

Beschluss vom 29. April 2026, V B 90/25

Wirtschaftliche Eingliederung bei Organschaft

ECLI:DE:BFH:2026:B.290426.VB90.25.0

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2013

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 07. August 2025, Az: 5 K 10/25

Leitsätze

NV: Zu den Darlegungsanforderungen für eine Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache in Bezug auf die wirtschaftliche Eingliederung im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 07.08.2025 - 5 K 10/25 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

- 1** Die vom Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) eingelegte Beschwerde ist --soweit Zulassungsgründe überhaupt im Sinne des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hinreichend dargelegt sind-- unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 2** 1. Der Kläger hat eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) nicht entsprechend den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt.
- 3** a) Dies erfordert nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich klärbar und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist. Hierzu muss sich der Beschwerdeführer mit der einschlägigen Rechtsprechung, insbesondere des BFH, sowie den Äußerungen im Schrifttum auseinandersetzen. Dabei sind Ausführungen erforderlich, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist (BFH-Beschluss vom 08.01.2026 - VII B 48/25, BFH/NV 2026, 306, Rz 8).
- 4** b) Hierfür genügt es im Streitfall nicht, die Frage aufzuwerfen, unter welchen Voraussetzungen allein die Vermietung von betrieblichen Räumlichkeiten an die Organgesellschaft, eine GmbH, die Annahme einer wirtschaftlichen Eingliederung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes rechtfertigt, zum Urteil des Finanzgerichts (FG) darauf hinzuweisen, dass dieses den Rechtssatz gebildet habe, dass eine wirtschaftliche Eingliederung bereits deshalb gegeben sei, weil die GmbH trotz behaupteter fehlender Nutzung weiterhin an dem Mietvertrag festgehalten habe, und aus dem BFH-Beschluss vom 25.04.2002 - V B 128/01 (BFH/NV 2002, 1058) abzuleiten, dass dort entschieden worden sei, dass dem Festhalten an einem langfristigen Miet- oder Pachtvertrag für die wirtschaftliche Eingliederung keine entscheidende Bedeutung zukomme.
- 5** Denn hinreichend substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit der vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfrage sind diesen Ausführungen bereits im Hinblick auf die fehlende Auseinandersetzung mit der BFH-Rechtsprechung zur Begründung einer wirtschaftlichen Eingliederung durch Vermietung oder Verpachtung --wie

etwa mit den BFH-Urteilen vom 16.08.2001 - V R 34/01 (BFH/NV 2002, 223) und vom 29.01.2009 - V R 67/07 (BFHE 225, 172, BStBl II 2009, 1029)-- nicht zu entnehmen.

