsprechende buchhalterische Konten führte und die sie in ihren Jahresabschlüssen jeweils im Umlaufvermögen auswies. Bei dem Tagesgeldkonto handelte es sich um das Konto-Nr. XXX 401, das in der Buchführung der Klägerin als Konto 1218 geführt wurde. Von den Festgeldkonten sind in den Streitjahren die Konten-Nr. XXX 475 bis XXX 479 von Bedeutung, die in der Buchführung der Klägerin als Konten 1211 bis 1215 geführt wurden. In der Zeit vor den sowie während der Streitjahre stellte die Y-GmbH der Klägerin erhebliche liquide Mittel zur Verfügung, die in der Regel unmittelbar auf die vorgenannten Festgeldkonten der Klägerin überwiesen wurden. Die Klägerin zahlte aus ihren sonstigen eigenen Mitteln ebenfalls Gelder auf die Festgeldkonten ein bzw. nahm entsprechende Umbuchungen zwischen ihren sonstigen bei der Volksbank ... unterhaltenen und den vorgenannten Konten vor. Die Anlagen auf den Festgeldkonten wiesen feste Laufzeiten von entweder ca. 30 oder ca. 60 Tagen auf (vgl. die von der Klägerin eingereichten Kontoauszüge, Bl. 104 ff. der Gerichtsakte --GA--). Der Zinssatz betrug zwischen 3,5 % und 5,5 % (vgl. ebenfalls die vorgenannten Kontoauszüge). Die Laufzeit der Anlagen auf den Festgeldkonten verlängerte sich um jeweils eine weitere Laufzeit, wenn der Bank keine anderweitige Weisung der Klägerin vorlag (vgl. wiederum die vorgenannten Kontoauszüge). Zum Teil wurden Beträge auch zwischen den verschiedenen Konten umgebucht und dort für eine oder mehrere Laufzeiten weiter angelegt oder auf Konten der Y-GmbH (zurück-)überwiesen. Die tatsächlichen Zahlungsvorgänge zwischen der Y-GmbH und der Klägerin wurden über ein zwischen der Y-GmbH und der Klägerin geführtes Verrechnungskonto abgewickelt, welches sich entsprechend den Zu- und Abgängen auf bzw. von den Bankkonten erhöhte bzw. verminderte. Außerdem wurden auf diesem Verrechnungskonto auch weitere Geschäftsvorfälle zwischen der Y-GmbH und der Klägerin erfasst, wie etwa Warenlieferungen. Soweit die Klägerin Festgelder, die auch aus den von der Y-GmbH überlassenen Mitteln stammten, über mehrere Laufzeiten bei der Bank stehen ließ oder Umbuchungen zwischen ihren verschiedenen Festgeldkonten bei der Bank vorgenommen wurden, erfolgten hierfür keine Buchungen auf dem zwischen der Klägerin und der Y-GmbH geführten Verrechnungskonto. Dem Verrechnungskonto lag eine Vereinbarung ("Darlehensvertrag") vom 29.12.1993 zugrunde, in der dieses als wechselseitiges Darlehens- und Forderungskonto bezeichnet wird. Laut der Vereinbarung sollten die anfallenden Zinsen bei der Bilanzerstellung errechnet und dem Verrechnungskonto gutgeschrieben bzw. belastet werden. Mit einer Zusatzvereinbarung vom 20.12.1996 wurde der Zinssatz ab dem 1.1.1997 von zuvor 8 % auf 4 % gesenkt. Weitergehende schriftliche Vereinbarungen zwischen der Klägerin und der Y-GmbH zu dem Verrechnungskonto und/oder zu den Festgeldanlagen existieren nicht. 4

In den Jahresabschlüssen der Klägerin wies das Verrechnungskonto in den Streitjahren insgesamt die folgenden Salden zugunsten der Y-GmbH auf: 5

1.1.1999: 2.395.048,12 DM 6

31.12.1999 2.814.008,55 DM 7

31.12.2000 3.039.694,84 DM 8

31.12.2001 3.060.500,72 DM	9
31.12.2002 545.273,57 EUR	10
Der Klägerin wurden für das Verrechnungskonto folgende, anhand der Zinsstaffelmethode ermittelte Zinsen belastet (vgl. Bl. 100 - 103 GA):	11
1. 106.785,19 DM	12
2. 114.140,10 DM	
3. 117.711,57 DM	
4. 63.237,09 EUR	

Nach einer Außenprüfung war der Beklagte (das Finanzamt --FA--) der Auffassung, die der Klägerin für das Verrechnungskonto belasteten Zinsen seien als Dauerschuldentgelte i.S.v. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. anzusehen und daher zur Hälfte dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen (vgl. Bp-Bericht vom 30.12.2003 Tz 2.4.1). In der Folge erließ das FA unter dem Datum vom 25.6.2004 und gestützt auf § 164 Abs. 2 AO geänderte Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre, in denen es entsprechende Hinzurechnungen sowie eine gegenläufige Anpassung der Gewerbesteuerrückstellungen berücksichtigte. 13

