

# Urteil vom 12. Oktober 2023, III R 39/21

## Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Standflächen bei Imbissbetrieben im Reisegewerbe

ECLI:DE:BFH:2023:U.121023.IIIR39.21.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, HGB § 255 Abs 2 S 1, HGB § 255 Abs 2 S 2, HGB § 255 Abs 2 S 4, GewStG VZ 2014 , GewStG VZ 2015

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 16. November 2021, Az: 1 K 854/21

## Leitsätze

1. Eine Hinzurechnung von Mieten für Standflächen eines im Reisegewerbe tätigen Imbissbetriebs nach § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes ist wegen der Voraussetzungslosigkeit der Eigentumsfiktion unabhängig davon möglich, ob es im Reisegewerbe Vergleichsbetriebe gibt, die mit in ihrem Eigentum stehenden Verkaufsflächen arbeiten.
2. Auch eine regelmäßig nur für kurze Zeit erfolgende Anmietung von unterschiedlichen Standflächen bewirkt deren Zuordnung zum (fiktiven) Anlagevermögen, wenn sich die wiederholte kurzfristige Anmietung ähnlicher Standflächen als Surrogat einer langfristigen Nutzung solcher Standflächen darstellt.
3. Eine Umqualifizierung von Mieten für Standflächen in Herstellungskosten der angebotenen Produkte scheidet aus, wenn die Aufwendungen bei einer Gesamtbetrachtung unter das Einbeziehungsverbot für Vertriebskosten fallen (§ 255 Abs. 2 Satz 4 des Handelsgesetzbuchs).

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 16.11.2021 - 1 K 854/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist gewerblich tätig, indem sie mit Verkaufsständen 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.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 und 2015 mit Bescheiden vom 16.12.2015 und vom 19.08.2016 jeweils erklärungsgemäß, unter Berücksichtigung des abweichenden Wirtschaftsjahres der Klägerin vom ... bis ... und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € (2014) und ... € (2015) fest. Dabei hatte die Klägerin Mietzinsen für Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in Höhe von ... € (2014) und ... € (2015) berücksichtigt.
- 3 Nach den Feststellungen einer für 2013 bis 2015 durchgeführten Betriebsprüfung waren stattdessen Mieten --langfristige Anmietungen und Standmieten-- in Höhe von ... € (2014) und ... € (2015) nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen.

- 4 Das FA setzte daraufhin unter Berücksichtigung dieser und anderer, nicht streitiger Feststellungen den Gewerbesteuermessbetrag mit Bescheiden vom 28.02.2019 jeweils unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung abweichend auf ... € (2014) und ... € (2015) fest. Den dagegen gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 08.07.2021 als unbegründet zurück.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der die Klägerin eine Herabsetzung der bei den Hinzurechnungen berücksichtigten Mieten um ... € (2014) und ... € (2015) begehrte, insoweit statt, als in den Standmieten nicht offen ausgewiesene, aber tatsächlich angefallene und im Schätzungswege zu ermittelnde Betriebskosten in Höhe von ... € (2014) und ... € (2015) enthalten waren. Im Übrigen wies es die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 1125 veröffentlichten Gründen als unbegründet ab.
- 6 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als die Klage abgewiesen wurde, und die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2014 und 2015 vom 28.02.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2021 dahingehend abzuändern, dass weitere Aufwendungen in Höhe von ... € (2014) und ... € (2015) nicht in die Bemessungsgrundlage für die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung fremder unbeweglicher Wirtschaftsgüter einbezogen werden.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Mieten für die von der Klägerin angemieteten Standplätze vorliegen.
- 10 1. Nach § 8 Nr. 1 GewStG in der in den Erhebungszeiträumen 2014 und 2015 geltenden Fassung werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) ein Viertel der Summe aus den dort unter den Buchst. a bis f benannten Aufwendungen hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt. Hinzugerechnet wird dabei auch ein Viertel aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG).
- 11 Die Annahme des FG, dass es sich bei den von der Klägerin mit den Veranstaltern oder Marktbetreibern in Bezug auf die Standplätze abgeschlossenen Verträgen ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach um Mietverträge im Sinne des bürgerlichen Rechts handelt, wird von der Revision nicht angegriffen und lässt auch im Übrigen keine Rechtsfehler erkennen.
- 12 2. Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass die Standplätze bei unterstelltem Eigentum der Klägerin zu deren Anlagevermögen gehört hätten.
- 13 a) Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen wäre, hat der Senat im Urteil vom 25.07.2019 - III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 21 ff., m.w.N.) und im Beschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21 (BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 18 ff.) ausführlich dargestellt. Hierauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.
- 14 b) Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung der für die angemieteten Standplätze aufgewendeten Entgelte vorliegen.
- 15 aa) Da die Frage, ob die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zuzuordnen wären, anhand des konkreten Geschäftsgegenstands und der speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klägerin zu beantworten ist, kommt es insoweit entscheidend auf die tatsächlichen Feststellungen und die tatsächliche Würdigung des FG an. Hieran ist der Bundesfinanzhof (BFH) gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese

Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht worden sind. Der BFH ist an die Würdigung des FG schon dann gebunden, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 05.07.2016 - X B 201/15, BFH/NV 2016, 1572, Rz 20; BFH-Urteil vom 13.12.2018 - V R 65/16, BFH/NV 2019, 303, Rz 27). So verhält es sich im Streitfall.

