

Beschluss vom 25. Februar 2026, IV B 31/25

Zur erweiterten Kürzung in den Fällen einer Betriebsaufspaltung

ECLI:DE:BFH:2026:B.250226.IVB31.25.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, GewStG VZ 2012

vorgehend FG Münster, 27. Juni 2025, Az: 12 K 1075/22 G,F

Leitsätze

1. NV: Die Überlassung eines Grundstücks im Rahmen einer Betriebsaufspaltung schließt eine erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes aus (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. NV: Eine Betriebsaufspaltung ist auch dann kürzungsschädlich, wenn die Besitzgesellschaft der Betriebsgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt und die Betriebsgesellschaft diese ausschließlich für Leistungen gegenüber der Besitzgesellschaft verwendet. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Betriebsgesellschaft jenseits dessen noch umfangreiche weitere Leistungen am Markt erbringt.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 27.06.2025 - 12 K 1075/22 G,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist unbegründet. Soweit Zulassungsgründe im Sinne des § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) überhaupt in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Form dargelegt wurden, liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.
- 3 a) Macht ein Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsache im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend, hat er zunächst eine bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche, abstrakte Rechtsfrage herauszustellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt. Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.02.2017 - X B 79/16, Rz 11; vom 05.03.2020 - VIII B 30/19, Rz 3). Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage nicht schon dann, wenn sie noch nicht Gegenstand einer höchstrichterlichen Entscheidung gewesen ist. Vielmehr ist erforderlich, dass ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt (z.B. BFH-Beschluss vom 12.05.2010 - IV B 19/09, Rz 13, m.w.N.). Einwendungen gegen die materielle Richtigkeit der Vorentscheidung können grundsätzlich nicht zur Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung führen (z.B. BFH-Beschluss vom 13.03.2019 - XI B 97/18, Rz 9).
- 4 b) Danach ist die grundsätzliche Bedeutung der von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfragen zu verneinen.