Die Klägerin erhob gegen die vorgenannten Bescheide Einspruch. Sie machte geltend, die Qualifizierung als Dauerschuldzinsen sei unzutreffend, da es sich um laufende Verbindlichkeiten handele. Die Mittelüberlassung durch die Y-GmbH sei jeweils für wiederkehrende Geschäftsvorfälle erfolgt, nämlich für die wiederholten Festgeldanlagen. Die Mittelüberlassung und die jeweiligen Anlagen stünden in einem unmittelbaren Zusammenhang. Die überlassenen Gelder seien zweckgebunden für die Festgeldanlagen überlassen worden. Die Klägerin habe sie ausschließlich hierfür verwenden dürfen und habe sie auch tatsächlich ausschließlich auf diese Weise verwendet. Bezweckt worden sei eine Kumulierung der liquiden Mittel beider Gesellschaften, um so günstigere Anlagebedingungen zu erhalten bzw. höhere Zinssätze zu erzielen. Die sich hieraus ergebenden Verbindlichkeiten gegenüber der Y-GmbH seien in der nach Art des Geschäftsvorfalles üblichen Frist, d.h. zum Ende der Laufzeit der jeweiligen Festgeldanlagen getilgt worden. Soweit es absprachegemäß zu einer Verlängerung der Festgeldanlagen gekommen sei, seien lediglich die Vorgänge der Tilgung und der Neuanlage zusammengefasst worden. Dies lasse sich auch anhand der Buchungen auf dem Verrechnungskonto, den Bankkonten sowie den Kontoauszügen nachweisen. 14

Mit Einspruchsentscheidung vom 18.3.2005 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Hierbei führte es aus, Verbindlichkeiten, die wie im Streitfall eine tatsächliche Laufzeit von mehr als einem Jahr aufwiesen, seien regelmäßig als Dauerschulden i.S.v. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. anzusehen. Es handele sich im Streitfall auch nicht um Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs, für die dies anders zu beurteilen sein könne. Zwar kämen solche grundsätzlich in Betracht, wenn ein Darlehen zur Finanzierung eines bestimmten Wirtschaftsguts des Umlaufvermögens bzw. im Grenzbereich zwischen Anlage- und Umlaufvermögen aufgenommen werde und das Darlehen aus dem sich hieraus ergebenden Erlös zu tilgen sei. Ein solcher Zusammenhang zwischen den in Rede stehenden Verbindlichkeiten und den von der Klägerin getätigten Festgeldanlagen liege im Streitfall jedoch nicht vor. Es fehle insoweit bereits an schriftlichen Vereinbarungen mit der Y-GmbH. Außerdem sei nicht nachprüfbar, welche bestimmte Darlehensaufnahme von der Klägerin für welche bestimmte Festgeldanlage verwendet worden sei. Ebenso wenig lasse sich feststellen, welcher Erlös aus den Termingeldanlagen in die Ablösung welchen Darlehens geflossen sei, 15

da die Klägerin bezüglich der Festgeldanlagen die Darlehensaufnahme, Tilgung und Neuanlage buchungstechnisch zusammengefasst und außerdem über das Verrechnungskonto auch anderweitige Geschäftsvorfälle abgewickelt habe.

Hiergegen richtet sich die Klägerin mit ihrer Klage. Mit dieser macht sie weiterhin geltend, dass nicht von Dauerschulden auszugehen sei. Der unmittelbare Zusammenhang zwischen den Darlehen und den Festgeldanlagen lasse sich anhand der Bank- und Buchführungsbelege hinreichend sicher feststellen. Im Ergebnis sei entscheidend, dass die Gelder der Klägerin nicht zur freien Verfügung gestanden hätten, sondern wie mit der Y-GmbH vereinbart, ausschließlich zur Festgeldanlage verwandt worden seien. Im Streitfall könne auch faktisch ausgeschlossen werden, dass die Klägerin die von der Y-GmbH überlassenen Gelder zwischenzeitlich anderweitig verwandt habe. Der Bestand der Festgeldkonten sei aufgrund überschüssiger liquider Mittel nämlich stetig angestiegen und die Klägerin habe allenfalls weit geringere als die jeweils von ihr zuvor auf die jeweiligen Konten geleisteten Einzahlungen "entnommen".