- 16** bb) Wegen der Voraussetzungslosigkeit der Eigentumsfiktion kommt es --entgegen der Auffassung der Klägerin-- insbesondere nicht darauf an, ob es im Reisegewerbe Vergleichsbetriebe gibt, die insoweit mit Eigenkapital, also mit in ihrem Eigentum stehenden Standplätzen, arbeiten, und ob die Klägerin eine Wahlmöglichkeit zwischen einer Anmietung und einem Erwerb der Standplätze hat (BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 16).
- 17** cc) Das FG hat auch den Geschäftsgegenstand der Klägerin berücksichtigt und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen orientiert.
- 18** (1) Nach den Feststellungen des FG dienen die Standflächen dazu, die mobilen Verkaufsstände der Klägerin aufzustellen und in diesen die Speisen zuzubereiten, den Besuchern der Veranstaltung oder des Marktes anzubieten und zu verkaufen. Die Klägerin ist danach auf die ständige Verfügbarkeit solcher Standflächen angewiesen, da es ihr sonst nicht möglich wäre, ihre Produkte an die Kunden zu verkaufen.
- 19** Soweit die Klägerin dagegen einwendet, sie sei nicht darauf angewiesen, Standplätze anzumieten, sondern könne auch mietfreie Flächen auf Parkplätzen vor Bürogebäuden, Kaufhäusern oder Baumärkten nutzen, hat das FG dies schon nicht festgestellt. Im Übrigen wäre auch nicht nachvollziehbar, weshalb die Klägerin im Streitjahr mehr als ... Standplätze zu erheblichen Kosten angemietet hat, wenn ihr gleich umsatzstarke kostenfreie Standplätze zur Verfügung gestanden hätten.
- 20** (2) Der Annahme von Anlagevermögen steht nicht entgegen, dass die Standplätze von der Klägerin regelmäßig nur für kurze Zeit --nach den Feststellungen des FG für die Dauer von einzelnen Tagen bis hin zu mehreren Wochen-- angemietet wurden. Denn insoweit stellt sich die wiederholte kurzfristige Anmietung ähnlicher Standflächen als Surrogat einer langfristigen Nutzung solcher Standflächen dar. Als Reisegewerbetreibende orientiert sich die Klägerin daran, dass sie ihre Verkaufsstände möglichst häufig auf umsatzstarken Standplätzen aufstellen kann. Insofern ist die Klägerin --anders als zum Beispiel ein Produktionsbetrieb, der seine Produkte nur für insgesamt wenige Tage im Erhebungszeitraum auf den dafür vorgesehenen Fachmessen präsentieren will (s. dazu den Fall im Senatsurteil vom 20.10.2022 - III R 35/21, BFH/NV 2023, 714)-- nicht auf einen ganz bestimmten Standort angewiesen, sondern kann vergleichbare Standplätze an verschiedenen Orten gegeneinander austauschen. Dabei ist es --entgegen der Auffassung der Klägerin-- unerheblich, ob viele Veranstaltungen nicht regelmäßig oder nur in größeren Zeitabständen stattgefunden haben. Denn nach den betrieblichen Verhältnissen der Klägerin kommt es wegen der dargelegten Austauschbarkeit der Veranstaltung oder des Marktes nicht auf eine ganz bestimmte Veranstaltung oder einen ganz bestimmten Markt an. Auch wenn die Klägerin bestimmte besonders umsatzstarke Standplätze bevorzugen wird, könnte sie auf weniger attraktive Standplätze ausweichen, wenn sie beispielsweise unter mehreren Bewerbern nicht den Zuschlag für den Standplatz erhalten würde.
- 21** Insofern und in weiteren Punkten unterscheidet sich der vorliegende Fall auch von der dem Urteil des FG Düsseldorf vom 29.01.2019 - 10 K 2717/17 G, Zerl (EFG 2019, 544) zugrundeliegenden Sachverhaltskonstellation, die die Klägerin als Vergleichsfall fruchtbar machen will. Denn die dortige Klägerin nahm nur alle drei Jahre an einer bestimmten Fachmesse für ihre Produkte teil und diese Fachmesse erstreckte sich nur auf einen Zeitraum von fünf Tagen.
- 22** Ebenso wenig greift der Einwand der Klägerin durch, die angemietete Fläche fließe entsprechend den im Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51) formulierten Grundsätzen als Teilprodukt in das von ihr vertriebene Gesamtprodukt ein und verbrauche sich, wenn der Kunde dieses verzehrt oder den Stand verlassen habe. In dem vom Senat entschiedenen Reiseveranstalter-Fall stellte die kurzfristige Anmietung bestimmter Hotelzimmer kein Surrogat für eine langfristige Nutzung eines solchen Hotelzimmers dar. Vielmehr kam es auf die konkrete Lage des Hotels an, da es in Abhängigkeit von der angebotenen Sportreise angemietet wurde.
- 23** Dass die Annahme von Anlagevermögen mit dem Betrieb eines Reisegewerbes generell nicht vereinbar sei, lässt sich den von der Klägerin zitierten Literaturstellen entweder schon nicht entnehmen oder beruht auf einer unzureichenden Beachtung der Voraussetzungslosigkeit der Eigentumsfiktion (Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 8 Nr. 1 Buchst. e, Rz 17 und 17a; Gerritzen/Matheis, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013,