- 6 Zudem hat der BFH im Beschluss vom 25.04.2002 - V B 128/01 (BFH/NV 2002, 1058) entschieden, dass der Annahme einer wirtschaftlichen Eingliederung aufgrund der Vermietung des Betriebsgrundstücks nicht entgegensteht, dass außer dem Grundstück kein weiteres Betriebsvermögen vermietet wurde, dass es ausreicht, dass das vermietete Grundstück für eine GmbH von nicht nur geringer Bedeutung ist, weil dort ihr Unternehmen betrieben wurde, es also die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der GmbH bildete, und dass die wirtschaftliche Eingliederung auch nicht dadurch in Frage gestellt wird, dass bereits vor der finanziellen Eingliederung der GmbH ein Mietvertrag hinsichtlich des Betriebsgrundstücks über 20 Jahre abgeschlossen worden war, da der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Organgesellschaft und dem Unternehmen des Organträgers von der Dauer des Mietvertrages nicht berührt wird, so dass einem langfristigen Miet- oder Pachtvertrag keine entscheidende Bedeutung beizumessen ist. Der vom Kläger diesem BFH-Beschluss zugeschriebene Rechtssatz lässt sich ihm in der von dem Kläger dargestellten Weise nicht entnehmen.
- 7 2. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen, da die behauptete Divergenz nicht besteht.
- 8 a) Zwar hat der Kläger aus dem BFH-Urteil vom 09.09.1993 - V R 124/89 (BFHE 172, 541, BStBl II 1994, 129) einen abstrakten Rechtssatz abgeleitet. Dieser ist aber dem vorstehend bezeichneten BFH-Urteil nicht zu entnehmen.
- 9 aa) So behauptet der Kläger, dass die wirtschaftliche Eingliederung aufgrund einer Vermietung nach diesem Urteil "voraussetzt", dass das Grundstück für die Organgesellschaft eine besondere Bedeutung hat, das heißt, dass es für die Umsatztätigkeit besonders gestaltet, dem Betriebsablauf angepasst und dafür nach Lage, Größe, Bauart und Gliederung besonders zugeschnitten und geeignet sein muss.
- 10 bb) Demgegenüber hat der BFH in diesem Urteil tatsächlich entschieden, dass eine wirtschaftliche Eingliederung auch bei einer Betriebsaufspaltung möglich ist, wenn der Unternehmer (Organträger als Besitzunternehmer) der juristischen Person (Organgesellschaft als Betriebsgesellschaft) ein Betriebsgrundstück vermietet oder verpachtet, wobei das Betriebsgrundstück dann für die juristische Person (Betriebsgesellschaft) allerdings eine besondere Bedeutung haben muss. Im Anschluss an die ertragsteuerrechtliche Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung ging der BFH weiter davon aus, dass die Grundstücksvermietung für die juristische Person (Betriebsgesellschaft) --auch für die Beurteilung der wirtschaftlichen Eingliederung im Rahmen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft-- besonderes Gewicht hat, wenn es für deren Umsatztätigkeit besonders gestaltet, ihrem Betriebsablauf angepasst und dafür nach Lage, Größe, Bauart und Gliederung besonders zugeschnitten, das heißt geeignet ist. Als maßgebend wurde zudem das Gesamtbild der Verhältnisse der wirklichen oder der beabsichtigten Nutzung angesehen.
- 11 Damit hat der BFH in seinem Urteil vom 09.09.1993 - V R 124/89 (BFHE 172, 541, BStBl II 1994, 129) --entgegen der Rechtsauffassung des Klägers-- auch keine zwingend für die wirtschaftliche Eingliederung durch Vermietung zu erfüllende Voraussetzung aufgestellt, sondern hat (ohne Bindungswirkungen für andere Fallgestaltungen) die wirtschaftliche Eingliederung für den Fall einer Betriebsaufspaltung bejaht.
- 12 Dementsprechend hat der BFH für derart andere Fallgestaltungen die wirtschaftliche Eingliederung durch Vermietung eines Grundstücks bejaht, wenn dieses für die Organgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist, weil es die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft bildet (BFH-Urteile vom 03.04.2003 - V R 63/01, BFHE 202, 79, BStBl II 2004, 434, unter II.1.c; vom 29.01.2009 - V R 67/07, BFHE 225, 172, BStBl II 2009, 1029, unter II.3.c bb; vom 22.10.2009 - V R 14/08, BFHE 227, 513, BStBl II 2011, 988, unter II.2.b dd), ohne hierin eine Abweichung vom BFH-Urteil vom 09.09.1993 - V R 124/89 (BFHE 172, 541, BStBl II 1994, 129) zu sehen. Somit konnte das FG seiner Entscheidung zugrunde legen, dass für die wirtschaftliche Eingliederung die Vermietung eines Gebäudes genügt, das die räumliche und funktionale Betriebsgrundlage für die GmbH bildet (FG-Urteil, S. 16).
- 13 cc) Lediglich ergänzend weist der Senat darauf hin, dass das FG im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung seiner Entscheidung zugrunde legen konnte, dass das Gebäude kein reines Bürogebäude war, sondern einem Betrieb dienen sollte, der die Errichtung und den Service von ... zum Gegenstand hatte. Dass das Gebäude nach Angaben des Klägers für den späteren tatsächlichen Geschäftsbetrieb der GmbH überdimensioniert war, ändert an seiner besonderen Eignung für eben diese wirtschaftliche Tätigkeit nichts.