16

Im Laufe des vorliegenden Klageverfahrens hat die Klägerin zahlreiche Unterlagen zu den tatsächlichen Zahlungsvorgängen auf dem Tages- und den Festgeldkonten sowie zu deren buchhalterischen Behandlung eingereicht. Sie hat zudem Übersichten angefertigt, in denen sie die Festgeldkonten "aufgeteilt" hat. Hierzu hat sie jeweils die von der Y-GmbH und von ihr selbst getätigten Einzahlungen sowie die an die Y-GmbH und an sie selbst erfolgten Auszahlungen getrennt erfasst. Umbuchungen zwischen den verschiedenen Festgeldkonten hat sie ebenfalls kenntlich gemacht. Die vorgenannten Übersichten hat die Klägerin neben den Streitjahren auch für mehrere diesen vorangehende Jahre geführt, und zwar jeweils zurück bis in das Jahr, in dem das jeweilige Festgeldkonto keinen der Y-GmbH zustehenden Betrag aufwies. Außerdem hat sie die Übersichten für die den Streitjahren nachfolgenden Jahre angefertigt, und zwar jeweils bis in dasjenige Jahr, in dem es ihrer Auffassung nach zur Zurückzahlung der der Y-GmbH zustehenden Beträge an diese (zum Teil durch Verrechnung mit Ansprüchen aus Gewinnausschüttungen der Y-GmbH) gekommen ist. Auf die vorgenannten Übersichten sowie die hierzu eingereichten Kontoauszüge und Buchführungsunterlagen wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen (vgl. Schriftsätze vom 3.6.2005, Bl. 12-74 GA, vom 28.8.2009, Bl. 170 - 213 GA, vom 30.4.2010, Bl. 227 - 249 GA, vom 5.5.2010, Bl. 251 GA, vom 5.10.2010, Bl. 282 - 293 GA, vom 4.11.2010, Bl. 298 - 324 GA, vom 15.11.2010, Bl. 325 - 328 sowie Originalkontoauszüge hinten lose in der GA, vom 8.12.2010, Bl. 357- 360 GA, sowie vom 10.1.2011, Bl. 387 - 409 sowie Originalkontoauszüge hinten lose in der GA; s. auch die Sortierung eines Teils der Unterlagen nach den einzelnen Konten auf der Heftschiene hinten lose in der GA).

17

Die Klägerin beantragt,

18

die Gewerbesteuermessbescheide 1999 bis 2002, jeweils vom 25.6.2004 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.3.2005, dahingehend zu ändern, dass die vom FA vorgenommenen Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a.F. i.H.v. 53.392 DM (1999), 57.070 DM (2000), 58.855 DM (2001) und 31.618 EUR (2002) unter gegenläufiger Anpassung der Gewerbesteuerrückstellungen rückgängig gemacht werden,

hilfsweise,

20

die Revision zuzulassen.

21

Das FA beantragt,

22

23

die Klage abzuweisen,	
hilfsweise,	24
die Revision zuzulassen.	25

Das FA verweist auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt es aus, mangels tatsächlicher Rückzahlung sowie fehlender buchungstechnischer Erfassung lasse sich im Falle der Verlängerung der Termingeldanlagen die von der Klägerin behauptete Tilgung und gleichzeitige Neuanlage nicht nachvollziehen. Die von der Rechtsprechung aufgestellten Anforderungen für die Annahme laufender Verbindlichkeiten seien aufgrund der Durchführung der Festgeldanlagen und deren buchungstechnischer Behandlung nicht erfüllt. Außerdem könnten bereits durch die Praxis, die Gelder nach Ablauf der Laufzeit bei fehlender Anforderung der Y-GmbH neu anzulegen bzw. stehen zu lassen, Dauerschulden entstanden sein. Aufgrund der verlängerten Laufzeiten könne evtl. nicht mehr von einer nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals auszugehen sein.	26
---	----

<b><u>Entscheidungsgründe</u></b>	27
-----------------------------------	----

Die Klage ist zum Teil begründet. Die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide sind teilweise rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die für das Verrechnungskonto belasteten Zinsen stellten lediglich i.H.v. 6.626,43 DM (1999), 34.560,34 DM (2000), 38.511,56 DM (2001) und 22.567,80 EUR Dauerschuldentgelte dar. Dementsprechend war nur die Hälfte der vorgenannten Beträge nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen. Im Übrigen hat die Klage keinen Erfolg.	28
--	----

I. Gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a.F. sind dem Gewerbeertrag die Hälfte der Entgelte für solche Schulden hinzuzurechnen, die nicht nur der vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen (sog. Dauerschulden). Schulden dienen dann der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals, wenn ihr Gegenwert zur Beschaffung des "eigentlichen Dauerkapitals" dient, das dem Betrieb seiner Eigenart und seiner besonderen Anlage und Gestaltung nach ständig bzw. längerfristig zur Verfügung stehen muss bzw. tatsächlich zur Verfügung steht (vgl. etwa BFH-Urteile vom 18.4.1991 IV R 6/90, BStBl II 1991, 584, unter 1.a; vom 3.8.1993 VIII R 40/92, BStBl II 1994, 664, unter 3.a; BFH-Beschluss vom 7.2.1997 I B 86/96, BFH/NV 1997, 612, unter II.2.).	29
---	----

1. Eine nicht nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals in diesem Sinne wird grundsätzlich bei solchen Verbindlichkeiten angenommen, deren tatsächliche Laufzeit einen Zeitraum von zwölf Monaten überschreitet (vgl. etwa BFH-Urteile vom 21.7.2010 IV R 2/08, BFH/NV 2011, 44, unter II.1.b aa; vom 19.8.1998 XI R 9/97, BStBl II 1999, 33, unter II.1.; s. auch Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz 425 m.w.N.).	30
--	----