236, 238, die vielmehr auch die kurzfristige Präsenz auf einer Fachmesse von einer Wanderveranstaltung abgrenzen; Kohlhaas, DStR 2014, 296; Cech/Püschel, Die Unternehmensbesteuerung 2015, 645).

- 24** Die Klägerin kann sich auch nicht darauf berufen, dass ihr Fall dem vom BFH mit Urteil vom 25.10.2016 - I R 57/15 (BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273) entschiedenen Fall vergleichbar sei. Auch wenn die Standflächen --wie von der Klägerin vorgetragen-- bei einem Überangebot an Bewerbern nach § 70 Abs. 3 der Gewerbeordnung oder im Losverfahren verteilt worden sein sollten, blieben sie untereinander vergleichbar und austauschbar. Denn die Klägerin entschied selbst darüber, nach welchen Kriterien sie die verschiedenen Standplätze bewertete und um welche Standplätze sie sich bewarb. Sie war nach ihrem Geschäftszweck auf das ständige Vorhandensein entsprechender, vergleichbarer Standplätze angewiesen. Hingegen war die Klägerin in dem im Urteil vom 25.10.2016 - I R 57/15 (BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273) entschiedenen Fall von der Auswahlentscheidung ihres Kunden abhängig.
- 25** 3. Schließlich gehören die Mietzinsen entgegen dem Vorbringen der Klägerin auch nicht zu den Herstellungskosten der von der Klägerin vertriebenen Produkte und sind deshalb auch aus diesem Grund nicht von der Hinzurechnung ausgeschlossen.
- 26** a) Nach dem Einleitungssatz des § 8 GewStG werden die in der nachfolgenden Aufzählung genannten Beträge nur hinzugerechnet, "soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind". Der betreffende Aufwand muss deshalb bei der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung eine Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.1997 - IV R 92/96, BFH/NV 1998, 1222, unter 1. und 2.). Eine Gewinnabsetzung liegt dagegen nicht vor, wenn der Aufwand in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeht (Senatsurteil vom 30.07.2020 - III R 24/18, BFHE 269, 342, BStBl II 2022, 279, Rz 22; BFH-Urteil vom 20.05.2021 - IV R 31/18, BFH/NV 2021, 1367, Rz 16). Insoweit werden auch Miet- und Pachtzinsen vom Hinzurechnungstatbestand nicht mehr erfasst, soweit sie in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeflossen sind (Senatsurteil vom 30.07.2020 - III R 24/18, BFHE 269, 342, BStBl II 2022, 279, Rz 27). Die Umqualifizierung der Mietaufwendungen in Herstellungskosten hängt nicht davon ab, ob es sich um Herstellungskosten von Anlagevermögen oder von Umlaufvermögen handelt. Sind Miet- oder Pachtzinsen den Herstellungskosten von Umlaufvermögen zuzuordnen, können sie nicht mehr als Miet- oder Pachtzinsen zu einer Gewinnminderung führen (Senatsurteil vom 30.07.2020 - III R 24/18, BFHE 269, 342, BStBl II 2022, 279, Rz 28). Das 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 (Senatsurteil vom 30.07.2020 - III R 24/18, BFHE 269, 342, BStBl II 2022, 279, Rz 30).
- 27** b) Der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff ist unabhängig von der Art der Einkünfte und der Art ihrer Ermittlung auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend (Senatsurteil vom 30.07.2020 - III R 24/18, BFHE 269, 342, BStBl II 2022, 279, Rz 32). Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) in der im Streitzeitraum geltenden Fassung sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB). Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB).
- 28** Das Einbeziehungsverbot des § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB betrifft neben den Einzelkosten des Vertriebs auch die Vertriebsgemeinkosten (Drüen in Großkomm HGB, 6. Aufl., § 255 Rz 37; Tiedchen in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 1. Aufl. 2013 § 255 HGB Rz 116, m.w.N.). Der Grund für das Einbeziehungsverbot von Vertriebskosten ist im Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) und im Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB) zu suchen, da diese Kostenbestandteile von zweifelhafter Werthaltigkeit sind und der eigentliche Wertsprung erst mit der tatsächlichen Umsatzrealisation erfolgt (Witt, Der Umfang der Herstellungskosten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 1997, S. 171 f., m.w.N.; Kahle/Haas/Schulz in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 255 HGB Rz 201, m.w.N.). Daher ist im Abgrenzungsbereich zwischen Herstellungs- und Vertriebskosten der Werthaltigkeit der Kostenbestandteile besonderes Gewicht beizumessen. Ist eine überwiegende Zuordnung zum Fertigungsbereich oder die Werthaltigkeit nicht gegeben, so ist aufgrund der expliziten Regelung in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB und des im Bilanzrecht verankerten Vorsichtsprinzips das Einbeziehungsverbot verbindlich; dieses Verbot gilt auch für alle Zweifelsfälle (zum Beispiel gleiche Nutzung im Herstellungs- und Vertriebsbereich bei nicht

