

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Körperschaftsteuerliche Organschaft und unterjährige Verschmelzung

Im Fall der Verschmelzung von 2 Kapitalgesellschaften tritt der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung auch dann in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungsstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Dies gilt auch für das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers.

Hintergrund

Die A-GmbH, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entsprach, gründete im August 2014 u. a. die B-GmbH, deren Wirtschaftsjahr vom 1.09. bis 31.8. lief. Im Februar 2015 schloss die A-GmbH mit der B-GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV), der im März 2015 in das Handelsregister eingetragen wurde und rückwirkend ab dem Beginn des Geschäftsjahres der B-GmbH galt. Gegenstand des Unternehmens der B-GmbH war die Vercharterung eines Seeschiffes.

Im Mai 2015 wurde die A-GmbH auf die Klägerin – eine AG – verschmolzen. Verschmelzungsstichtag war nach dem Verschmelzungsvertrag der 1.1.2015. Im Juni 2017 wurde auch die B-GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Verschmelzungsstichtag war hier der 1.9.2017.

Die B-GmbH ging in ihren Steuererklärungen für das Streitjahr 2015 bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer von einer Organschaft mit der Klägerin als Organträgerin aus. Dementsprechend erklärte sie für die Körperschaftsteuer ein zu versteuerndes Einkommen von 0 EUR und gab die Anlage OG ab. Darüber hinaus beantragte sie die Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.

Das Finanzamt erkannte die Organschaft nicht an und erließ gegenüber der B-GmbH entsprechende Bescheide über Körperschaftsteuer, über den Gewerbesteuermessbetrag sowie über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG. Der wegen der Nichtanerkennung der Organschaft eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Die von der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH eingereichte Klage hatte teilweise Erfolg. Das FG ging seinem Urteil von dem Bestehen einer Organschaft aus und änderte den festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag auf 0 EUR. Außerdem verpflichtete es das Finanzamt, einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG zu erlassen und für das Streitjahr das der Klägerin als Organträgerin zuzurechnende Einkommen der B-GmbH sowie die Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit festzustellen.

Entscheidung

Der BFH hat die auf die Revision des Finanzamts hin die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache mangels Spruchreife an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Der BFH bestätigt die Auffassung des FG, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG auch die Statusfrage des Bestehens oder Nichtbestehens einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach § 14 KStG erfasst und im Streitfall die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG vorlag. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichten aber nicht aus, um abschließend entscheiden zu können, ob im Streitjahr sämtliche Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und der B-GmbH als Organgesellschaft erfüllt gewesen seien.

Die vom FG tenorierten Feststellungen seien von dem Gesetzesbefehl des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG erfasst. Die gesonderte Feststellung des der Klägerin als Organträgerin zuzurechnenden Einkommens sei in § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG (ausdrücklich) angeführt. Zusätzlich ordne § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG die Feststellung "damit zusammenhängende(r) andere(r) Besteuerungsgrundlagen" an. Hiervon werde auch die vom FG geforderte Feststellung der Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit nach § 14 Abs. 4 KStG erfasst. Auch der zwischen den Beteiligten allein streitige Status des Bestehens oder Nichtbestehens einer Organschaft sei – zumindest "incidenter" – Gegenstand der in § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG angeordneten Feststellung der "damit" (Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Ein-

kommens) "zusammenhängende(n) andere(n) Besteuerungsgrundlagen". Denn ohne das Bestehen einer Organschaft könne kein dem Organträger zuzurechnendes Einkommen festgestellt werden. Die Statusfeststellung sei als Vorbedingung für die Feststellung des zuzurechnenden Einkommens die stärkste Form "damit zusammenhängender Besteuerungsgrundlagen".

Der Senat habe bereits in der Vergangenheit zu den Auswirkungen umwandlungssteuerrechtlicher Vorgänge auf das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG erkannt und für den Fall der Einbringung einer Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995 entscheidend auf die Anwendung von § 12 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. § 22 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 abgestellt. Aus diesen Vorschriften folge, dass die übernehmende Körperschaft umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintrete (sog. Fußstapfentheorie). Dies gelte auch für die körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsvoraussetzungen. Deshalb sei es ausreichend, wenn ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe. Ob die finanzielle Eingliederung rechtlicher oder rein tatsächlicher Natur sei und ob dieses Merkmal von der umwandlungssteuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 erfasst werde, sei in diesen Urteilen offen geblieben.

Obwohl vorliegend – abweichend zu den bereits entschiedenen Sachverhalten – der Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft (1.9.2014) nicht mit dem umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag (1.1.2015) zusammenfalle, halte der Senat an seiner (bisherigen) Rechtsprechung fest. Denn der übernehmende Rechtsträger trete hinsichtlich der finanziellen Eingliederung auch dann nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werde.