- 5 aa) Dies gilt zunächst für die von der Klägerin als grundsätzlich bedeutsam erachtete Frage, "ob das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung fortzuentwickeln ist, indem es zwar auf den Gegenstand der Geschäftstätigkeit der potenziellen Betriebsgesellschaft nicht ankommt, aber die Leistungsrichtung der Betriebsgesellschaft zurück zur Besitzgesellschaft zu beachten ist und dies zu einer anderen Beurteilung führen kann". Die Klägerin sieht es insoweit als Kernfrage an, "ob der über das Betriebsunternehmen gerichtete einheitliche geschäftliche Betätigungswille zur Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit auch dann vorliegen kann, wenn das Besitzunternehmen der alleinige Leistungsempfänger der Leistungen des potenziellen Betriebsunternehmens ist". Sie meint, eine kürzungsschädliche Betriebsaufspaltung liege nicht vor, wenn die Betriebsgesellschaft (hier: X-GmbH - nachfolgend: GmbH) mit der überlassenen Betriebsgrundlage nur gegenüber der Besitzgesellschaft (hier: Klägerin) tätig werde.
- 6 bb) Die Beantwortung der Frage gibt unter Heranziehung der von der BFH-Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für den Streitfall keinen Anlass zu Zweifeln.
- 7 Nach Maßgabe der Rechtsprechung des BFH ist die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der Gewerblichkeit überschreitet. Dies ist unter anderem der Fall, wenn das Grundstücksunternehmen infolge einer Betriebsaufspaltung als Besitzunternehmen (originär) gewerbliche Einkünfte erzielt. Denn der Zweck der Besitzgesellschaft ist in diesen Fällen von vornherein nicht auf die Vermögensverwaltung, sondern auf die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und die Partizipation an der durch die Betriebsgesellschaft verwirklichten Wertschöpfung gerichtet. Die Überlassung eines Grundstücks im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wird deshalb als gewerbliche Tätigkeit beurteilt und schließt eine erweiterte Kürzung aus (z.B. BFH-Urteile vom 22.01.2009 - IV R 80/06, BFH/NV 2009, 1279, unter II.1.a, m.w.N.; vom 22.06.2016 - X R 54/14, BFHE 254, 354, BStBl II 2017, 529, Rz 21; vom 20.05.2021 - IV R 31/19, BFHE 272, 367, BStBl II 2021, 768, Rz 19).
- 8 Ausschlaggebend ist dementsprechend, dass aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen besteht, dass das Besitzunternehmen durch die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.05.2020 - IV R 4/17, BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 24, m.w.N.).
- 9 Auf die "Richtung der Leistung" der Betriebsgesellschaft kommt es --entgegen der Auffassung der Klägerin-- indes nicht an. Auch dann, wenn die Besitzgesellschaft der Betriebsgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt und die Betriebsgesellschaft diese ausschließlich für Leistungen gegenüber der Besitzgesellschaft verwendet, ist die Nutzungsüberlassung auf eine Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und eine Partizipation an der durch die Betriebsgesellschaft verwirklichten Wertschöpfung gerichtet. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Betriebsgesellschaft --wie im Streitfall die GmbH-- jenseits dessen noch umfangreiche weitere Leistungen am Markt erbringt (vgl. S. 28 des Urteils des Finanzgerichts --FG--). In diesem Fall kauft die Besitzgesellschaft (hier: Klägerin) nicht nur --wie sie meint-- im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit Leistungen der Betriebsgesellschaft (hier: GmbH) ein und stellt ihr für diesen Zweck Flächen zur Verfügung. Vielmehr nimmt sie in Anbetracht der bestehenden sachlichen und personellen Verflechtung über die GmbH am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und an der durch die GmbH verwirklichten Wertschöpfung teil. Ihre Tätigkeit geht damit über eine nur vermögensverwaltende Tätigkeit hinaus.
- 10 cc) Auch der von der Klägerin aufgeworfenen Frage, "ob das Kriterium der wesentlichen Betriebsgrundlage bei einer Betriebsaufspaltung nicht erfüllt ist, wenn Grundstücke räumlich und funktional für die Betriebsgesellschaft nicht erforderlich sind und lediglich im Zusammenhang mit bloßen unternehmerischen Rand- und Nebenaktivitäten stehen", kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu.
- 11 aaa) Die Klägerin führt zwar unter anderem aus, es bedürfe der Klarstellung, dass ein Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage entweder betrieblich notwendig sein, auf die Bedürfnisse des Betriebs zugeschnitten sein oder durch die Lage die Betriebsführung bestimmen muss. Im Umkehrschluss dürften Überlassungen substituierbarer Grundstücke im Zusammenhang mit unternehmerisch untergeordneten Aktivitäten regelmäßig nicht zur Begründung einer Betriebsaufspaltung führen. Jedoch kann den Darlegungen der Klägerin nicht entnommen werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist. Auch fehlt es an hinreichenden Ausführungen dazu, dass die Frage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem hat die Klägerin

die Klärbarkeit der Frage nicht dargetan, denn das FG hat nicht festgestellt, dass die Grundstücke "im Zusammenhang mit bloßen unternehmerischen Rand- oder Nebenaktivitäten stehen".