gewährleisteter Werthaltigkeit, Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 250; s. dazu auch MüKoHGB/Ballwieser, 4. Aufl., § 255 Rz 82).

- 29** c) Dies zugrunde gelegt, sind die Mietaufwendungen für die von der Klägerin für ihre Verkaufsstände genutzten Standflächen nicht als Teil der Herstellungskosten der von ihr verkauften Waren, also von Umlaufvermögen, zu qualifizieren, weil sie jedenfalls weit überwiegend den unter das Einbeziehungsverbot des § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB fallenden Vertriebskosten zuzuordnen und von zweifelhafter Werthaltigkeit sind.
- 30** Die Klägerin macht geltend, die Standmieten würden aufgewendet werden, um in den Verkaufsständen die von ihr angebotenen Speisen herzustellen. Von den in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB genannten Kostenkategorien käme allenfalls eine Qualifikation als Fertigungsgemeinkosten in Betracht. Hierunter versteht man allerdings Aufwendungen, die mit der technischen Herstellung des Produkts zusammenhängen (s. etwa die Beispiele bei Drüen in Großkomm HGB, 6. Aufl., § 255 Rz 34 und in R 6.3 Abs. 2 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012) und die zudem von den nicht in die Herstellungskosten einziehungsfähigen Vertriebskosten abzugrenzen sind (Senatsurteil vom 03.03.1978 - III R 30/76, BFHE 125, 70, BStBl II 1978, 412, unter 3., m.w.N.).
- 31** Insofern ist zu berücksichtigen, dass die Standmieten verschiedenen Zwecken dienen. Soweit die Klägerin die Stände nutzt, um potentielle Kunden anzusprechen, die Produkte zu präsentieren, Bestellungen entgegenzunehmen und den Verkaufsprozess abzuwickeln, betrifft dies die Vermarktung und nicht die Herstellung des Produkts (vgl. auch Senatsurteil vom 29.03.1976 - III R 171/72, BFHE 118, 514, BStBl II 1976, 409, unter 2., wonach schon rein äußerlich zum Verkauf gehörende Vorgänge keinen Teil des Fertigungsprozesses darstellen). Ebenso wenig stellt die Lagerung von Vorprodukten in den Ständen einen Teil des Herstellungsprozesses dar. Aber auch die Zubereitung der Speisen selbst dient nicht nur deren technischer Herstellung, sondern zugleich der Präsentation der frischen Zubereitung gegenüber dem Publikum und damit der Kundengewinnung. Zudem ist bezogen auf den rein technischen Herstellungsvorgang zweifelhaft, inwiefern sich die Standmieten überhaupt im Wert der zubereiteten Speisen niederschlagen und nach welchem Maßstab eine am Wertzuwachs orientierte Umlegung der Standmieten auf die Herstellungskosten der Produkte erfolgen könnte. Somit unterfallen die Standmieten unter Berücksichtigung des primären und dominierenden Zwecks der Aufwendungen, der zweifelhaften Werthaltigkeit für die angebotenen Produkte und der mangelnden Aufteilbarkeit zwischen dem Herstellungs- und dem Vertriebsbereich dem Einbeziehungsverbot des § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)