Allein die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG könne zur finanziellen Eingliederung in den übernehmenden Rechtsträger (Organträger) führen. Es müssten nicht zusätzlich die Voraussetzungen einer umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorliegen. Die Rechtsinstitute der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge und der umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung stünden gleichberechtigt nebeneinander; sie könnten den gleichen Zeitraum betreffen, müssten es aber nicht.

Zwar folge aus dem Ausnahmecharakter der Organschaft eine grundsätzlich strenge Auslegung der gesetzlichen Regelungen über die Voraussetzungen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft. In Umwandlungsfällen würden diese Regelungen aber durch die umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften ergänzt. Diese sähen in § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG eine umfassende umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge vor. Selbst eine grundsätzlich enge Auslegung der Organschaftsvoraussetzungen könne nicht dazu führen, diese umwandlungssteuerrechtlichen Sonderregelungen zu negieren, zumal das Merkmal der finanziellen Eingliederung nicht personengebunden sei, sondern der Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft anhafte, die mit der Umwandlung auf den übernehmenden Rechtsträger übergehe. Aus Sicht der Organgesellschaft ändere die Umwandlung auf der Ebene des Organträgers nichts an der "Eingliederung" in ein anderes Unternehmen.

Durch die Verschmelzung der Organgesellschaft (B-GmbH) auf die neue Organträgerin (Klägerin) im Jahr 2017 sei während der Mindestvertragslaufzeit des EAV eine sog. Konfusion eingetreten. Dadurch sei der EAV vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG erloschen. Das FG sei aber zutreffend davon ausgegangen, dass dies in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG unschädlich gewesen sei. Die Konfusion stelle einen wichtigen Grund für die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit dar.

Ungeachtet des Umstands, dass zwischen den Beteiligten mit Blick auf die von ihnen erörterten weiteren Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft kein Streit bestehe und der Senat insoweit von Ausführungen absehen könne, sei die Sache nicht spruchreif, da das FG keine tatsächlichen Feststellungen zur Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers getroffen habe. Daher sei die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

2. Körperschaftsteuerliche Organschaft und unterjähriger qualifizierter Anteilstausch

Stellt bei einem qualifizierten Anteilstausch der übernehmende Rechtsträger (Organträger) den Antrag, die Anteile unter dem gemeinen Wert anzusetzen, tritt er hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Dass der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag im Fall des Anteilstauschs nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werden kann, ist hierfür unerheblich

Hintergrund

Die Klägerin, eine im Jahr 2008 gegründete GmbH, war zunächst zu jeweils 30 % an der D-KG als Kommanditistin und an deren Komplementär-GmbH als Gesellschafterin beteiligt. Alleingesellschafter der Klägerin war C, der auch die übrigen 70 % an der D-KG und deren Komplementär-GmbH als Kommanditist bzw. Gesellschafter hielt.

Mit Vertrag aus dem Januar 2010 brachte C seine Kommanditbeteiligung an der D KG und seine Anteile an der Komplementär-GmbH rückwirkend zum 1.1.2010 (00:00 Uhr) zu Buchwerten in die Klägerin ein.

Ebenfalls im Januar 2010 gründete er als Alleingesellschafter die B GmbH und erbrachte die Stammeinlage durch Einbringung seiner Beteiligung an der Klägerin mit wirtschaftlicher Wirkung zum 15.1.2010. Darüber hinaus schloss die B GmbH im Januar 2010 mit der Klägerin einen "Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag" (EAV), der im Februar 2010 in das Handelsregister eingetragen wurde. Die Verpflichtung zur Gewinnabführung galt erstmals für den gesamten Gewinn des Geschäftsjahres, in dem der EAV wirksam wurde. Das Wirtschaftsjahr der Klägerin entsprach im Streitjahr dem Kalenderjahr.

Das Finanzamt erkannte die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft für das Streitjahr nicht an. Da die B GmbH erst im Streitjahr gegründet worden sei und das Gesetz für den Fall des Anteilstauschs keine Möglichkeit einer steuerlichen Rückwirkung regelt, fehle zum Beginn des Streitjahres der Organgesellschaft (Klägerin) die finanzielle Eingliederung. In der Folge qualifizierte das Finanzamt die Gewinnabführung der Klägerin als Gewinnausschüttung an die B GmbH. Ein Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

Das FG gab der Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid mit der Begründung statt, dass die Klägerin aufgrund der vom BFH angewendeten sog. Fußstapfentheorie nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 23 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG umfassend in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eingetreten sei. In der Folge werde in der Zeit vom 1.1.2010 bis zum 14.1.2010 die finanzielle Eingliederung zwischen der Klägerin und C (auch) der B GmbH als Rechtsnachfolgerin des C zugerechnet. Dass § 21 UmwStG für den Fall eines reinen Anteilstauschs nicht auf die Regelungen zur umwandlungssteuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG verweise, sei unerheblich.

Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass das FG zu Recht davon ausgegangen ist, dass zwischen der B GmbH als Organträgerin und der Klägerin als Organgesellschaft für das Streitjahr eine wirksame Organschaft i. S. v. § 14 KStG bestanden habe. Insbesondere sei die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung schon vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Klägerin (1.1.2010) an erfüllt.

Der Senat habe bereits in der Vergangenheit zu den Auswirkungen umwandlungssteuerrechtlicher Vorgänge auf das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG erkannt und für den Fall der Einbringung einer Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995 entscheidend auf die Anwendung von § 12 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. § 22 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 abgestellt.

Aus diesen Vorschriften folge, dass die übernehmende Körperschaft umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintrete (sog. Fußstapfentheorie). Dies gelte auch für die körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsvoraussetzungen. Deshalb sei es ausreichend, wenn ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe. Ob die finanzielle Eingliederung rechtlicher oder rein tatsächlicher Natur sei und ob dieses

Merkmal von der umwandlungssteuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 erfasst werde, sei in diesen Urteilen offen geblieben.

Obwohl vorliegend – abweichend zu den bereits entschiedenen Sachverhalten – der Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft (1.1.2010) nicht mit dem umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag (15.1.2010) zusammenfalle und ein Fall des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG vorliege, bei dem wegen des fehlenden Verweises auf § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG in § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG eine umwandlungssteuerliche Rückwirkung auch nicht möglich gewesen wäre, halte der Senat an seiner (bisherigen) Rechtsprechung fest.

Denn der übernehmende Rechtsträger trete hinsichtlich der finanziellen Eingliederung auch dann nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werde oder werden könne. Dies gelte durch den Verweis in § 23 Abs. 1 UmwStG auf § 12 Abs. 3 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG auch in der Konstellation des Streitfalls.

Allein die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG könne zur finanziellen Eingliederung in den übernehmenden Rechtsträger (Organträger) führen. Es müssten nicht zusätzlich die Voraussetzungen einer umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorliegen. Die Rechtsinstitute der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge und der umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung stünden gleichberechtigt nebeneinander; sie könnten den gleichen Zeitraum betreffen, müssten es aber nicht.

Die Regelungen über die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge würden nach § 23 Abs. 1 UmwStG auch für die Fälle des Anteilstauschs (§ 21 UmwStG) gelten, wenn – wie im Streitfall – ein qualifizierter Anteilstausch i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG vorliege und die übernehmende Gesellschaft (B GmbH) einen Antrag gestellt habe, die Anteile mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert anzusetzen.

Zwar folge aus dem Ausnahmecharakter der Organschaft eine grundsätzlich strenge Auslegung der gesetzlichen Regelungen über die Voraussetzungen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft. In Umwandlungsfällen würden diese Regelungen aber durch die umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften ergänzt. Diese sähen in § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG eine umfassende umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge vor, die durch den Verweis in § 23 Abs. 1 UmwStG auch für den Streitfall gelten würden.

Selbst eine grundsätzlich enge Auslegung der Organschaftsvoraussetzungen könne nicht dazu führen, diese umwandlungssteuerrechtlichen Sonderregelungen zu negieren, zumal das Merkmal der finanziellen Eingliederung nicht personengebunden sei, sondern der Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft anhafte, die mit der Umwandlung auf den übernehmenden Rechtsträger übergehe. Aus Sicht der Organgesellschaft ändere die Umwandlung auf der Ebene des Organträgers nichts an der "Eingliederung" in ein anderes Unternehmen.

Dabei sei der Umstand, dass die B GmbH zum 1.1.2010 noch nicht rechtlich existierte, für das Konzept der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG unerheblich. Maßgebend sei allein die Stellung des übertragenden Rechtsträgers, in die der übernehmende Rechtsträger zum Zeitpunkt der Rechtsnachfolge eintrete.

3. **Reisegewerbe: Zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Standflächenkosten**

Mieten für das kurzfristige Anmieten von Standflächen eines im Reisegewerbe tätigen Imbissbetriebs fallen unter die Hinzurechnungsvorschrift nach § 8 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG.