- 12** bbb) Zudem ist geklärt, welche Eigenschaften ein Wirtschaftsgut besitzen muss, um eine wesentliche Betriebsgrundlage im Sinne der Betriebsaufspaltung darstellen zu können. Die Beantwortung der Frage, ob die vom Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter wesentliche Betriebsgrundlagen sind, richtet sich außerdem nach den Gegebenheiten des Einzelfalls und ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Streitfalls zu beurteilen (vgl. BFH-Beschluss vom 26.06.2007 - X B 69/06, BFH/NV 2007, 1707, unter 1.a [Rz 5], m.w.N.).
- 13** ccc) Im Kern wendet sich die Klägerin mit ihren Ausführungen gegen die Würdigung des FG, nach der die GmbH es zu ihrem Geschäftsmodell gemacht hat, mit eigenem Personal Hausmeisterleistungen vor Ort zu erbringen und eine dauerhafte Ansprechstelle für Mieter der Mietobjekte zu errichten. In diesem konkreten Geschäftsmodell --so das FG-- seien die Räume vor Ort als funktional wesentlich einzuordnen. Die Klägerin zeigt insoweit zwar auf, aus welchen Gründen sie die Würdigung des FG sowie dessen Rechtsanwendung für unzutreffend erachtet. Damit kann sie die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung jedoch nicht erreichen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 02.08.2024 - IV B 1/24, Rz 14).
- 14** dd) Aus den gleichen Gründen können auch die Ausführungen der Klägerin zu der von ihr als grundsätzlich bedeutsam erachteten Frage, "ob eine Betriebsaufspaltung ausnahmsweise nicht schädlich für die erweiterte Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ff. GewStG ist, wenn diese der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dient und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundbesitzverwaltung und Grundstücksnutzung anzusehen ist", keine Zulassung der Revision begründen.
- 15** aaa) Die Tatsache, dass die Rechtsprechung eine Betriebsverpachtung unter bestimmten Maßgaben als kürzungsunschädlich erachtet (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BFHE 283, 354, BStBl II 2024, 845; vom 30.10.2024 - IV R 19/22; vom 25.09.2025 - IV R 31/23, BStBl II 2026, 68), rechtfertigt nicht die Annahme, dass es auch kürzungsunschädliche Betriebsaufspaltungen geben muss. Dies ergibt sich aus den unterschiedlichen Begründungen für die Kürzungsschädlichkeit einer Betriebsverpachtung einerseits und einer Betriebsaufspaltung andererseits. Die Betriebsverpachtung wird als grundsätzlich kürzungsschädlich angesehen, weil hier nicht nur im Sinne einer typischen Vermögensverwaltung Grundbesitz, sondern der lebende Organismus des Betriebs, das heißt typischerweise gerade auch Vermögen anderer Art, verwaltet und genutzt wird und somit eine gewerbliche Leistung vorliegt. Die erweiterte Kürzung ist bei einer Betriebsverpachtung somit grundsätzlich nicht zu gewähren, weil hier im Regelfall auch andere Vermögensgegenstände als der eigene Grundbesitz (mit-)vermietet werden. Werden hingegen ausnahmsweise ausschließlich eigener Grundbesitz vermietet und andere, nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erlaubte Tätigkeiten ausgeübt, liegt keine kürzungsschädliche Betriebsverpachtung vor (vgl. hierzu im Einzelnen BFH-Urteile vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BFHE 283, 354, BStBl II 2024, 845, Rz 69 ff.; vom 25.09.2025 - IV R 31/23, BStBl II 2026, 68, Rz 54). Dementsprechend ist eine Betriebsverpachtung auch dann nicht begünstigungsschädlich, wenn es sich bei der --über die Grundstücksüberlassung hinausgehenden-- zusätzlichen Nutzung um eine Nebentätigkeit handelt, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.b [Rz 21]; vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BFHE 283, 354, BStBl II 2024, 845, Rz 73; vom 30.10.2024 - IV R 19/22, Rz 40).
- 16** Demgegenüber wird im Fall der Betriebsaufspaltung --wie dargelegt-- die Tätigkeit der Besitzgesellschaft als eigengewerblich beurteilt, weil diese die Möglichkeit hat, über den einheitlichen Betätigungswillen der Gesellschafter Einfluss auf die Betriebsgesellschaft zu nehmen. Dies ist auch dann der Fall, wenn die von der Betriebsgesellschaft an die Besitzgesellschaft erbrachten Leistungen beziehungsweise Tätigkeiten --hätte sie die Besitzgesellschaft selbst erbracht-- kürzungsunschädlich wären, weil sie der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundbesitzverwaltung und Grundstücksnutzung anzusehen wären.
- 17** bbb) Soweit die Klägerin meint, eine Betriebsaufspaltung zu einer Tochtergesellschaft, die mangels Drittgeschäfts nicht am allgemeinen Verkehr teilnehme, weil sie ihre Leistung zurück an die Besitzgesellschaft erbringe, müsse kürzungsunschädlich sein, folgt hieraus ebenfalls keine Revisionszulassung. Dies ergibt sich schon daraus, dass die Tochtergesellschaft (GmbH) nach den Feststellungen des FG sehr wohl ein "Drittgeschäft" hatte. Rechtsfragen, die sich nur stellen könnten, wenn von einem anderen als dem vom FG festgestellten Sachverhalt ausgegangen wird, können in einem Revisionsverfahren nicht geklärt werden (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 11.02.2020 -

XI B 69, 70/19, Rz 17; vom 03.02.2021 - XI B 45/20, Rz 38). Zudem ändert der Umstand, dass die GmbH Leistungen "zurück" an die Klägerin erbracht hat, nichts daran, dass diese die Möglichkeit hatte, über den einheitlichen Betätigungswillen der Gesellschafter Einfluss auf die GmbH zu nehmen und somit --nach Maßgabe der Rechtsprechung des BFH-- eine kürzungsschädliche Betriebsaufspaltung vorgelegen hat.