2. Eine Ausnahme hiervon gilt allerdings für laufende Verbindlichkeiten, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr entstehen. Diese können auch dann lediglich der vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen, wenn ihre Laufzeit zwölf Monate überschreitet. Um Verbindlichkeiten der vorgenannten Art handelt es sich, wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit laufenden Geschäftsvorfällen stehen und in der nach Art des Geschäftsvorfalles üblichen Frist getilgt werden (vgl. etwa BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 44, unter II.1b aa; s. auch Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz 429 m.w.N.). Den laufenden Geschäftsvorfällen zuzurechnen ist insbesondere die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens (vgl. etwa BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 44, unter II.1.b aa; in BStBl II 1999, 33, unter II.2.; in BStBl II 1994, 664, unter	31
--	----

3.a; in BStBl II 1991, 584, unter 1.a; BFH-Beschluss in BFH/NV 1997, 612, unter II.2.). Gleichgestellt werden können auch solche Wirtschaftsgüter, die einen Grenzfall zwischen Anlage- und Umlaufvermögen bilden (vgl. hierzu Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz 429 m.w.N.). Unerheblich ist, ob der Geschäftsvorfall für den Betrieb des Unternehmers typisch ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.8.1992 I R 11/92, juris, unter II.1.a). Der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang 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 bzw. der jeweils finanzierten Geschäft(e)s ergebende Erlös zur Tilgung des jeweiligen Darlehens verwendet wird und damit der freien Verfügung des Darlehenschuldners entzogen ist (vgl. etwa BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 44, unter II.1.b aa; in BStBl II 1999, 33, unter II.3.; in BStBl II 1994, 664, unter 4.; in BStBl II 1991, 584, unter 1.a und 2.; BFH-Beschluss in BFH/NV 1997, 612, unter II.2.). In diesem Fall kann das Darlehen aufgrund seiner Objektgebundenheit nicht als Dauerkapital dienen, das dem Betrieb seiner Eigenart und seiner besonderen Anlage und Gestaltung nach ständig zur Verfügung steht (vgl. etwa BFH-Urteil in BStBl II 1991, 584, unter 1.a; BFH-Beschluss in BFH/NV 1997, 612, unter II.2.).

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 (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 1999, 33, unter II.3.). 32

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 (vgl. etwa BFH-Urteile in BStBl II 1994, 664, unter 4.a; in BStBl II 1991, 584, unter 2.b; BFH-Beschluss in BFH/NV 1997, 612, unter II.3.). Andererseits soll aber nicht in jedem Fall der Nachweis einer vorangegangenen 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 (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 1999, 33, unter II.3.; kritisch hierzu Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz 429). 33

3. Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn einzelne Darlehen in ein Kontokorrentverhältnis eingestellt werden (vgl. etwa BFH-Urteile in BStBl II 1994, 664, unter 3.b; in BFH/NV 2011, 44, unter II.1.b bb und cc; BFH-Beschluss in BFH/NV 1997, 612, unter II.3.). Kontokorrentschulden sind zwar im Allgemeinen Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs (vgl. etwa BFH-Urteile vom 8.2.1984 I R 15/80, BStBl II 1984, 379, unter II.1.c). 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 (vgl. etwa BFH-Urteile vom 3.7.1997 IV 2/97, BStBl II 1997, 742, unter 1.; vom 20.11.1980 IV R 81/77, BStBl II 1981, 223, unter 1.; s. auch Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz 450 "Kontokorrentschulden"). Ist für ein in ein Kontokorrentverhältnis eingestelltes Darlehen allerdings ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem laufenden 34

Geschäftsvorfall gegeben, der den unter II.2. dargelegten Anforderungen genügt, ist das Kontokorrentverhältnis in jeweils gesondert zu würdigende Kreditgeschäfte aufzulösen und die vorgenannte Verbindlichkeit für sich zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil in BStBI II 1994, 664, unter 3.b; BFH-Beschluss in BFH/NV 1997, 612, unter II.3.). Ein auf ihr beruhender "Mindestkredit" aus einem Kontokorrent ist keine Dauerschuld (vgl. Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz 450 "Kontokorrentschulden"). Bei der Ermittlung des während des gesamten Jahres bestehenden "Mindestkredits" mittels der niedrigsten Schuldenstände muss ein solches Darlehen daher außer Betracht bleiben.

II. Ausgehend hiervon waren die in den Streitjahren in das Verrechnungskonto zwischen der Y-GmbH und der Klägerin eingestellten Verbindlichkeiten zu einem geringeren Teil als vom FA angenommen als Verbindlichkeiten anzusehen, die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals der Klägerin dienten. Die für das Verrechnungskonto belasteten Zinsen waren dem Gewerbeertrag nur insoweit nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. zur Hälfte hinzuzurechnen, als sie auf diese Verbindlichkeiten entfielen. 35