Hintergrund

Die Klägerin (GmbH) ist gewerblich tätig, indem sie durch Verkaufsstände an ständig wechselnden Orten gastronomische Leistungen in Form von zubereiteten Speisen erbringt. Für die Verkaufsstände mietet sie kurzzeitig – jeweils für die Dauer von einzelnen Tagen bis hin zu mehreren Wochen – Standplätze auf Märkten, Festivals und anderen Veranstaltungen an. Die zu verkaufenden Speisen bereitet die Klägerin in den Ständen zu. Hierfür erforderliche Betriebsmittel wie Wasser und Strom stellen die Vermieter zur Verfügung.

Nach einer Betriebsprüfung erhöhte das Finanzamt die nach § 8 S. 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzuzurechnenden Mieten für langfristige Anmietungen und Standmieten.

Gegen die Hinzurechnung der Aufwendungen für angemietete Standplätze wandte sich die Klägerin. Hierbei handele es sich um fiktives Umlaufvermögen. Hilfsweise seien als Anmietungskosten nicht die Entgelte für Nebenleistungen und Betriebskosten zu qualifizieren. Würden diese nicht offen ausgewiesen, bedürfe es einer sachgerechten Schätzung.

Nach Auffassung des FG war die Klage nur teilweise begründet. Eine Hinzurechnung der Standplatzmieten habe dem Grunde nach zu erfolgen; die Hinzurechnung erfolge aber exklusive der im Zusammenhang mit der Anmietung stehenden Betriebskosten.

Entscheidung

Der BFH schloss sich der Auffassung der Finanzverwaltung und des FG an. Die Revision der Klägerin wurde als unbegründet zurückgewiesen. Zu Recht sei das FG von einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung der Mieten für die von der Klägerin angemieteten Stellplätze ausgegangen.

Unstrittig war im Entscheidungsfall das jeweilige Vorliegen eines Mietvertrags, weil die Anmietung des jeweiligen Standplatzes gegen Entgelt das wesentliche Vertragselement war. Nebenleistungen, wie z. B. eine Bereitstellung von Strom oder eine Reinigung der Flächen, ändert hieran nichts.

Für die Hinzurechnung nach § 8 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG ist die Frage zu beantworten, ob das Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehören würde, wenn der Mieter Eigentümer des angemieteten Mietgegenstandes wäre.

Nach Auffassung des BFH ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass die Standplätze bei unterstelltem Eigentum der Klägerin zu deren Anlagevermögen gehört hätten.

§ 8 S. 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG begründet insoweit eine voraussetzungslose Fiktion der Eigentümerstellung. Unerheblich ist es daher,

- ob es vergleichbare Eigentümerbetriebe gibt,
- ob eine Wahlmöglichkeit zwischen Miete/Pacht einerseits und Erwerb andererseits besteht oder
- ob die angemieteten Standflächen überhaupt als Eigentum erworben werden können.

Auch die kurzfristige Anmietung der Standflächen steht einer Zuordnung zum fiktiven Anlagevermögen nicht entgegen. Der hier zu beurteilende Imbiss benötigt für seinen Betrieb ständig Standplätze. Ohne die Standflächen wäre es dauerhaft nicht möglich, unmittelbaren Kundenkontakt aufzunehmen und dem Geschäftszweck nachzugehen. Die Kurzfristigkeit der jeweiligen Anmietung steht dem ebenso wenig wie die Verteilung der Standflächen im Losverfahren entgegen. Denn die wiederholte kurzfristige Anmietung ähnlicher Standflächen stellt ein Surrogat einer langfristigen Nutzung solcher Standflächen dar.

Miet- und Pachtzinsen werden von dem Hinzurechnungstatbestand nicht erfasst, soweit sie in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes eingeflossen sind.

Sind Miet- oder Pachtzinsen den Herstellungskosten von Umlaufvermögen zuzuordnen, können sie nicht mehr als Miet- oder Pachtzinsen zu einer Gewinnminderung führen. Dies gilt selbst dann, wenn keine Aktivierung der hergestellten Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens am Bilanzstichtag stattgefunden hat, weil die Wirtschaftsgüter bereits unterjährig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.

Forschungs- und Vertriebskosten dürfen in die Herstellungskosten nicht einbezogen werden. Zu den Vertriebskosten zählen auch die Vertriebsgemeinkosten wie z. B. die Mietaufwendungen für die Verkaufsstände. Dominierender Zweck der Aufwendungen liegt in der Vermarktung der Produkte und nicht deren Herstellung; mangels Aufteilbarkeit zwischen Herstellungs- und Vertriebskosten unterwirft der BFH die gesamten Standplatzkosten den Vertriebskosten.