- 18** ee) Schließlich ist auch die Frage, "ob im Rahmen der angestrebten Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft Grundsätze der Zumutbarkeit der Sachverhaltsdarstellung zu entwickeln sind", nicht von grundsätzlicher Bedeutung. Die Frage ist bereits nicht hinreichend konkret. Eine ordnungsgemäße Konkretisierung erfordert regelmäßig, dass die Rechtsfrage mit "Ja" oder mit "Nein" beantwortet werden kann; das schließt nicht aus, dass eine Frage gestellt wird, die je nach den formulierten Voraussetzungen mehrere Antworten zulässt. Unzulässig ist jedoch eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt und damit auf die Antwort "Kann sein" hinausläuft (z.B. BFH-Beschluss vom 21.09.2016 - VI B 34/16, Rz 5, m.w.N.), oder die so pauschal ist, dass sie auf eine gutachterliche Stellungnahme hinausläuft und eine weitere Ausdifferenzierung erfordert (BFH-Beschluss vom 29.03.2022 - VI B 61/21, Rz 4).
- 19** 2. Die Revision ist wegen der unter 1. aufgeführten Fragen auch nicht zur Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen. Der Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung stellt einen Spezialfall der grundsätzlichen Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar und setzt ebenfalls --woran es im Streitfall fehlt-- die Darlegung und das Vorliegen einer klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (z.B. BFH-Beschluss vom 07.02.2019 - V B 68/18, Rz 8, m.w.N.).
- 20** 3. Auch eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen einer Divergenz zu Entscheidungen des BFH oder anderer Gerichte kommt im Streitfall nicht in Betracht.
- 21** a) Die schlüssige Rüge einer Divergenz erfordert die Darlegung, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH oder ein anderes FG. Gleiches gilt für Entscheidungen eines anderen obersten Bundesgerichts. Dabei muss das FG seinem Urteil einen entscheidungserheblichen (tragenden) abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11.11.2020 - IX B 40/20, Rz 7, m.w.N.).
- 22** Im Einzelnen sind für die schlüssige Rüge einer Divergenz gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO die angeblichen Divergenzentscheidungen genau --mit Datum und Aktenzeichen oder Fundstelle-- zu bezeichnen sowie tragende, abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits gegenüberzustellen, um die Abweichung deutlich zu machen. Dies erfordert auch die Darlegung, dass es sich im Streitfall um einen gleichen oder vergleichbaren Sachverhalt handelt, sodass sich in der angefochtenen Entscheidung und in der Divergenzentscheidung dieselbe Rechtsfrage stellt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11.11.2020 - IX B 40/20, Rz 8, m.w.N.).
- 23** b) Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebeurteilung nicht. Dies gilt auch für die Ausführungen der Klägerin zur Frage der "Wesentlichkeit einer Betriebsgrundlage" (S. 17 ff. der Beschwerdebeurteilung).
- 24** Die Klägerin hat weder aus dem angefochtenen FG-Urteil noch aus den von ihr genannten, vermeintlichen Divergenzentscheidungen abstrakte Rechtssätze herausgearbeitet und so eine Abweichung im Grundsätzlichen deutlich gemacht. Auch fehlt es an der Darlegung, dass es sich um gleiche oder vergleichbare Sachverhalte gehandelt hat. Vielmehr rügt die Klägerin im Kern, das FG habe die vom BFH entwickelten Rechtsgrundsätze unzutreffend auf den im Streitfall zu beurteilenden Sachverhalt angewendet. Mit diesem Vorbringen legt sie jedoch keine Divergenz im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO dar (z.B. BFH-Beschluss vom 26.05.2000 - XI B 56/99, unter 1. [Rz 2]).
- 25** 4. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weitergehenden Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 26** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.