1. Die in das Verrechnungskonto eingestellten Verbindlichkeiten sind insoweit als das Betriebskapital der Klägerin nur vorübergehend verstärkende Verbindlichkeiten anzusehen, als sie auf der Überlassung von Geldern durch die Y-GmbH zur Anlage auf den Festgeldkonten XXX 475, XXX 476, XXX 477 und XXX 479 (= Buchführungskonten 1211, 1212, 1213 und 1215) beruhen. Für diese ist aufgrund der von der Klägerin eingereichten Unterlagen davon auszugehen, dass es sich um im gewöhnlichen Geschäftsverkehr entstandene laufende Verbindlichkeiten handelte, da sie in einem hinreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Festgeldanlagen der Klägerin als laufende Geschäftsvorfälle standen. 36

a) Die Festgeldanlagen der Klägerin auf den o.g. Konten stellten laufende Geschäftsvorfälle dar, da sie zu ihrem Umlaufvermögen gehörten. Sie waren nicht dazu bestimmt, ihrem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 HGB). Dies folgt aus dem kurzfristigen Anlagezeitraum von lediglich 30 bzw. 60 Tagen (vgl. Kozikowski/Huber in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., § 247 HGB Rz. 357: Ausleihungen von nicht mehr als einem Jahr sind stets Umlaufvermögen). Dass die Gelder regelmäßig für zahlreiche weitere Laufzeiten stehen gelassen wurden und es damit im Ergebnis zu einer mehrjährigen Anlage auf den Festgeldkonten kam, ändert hieran nichts. Die angelegten Gelder konnten jeweils nach Ablauf der Laufzeit abgezogen und anderweitig verwendet werden. 37

b) Die Verbindlichkeiten der Klägerin, die auf der Überlassung der Gelder durch die Y-GmbH für diese Festgeldanlagen beruhen, standen in einem hinreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit den vorgenannten Anlagen. 38

aa) Auf der Grundlage der von der Klägerin eingereichten Unterlagen und unter Bezugnahme auf die diesem Urteil als Anlagen beigefügten zusammenfassenden Übersichten geht der Senat bezüglich der Abwicklung der Festgeldanlagen in tatsächlicher Hinsicht (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) von Folgendem aus: 39

Für die in den Streitjahren auf den o.g. Festgeldkonten befindlichen Guthaben hat die Klägerin nachgewiesen, welche Beträge aus früheren Einzahlungen der Y-GmbH stammten. Diese Beträge hat die Klägerin dadurch ermittelt, dass sie die Festgeldkonten auch für frühere Jahre nach Einzahlungen von sowie Auszahlungen an die Y-GmbH bzw. sich selbst "aufgeteilt" hat. Des Weiteren hat die Klägerin nachgewiesen, dass die von der Y-GmbH eingezahlten Beträge nach mehrfacher Wiederanlage später wieder an diese zurückgezahlt wurden. Hierzu hat sie die "Aufteilung" der Festgeldkonten für die den Streitjahren folgenden 40

Jahre fortgeführt. Die Rückzahlung wurde beim Festgeldkonto XXX 477 (= Buchführungskonto 1213) durch tatsächliche Überweisung an die Y-GmbH vorgenommen. Beim Festgeldkonto XXX 475 (= Buchführungskonto 1211) wurde zwar keine gegenständliche Rücküberweisung der dort angelegten Gelder an die Y-GmbH vorgenommen. Jedoch wurde der Anspruch der Y-GmbH auf Rückzahlung der auf dem Festgeldkonto angelegten Gelder durch Aufrechnung mit einem der Klägerin zustehenden Anspruch aus einer Gewinnausschüttung der Y-GmbH getilgt. Mit der Buchung auf dem Buchführungskonto 1211 wurde hierbei auch nach außen zu erkennen gegeben, dass gerade diese beiden Ansprüche aufgerechnet werden sollten (Buchung zum 29.11.2002 mit Erfassungstext "Gewinnausschüttung 2001"). Auch durch eine solche Aufrechnung wird letztlich der "Erlös" aus der Festgeldanlage zur Tilgung der Verbindlichkeit verwendet. Einer Hin- und Herüberweisung (Rückzahlung der Festgeldanlage an die Y-GmbH und anschließende Rücküberweisung durch diese zur Erfüllung des Anspruchs aus der Gewinnausschüttung) bedurfte es nicht. Bei den Festgeldkonten XXX 476 und XXX 479 (= Buchführungskonten 1212 und 1215) wurden die Beträge zunächst auf das Festgeldkonto XXX 475 (= Buchführungskonto 1211) umgebucht und gingen dann in die vorgenannte Aufrechnung mit dem Anspruch der Klägerin aus der Gewinnausschüttung ein. Aus der von der Klägerin vorgenommenen "Aufteilung" der Festgeldkonten geht schließlich hervor, dass die von der Y-GmbH eingezahlten Beträge bis zu ihrer Rückzahlung an diese von der Klägerin mit einer Ausnahme nicht für anderweitige Zwecke verwendet wurden. Denn die Guthaben der Festgeldkonten waren - auch unter Berücksichtigung der Ein- und Auszahlungen der Klägerin sowie der Umbuchungen auf das Tagesgeldkonto XXX 401 (= Buchführungskonto 1218) - abgesehen von der vorgenannten Ausnahme stets höher als die von der Y-GmbH eingezahlten Beträge. Die Ausnahme betrifft das Festgeldkonto XXX 475 (= Buchführungskonto 1211), bei dem durch eine Umbuchung an das Tagesgeldkonto XXX 401 (= Buchführungskonto 1218) vom 19.11.2001 das der Y-GmbH zustehende Guthaben von 1.180.000 DM um 50.000 DM unterschritten wurde.