- 14** b) Eine Divergenz zum BFH-Urteil vom 01.02.2022 - V R 23/21 (BFHE 276, 362, BStBl II 2023, 148) liegt bereits deshalb nicht vor, da das FG den vom Kläger behaupteten Rechtssatz, "[B]ei stark ausgeprägter finanzieller und organisatorischer Eingliederung genügt bereits eine geringfügige wirtschaftliche Verflechtung, um die Organschaft zu bejahen", nicht aufgestellt hat, sondern vielmehr entschieden hat,
- dass, wenn eine der drei Eingliederungsvoraussetzungen zweifelhaft oder weniger stark ausgeprägt ist, die Eingliederung trotzdem anzunehmen ist, wenn die beiden anderen Voraussetzungen erfüllt sind, wobei es aber nicht ausreicht, dass nur zwei der drei Voraussetzungen vorliegen,
 - dass eine mehr als nur unerhebliche, das Unternehmen der Organgesellschaft fördernde Tätigkeit des Organträgers ausreichen kann und
 - dass die Vermietung eines Grundstücks für die wirtschaftliche Eingliederung ausreicht, wenn dieses für die Organgesellschaft "von nicht nur geringer" Bedeutung ist (FG-Urteil, S. 16).
- 15** Ebendies ergibt sich aus dem vom Kläger angeführten BFH-Urteil vom 01.02.2022 - V R 23/21 (BFHE 276, 362, BStBl II 2023, 148, Rz 28), in dem der BFH die wirtschaftliche Eingliederung insbesondere im Hinblick darauf verneint hat, dass ohne weiteres austauschbaren Büroräumen eine nur geringe Bedeutung zukommt.
- 16** 3. Die gerügten Verfahrensfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO liegen nicht vor.
- 17** a) Mit der Rüge, das Urteil verstoße gegen Denkgesetze, wird kein Verfahrensfehler dargelegt. Er wäre, so er denn vorläge, dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde unter dem Gesichtspunkt des Vorliegens eines Verfahrensfehlers entzogen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 31.01.2019 - V B 99/16, BFH/NV 2019, 409, Rz 23; vom 07.03.2025 - XI B 25/24, BFH/NV 2025, 529, Rz 12).
- 18** b) Auch die Rüge, dem Urteil des FG fehle eine tragfähige Tatsachengrundlage, greift nicht durch.
- 19** Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das FG seiner Überzeugungsbildung das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde zu legen. Insbesondere verpflichtet § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO das Gericht, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen. Die Rüge eines derartigen Verfahrensverstößes setzt die Darlegung voraus, dass das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt habe, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspreche oder eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen habe (vgl. BFH-Beschluss vom 17.11.2025 - V B 37/24, BFH/NV 2026, 156).
- 20** Vorliegend macht der Kläger zwar geltend, dass das FG die seitens des Klägers vorgetragene und als wahr unterstellte Tatsache (minimale Relevanz der Betriebsstätte für die Tätigkeit der GmbH, Überdimensionierung des Mietobjekts, Möglichkeit der Ausübung des Betriebes ohne die konkret angemietete Immobilie) außer Acht gelassen habe. Das trifft aber nicht zu. Das FG hat sie vielmehr auf den Seiten 16 und 17 seines Urteils mit in die Betrachtung einbezogen. Aus seiner Sicht war jedoch für die Annahme, dass das Betriebsgebäude die räumliche und funktionale Betriebsgrundlage für die GmbH gewesen sei, entscheidend, dass die GmbH über keine anderen als die von ihr genutzten Räume verfügte und der Mietvertrag über das gesamte Gebäude auch nach Ablauf der Festmietzeit fortgesetzt wurde, auch wenn die GmbH es nicht "in großem Umfang" nutzte.
- 21** 4. Der Senat sieht von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).
- 22** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de