Die Beträge auf den Festgeldkonten standen auch nicht nur betragsmäßig mit den Mittelzuflüssen seitens der Y-GmbH in Verbindung, sondern die Y-GmbH hat die Gelder - abgesehen von dem nachstehend dargestellten Sonderfall - direkt auf die Festgeldkonten der Klägerin eingezahlt, wo diese Gelder entweder bis zur Rückzahlung verblieben oder (mit der oben genannten Ausnahme) lediglich auf andere Festgeldkonten umgebucht wurden. Der Sonderfall betrifft die Umbuchung vom 20.3.1997 auf das Festgeldkonto 779 401 (= Buchführungskonto 1213) i.H.v. 500.000 DM. Insoweit handelte es sich nicht um eine direkte Einzahlung der Y-GmbH auf das Festgeldkonto. Vielmehr überwies die Y-GmbH am 3.3.1997 einen Betrag von 590.000 DM auf das Tagesgeldkonto XXX 401 (= Buchführungskonto 1218), von dem am 18.3.1997 50.000 DM an sie zurückgezahlt und am 20.3.1997 500.000 DM auf das Festgeldkonto XXX 477 (= Buchführungskonto 1213) umgebucht wurden. Sonstige Zahlungsvorgänge sind auf dem Tagesgeldkonto für die Zwischenzeit nicht ersichtlich. Die Klägerin hat dazu in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, diese technische Abwicklung beruhe auf der damals zunächst noch ausstehenden Absprache mit der Bank. Angesichts des engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen den vorgenannten Buchungen und der fehlenden anderweitigen Bewegungen auf dem Tagesgeldkonto geht der erkennende Senat davon aus, dass die Umbuchung der 500.000 DM am 20.3.1997 einer direkten Einzahlung auf das Festgeldkonto durch die Y-GmbH gleichsteht.

41

bb) In rechtlicher Hinsicht zieht der Senat aus den vorgenannten tatsächlichen Feststellungen die Schlussfolgerung, dass ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang der Verbindlichkeiten mit den Festgeldanlagen der Klägerin auf den Konten XXX 475, XXX 476, XXX 477 und XXX 479 (= Buchführungskonten 1211, 1212, 1213 und 1215) bestand.

42

Unstreitig lag zwar keine schriftliche Vereinbarung der Klägerin mit der Y-GmbH über die Verwendung und Rückzahlung der überlassenen Gelder vor. Eine mündliche Absprache kann insoweit ebenfalls nicht festgestellt werden, weil X sowohl der alleinige Geschäftsführer der Klägerin als auch der Y-GmbH war. Die direkten Einzahlungen der Gelder von der Y-GmbH auf die jeweiligen Festgeldkonten der Klägerin lassen jedoch objektiv auch für Außenstehende erkennen, dass diese Gelder für die "gemeinsame" Festgeldanlage verwendet werden sollten. Gleichzustellen ist - wie bereits dargelegt - die Umbuchung vom 20.3.1997 i.H.v. 500.000 DM auf das Festgeldkonto XXX 477. Die Art der Einzahlung allein ermöglicht allerdings noch keine Rückschlüsse darauf, ob die Klägerin berechtigt war, die Gelder zwischenzeitlich für andere Zwecke zu verwenden, sowie darauf, ob bei Auslaufen der Festgeldanlagen stets diese zur Rückführung der Verbindlichkeiten eingesetzt werden mussten. Insoweit ist jedoch das spätere tatsächliche Verhalten der Y-GmbH und der Klägerin in die Beurteilung einzubeziehen. Da die Klägerin die aus den obengenannten Einzahlungen stammenden Gelder zwischenzeitlich grundsätzlich nicht anderweitig verwendete und die Verbindlichkeiten gegenüber der Y-GmbH aus diesen zurückzahlte, liegt eine hinreichende Zuordnung der beiden Geschäfte zueinander vor, welche die Feststellung ermöglicht, dass die Kontokorrentverbindlichkeit der Klägerin gegenüber der Y-GmbH insoweit der Finanzierung laufender Geschäftsvorfälle (Festgeldanlagen des Umlaufvermögens) diene.

43

Der vorgenannten Würdigung steht nicht entgegen, dass die Festgeldanlagen regelmäßig verlängert wurden und damit im Ergebnis mehrere Jahre bestanden. Es musste nicht nach jedem Ablauf einer Festgeldanlage eine Rückzahlung an die Y-GmbH mit anschließender neuerlicher Überlassung des Betrags an die Klägerin erfolgen. Vielmehr genügte es, dass der gleiche Betrag weiter angelegt und erst nach Auslaufen der jeweils letzten Festgeldanlage an die Y-GmbH zurückgezahlt wurde. Auch ist es nicht schädlich, dass die Rückzahlung zum Teil (bei den Konten XXX 476 und XXX 479 = Buchführungskonten 1212 und 1215) erst nach Umbuchung auf das Festgeldkonto XXX 475 (= Buchführungskonto 1211) erfolgte. Die Gelder blieben damit nämlich in jedem Fall auf einem der vorgenannten Festgeldkonten.

44

Schließlich hält der Senat es für unschädlich, dass die Klägerin am 19.11.2001 Rückflüsse aus dem Festgeldkonto XXX 475 (= Buchführungskonto 1211) in Höhe von 50.000 DM, die aus den Einzahlungen der Y-GmbH stammten, nicht zur Rückzahlung an diese, sondern möglicherweise für anderweitige eigenbetriebliche Zwecke verwendete. Nach den vorliegenden Unterlagen wies das vorgenannte Festgeldkonto zum 18.11.2001 einen Stand von 1.230.000 DM aus, wovon 1.180.000 DM aus Mitteln der Y-GmbH und 50.000 DM aus Mitteln der Klägerin stammten. Da die Klägerin von diesem Festgeldkonto am 19.11.2001 zweimal 50.000 DM abbuchen ließ (davon 50.000 DM als Umbuchung auf das Konto 1218), lag der Stand des Verrechnungskontos mit 1.130.000 DM nunmehr um 50.000 DM unter dem Finanzierungsanteil der Y-GmbH, ohne dass eine entsprechende Kreditrückzahlung an die Y-GmbH erfolgt wäre. Im Ergebnis diene der Kredit der Y-GmbH damit in Höhe von 50.000 DM nicht mehr nachweislich der Anlage von Festgeldern, sondern möglicherweise kurzzeitig anderen Zwecken der Klägerin. Ab dem 21.5.2002 betrug der aus Mitteln der Klägerin erhöhte Stand des Festgeldkontos wieder über 1.180.000 DM. Diese im Verhältnis betragsmäßig geringe und nur kurzfristig unklare Verwendung (vgl. zu den Unklarheiten betreffend das Konto 1218 nachfolgend unter 2.) eines Teils der eigentlich den Festgeldanlagen zugeordneten Kredite stellt nach Auffassung des Senats die sich aus dem tatsächlichen Verhalten im Übrigen ergebende Verknüpfung zwischen den überlassenen Geldern und den Festgeldanlagen nicht in Frage. Es erscheint vielmehr zutreffend, die nicht als Dauerschulden anzusehenden Verbindlichkeiten lediglich um den vorgenannten Betrag zu vermindern.

45

2. Für die ebenfalls in das Verrechnungskonto eingestellten Verbindlichkeiten, die auf der Überlassung von Geldern durch die Y-GmbH zur Anlage auf dem weiteren Festgeldkonto XXX 478 (= Buchführungskonto 1214) sowie dem Tagesgeldkonto XXX 401 (= Buchführungskonto 1218) beruhten, waren die vorgenannten Voraussetzungen dagegen nicht erfüllt. Hier kann aufgrund der von der Klägerin eingereichten Unterlagen nicht davon ausgegangen werden, dass es sich um im gewöhnlichen Geschäftsverkehr entstandene laufende Verbindlichkeiten handelte. Für sie ist ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Festgeldanlagen der Klägerin als laufende Geschäftsvorfälle nicht nachgewiesen.	46
Zum Tagesgeldkonto XXX 401 (= Buchführungskonto 1218) hat die Klägerin bereits keine Unterlagen eingereicht. Zum Festgeldkonto XXX 478 (= Buchführungskonto 1214) hat die Klägerin zwar Unterlagen der o.g. Art eingereicht. Auch hierzu wird auf die dem vorliegenden Urteil als Anlage beigefügte zusammenfassende Übersicht der von der Klägerin vorgenommenen "Aufteilung" des vorgenannten Festgeldkontos Bezug genommen. Aus den von der Klägerin eingereichten Unterlagen ist jedoch nicht in hinreichender Weise ersichtlich, dass eine Rückzahlung gerade der auf dem Festgeldkonto angelegten Gelder vorgenommen wurde. Die Klägerin macht hier in ähnlicher Weise wie beim Festgeldkonto XXX 475 (= Buchführungskonto 1211, s.o. unter II.1.) eine zum 28.12.2005 vorgenommene Aufrechnung des Rückzahlungsanspruchs der Y-GmbH mit einem der Klägerin zustehenden Anspruch aus einer Gewinnausschüttung der Y-GmbH geltend. Anders als dort ist jedoch nicht ersichtlich, dass gerade diese beiden Ansprüche aufgerechnet wurden. Weder aus den mit Schriftsatz vom 30.9.2010 eingereichten Kontenschreibungen (Bl. 326 ff. GA) noch aus den mit Schriftsatz vom 10.1.2011 eingereichten Bankkontoauszügen (Bl. 389 ff. GA) ergibt sich eine entsprechende Verknüpfung.	47
3. Für die Ermittlung der Dauerschuldentgelte i.S.v. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. waren die in das Verrechnungskonto eingestellten Verbindlichkeiten um die unter II.1. genannten Verbindlichkeiten zu vermindern. Es handelt sich hierbei um die folgenden Beträge:	48
<u>Festgeldkonto XXX 475 (= Buchführungskonto 1211)</u>	49
1. 730.000 DM 60 Tage (bis 1.3.1999)	50
1.130.000 DM 300 Tage	51
1. 1.130.000 DM 360 Tage	52
2. 1.130.000 DM 360 Tage	
3. 577.735 EUR 324 Tage (bis 25.11.2002)	
726.035 EUR 4 Tage	53
<u>Festgeldkonto XXX 476 (= Buchführungskonto 1212)</u>	54
1. 400.000 DM 60 Tage (bis 1.3.1999)	55
<u>Festgeldkonto XXX 477 (= Buchführungskonto 1213)</u>	56
1. 400.000 DM 70 Tage (bis 11.3.1999)	57

530.000 DM 290 Tage 58

- 1. 530.000 DM 360 Tage 59
- 2. 530.000 DM 360 Tage
- 3. 271.000 EUR 360 Tage

Festgeldkonto XXX 479 (= Buchführungskonto 1215) 60

- 1. 290.000 DM 360 Tage 61
- 2. 290.000 DM 360 Tage
- 3. 290.000 DM 360 Tage
- 4. 148.300 EUR 324 Tage (bis 25.11.2002)

Anhand der verbleibenden Salden des Verrechnungskontos war der während des gesamten Jahres bestehende "Mindestkredit" anhand des abgesehen von sieben Tagen niedrigsten Schuldenstands zu ermitteln. Hierzu war von den Salden des Verrechnungskontos auszugehen, die in den von der Klägerin eingereichten Zinsstaffelrechnungen (Bl. 100 - 103 GA) ausgewiesen sind. Diese waren die um die o.g. Beträge zu vermindern. Hierbei ergeben sich die folgenden "Mindestsalden" des Verrechnungskontos: 62

	<b><u>Maßgeblicher "Mindestsaldo"</u></b>
<u>1999 - bis 10.3.:</u> Verminderung um insgesamt 1.820.000 DM - <u>ab 11.3.:</u> Verminderung um insgesamt 1.950.000 DM	<b>165.660,98 DM</b> Niedrigste "verbleibende" Salden, die an sieben bzw. acht Tagen bestanden: - 25.1. - 31.1.: 65.660,98 DM - 1.2.: 165.660,98 DM
<u>2000</u> Verminderung um insgesamt 1.950.000 DM	<b>864.008,55 DM</b> Niedrigste "verbleibende" Salden, die an sieben bzw. acht Tagen bestanden: - 31.1. - 6.2.: 852.914,18 DM - 1.1. - 2.1.: 864.008,55 DM
<u>2001</u> Verminderung um insgesamt 1.950.000 DM	<b>962.789,15 DM</b> Niedrigste "verbleibende" Salden, die an sieben bzw. acht Tagen bestanden: - 3.5. - 2.8.: 962.789,15 DM
<u>2002 - bis 29.11.:</u> Verminderung um insgesamt 997.035 EUR - <u>ab 30.11.:</u> Verminderung um insgesamt 271.000 EUR	<b>564.195,13 EUR</b> Niedrigste "verbleibende" Salden, die an sieben bzw. acht Tagen bestanden: - 30.12.: 211.036,48 EUR - 30.12.: 212.196,48 EUR - 31.12.: 274.273,57 EUR - 15.3. - 22.8.: 564.195,13 EUR

Zur Ermittlung des auf die vorgenannten "Mindestsalden" des Verrechnungskontos entfallenden Entgelte i.S.v. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. ist von dem zwischen der Y-GmbH und der Klägerin für das Verrechnungskonto vereinbarten Zinssatz von 4 % auszugehen. Hieraus ergeben sich die folgenden Dauerschuldentgelte bzw. hälftigen Hinzurechnungen i.S.v. § 8 Nr. 1 GewStG a.F.: 64

	<b><u>Dauerschuldentgelte</u></b>	<b><u>Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. (50 %)</u></b>
1999	165.660,98 DM x 4 % = 6.626,43 DM	<b>3.313,21 DM</b>

2000	864.008,55 DM x 4 % = 34.560,34 DM	<b>17.280,17 DM</b>
2001	962.789,15 DM x 4 % = 38.511,56 DM	<b>19.255,78 DM</b>
2002	564.195,13 EUR x 4 % = 22.567,80 EUR	<b>11.283,90 EUR</b>

III. Aufgrund der geringeren Hinzurechnungen sind die Gewerbesteuerrückstellungen gegenläufig anzupassen. 66

IV. Die Berechnung der festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge wird nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen. 67

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 Abs. 3, § 155 FGO i.V.m. § 709 ZPO. 68

VI. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 1 Nr. 1 FGO. Es erscheint klärungsbedürftig, in welchem Umfang und ggf. unter welchen weiteren Voraussetzungen allein die tatsächliche Verwendung und spätere Rückzahlung überlassener Gelder ohne Vorliegen gesonderter Vereinbarungen hierüber genügt, um von im gewöhnlichen Geschäftsverkehr entstandenen laufenden Verbindlichkeiten und nicht von Dauerschulden i.S.v. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. auszugehen. 69