

Urteil vom 18. Juni 2026, III R 29/23

Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes bei fremdnütziger Gründung von Kapitalgesellschaften

ECLI:DE:BFH:2026:U.180626.IIR29.23.0

BFH III. Senat

§ 9 Nr 1 S 2 GewStG, § 9 Nr 1 S 2ff GewStG, GewStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 19. September 2023, Az: 8 K 8162/21

Leitsätze

1. NV: Es liegt keine reine Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens beziehungsweise keine bloße Fruchtziehung aus zu erhaltenden eigenen Substanzwerten vor, wenn die Errichtung einer GmbH für andere durchgeführt wird, also bereits mit dem Ziel erfolgt, die GmbH-Anteile alsbald weiter zu übertragen.
2. NV: Dies gilt auch dann, wenn von Anfang an geplant war, die GmbH-Anteile an verbundene Unternehmen oder deren Gesellschafter zu veräußern. Eine für Dritte erkennbare Marktbeteiligung ist nicht Voraussetzung für die Versagung der erweiterten Kürzung.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.09.2023 - 8 K 8162/21 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 In der Sache ist streitig, ob der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) im Streitjahr 2016 die sogenannte erweiterte Grundbesitzkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zusteht.
- 2 Die Klägerin ist eine 2014 gegründete GmbH. Gesellschafterinnen der Klägerin sind zu jeweils 50 % die C GmbH und die D GmbH. Gegenstand des Unternehmens ist laut Gesellschaftsvertrag der Klägerin die eigene Vermögensverwaltung, der Immobilienerwerb und die Übernahme von Beteiligungen an anderen Unternehmen. Die Klägerin hat kein eigenes Personal. Einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer waren von Gründung an und im Streitjahr Herr E sowie Herr F.
- 3 Die Klägerin veräußerte mit notariellem Vertrag vom 07.07.2016 eine Immobilie, welche sie in 2014 erworben hatte. Für den hieraus erzielten Gewinn begehrt sie die erweiterte Kürzung.
- 4 In den Jahren 2014 bis einschließlich 2018 hatte die Klägerin nach eigenen Angaben circa 40 Kapitalgesellschaften gegründet und sie nach deren investiven Erfordernissen mit Eigenmitteln ausgestattet.
- 5 In den Jahren 2015 und 2016 veräußerte die Klägerin die Anteile mehrerer GmbHs an ihre Gesellschafterinnen. Ab dem Jahr 2017 war Erwerberin der Anteile auch die S, deren einer Geschäftsführer --E-- auch der Geschäftsführer der Klägerin war. Es gab drei Anteilsverkaufsverträge in 2015, einen in 2016, vier in 2017 und einen in 2018:

GmbH	Gründung	Veräußerung	Erwerber
K Grundbesitz	08.09.2014	13.03.2015	80 % an C GmbH; 20 % an D GmbH
L Grundbesitz	11.11.2014	13.03.2015	80 % an C GmbH; 20 % an D GmbH
M Grundbesitz	08.01.2015	13.03.2015	80 % an C GmbH; 20 % an D GmbH
N Grundbesitz	03.06.2015	19.04.2016	80 % an C GmbH; 20 % an D GmbH
O	15.12.2015	24.11.2017	50 % C GmbH; 50 % S
P	04.03.2016	24.11.2017	50 % C GmbH; 50 % S
Q Grundbesitz	10.01.2017	24.11.2017	50 % C GmbH; 50 % S
R Grundbesitz	22.05.2017	10.01.2017	80 % an C GmbH; 20 % an D GmbH
S Grundbesitz	17.11.2017	12.02.2018	80 % an C GmbH; 20 % an D GmbH

- 6** Zusätzlich veräußerte die Klägerin die Anteile von vier grundbesitzenden Gesellschaften an Dritte:
- V GmbH (HRB ...), Gründung am 27.09.2016, Veräußerung am 23.07.2018 zu 94,9 % an W GmbH und zu 5,1 % an X GmbH;
 - Y GmbH (HRB ...), Gründung am 21.11.2014, Veräußerung am 05.05.2017 an Z GmbH und AA Ltd.;
 - AB GmbH (HRB ...), Gründung am 05.08.2015, Veräußerung am 05.05.2017 an Z GmbH und AA Ltd.
 - AC GmbH (HRB ...), Gründung am 24.11.2017, Veräußerung am 31.05.2018 zu 94,9 % an AD GmbH und zu 5,1 % an AE Ltd.
- 7** Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zunächst den Gewerbesteuermessbetrag 2016 nach geschätzten Besteuerungsgrundlagen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--) auf ... € festgesetzt hatte, änderte das FA ihn auf den Einspruch der Klägerin hin mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Bescheid vom 11.06.2018 auf ... €. Die von der Klägerin begehrte erweiterte Kürzung in Höhe von ... € versagte das FA.
- 8** Das FA vertrat nach Durchführung einer Außenprüfung die Auffassung, dass die Klägerin planmäßig Tochtergesellschaften gegründet und veräußert habe, wobei die jeweilige GmbH nach Gründung einen Grundstückskaufvertrag abgeschlossen habe und die Veräußerung der GmbH-Anteile vor dem jeweiligen Nutzen- und Lastenübergang des Grundstücks beziehungsweise zeitgleich erfolgt sei. Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sei zu versagen, da diese Tätigkeiten primär auf die Umschichtung von Vermögenswerten und nicht auf die Fruchtziehung gerichtet gewesen seien.
- 9** Mit Änderungsbescheid vom 10.05.2021 setzte es den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € fest. Dabei berücksichtigte es wiederum nur die einfache Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG. Zugleich hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Den Einspruch der Klägerin wies es mit Einspruchsentscheidung vom 15.10.2021 zurück.
- 10** Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 56 veröffentlichte Urteil statt. Das FG sah die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung als gegeben an, weil die Tätigkeit der Klägerin keinen gewerblichen Charakter aufgewiesen habe.
- 11** Die Klägerin sei nach dem Gesamtbild weder produktionsähnliche Unternehmensgründerin noch händlertypische Wertpapierhändlerin. Dies beruhe nach Überzeugung des Gerichts maßgeblich darauf, dass die Klägerin sich nicht an den Markt gerichtet habe, sondern das Gros der Unternehmensgründungen für die Gesellschafter beziehungsweise ihnen nahestehende Personen übernommen habe. Dies betreffe die von der Außenprüfung ermittelten Gründungen der GmbH-Beteiligungen K Grundbesitz, L Grundbesitz, M Grundbesitz, N Grundbesitz,

R Grundbesitz und S Grundbesitz, die zu 80 % auf die C GmbH und zu 20 % auf die D GmbH übertragen wurden, genauso wie die GmbH-Beteiligungen O, P und R Grundbesitz, die zu je 50 % auf die C GmbH und die nahestehende S übertragen worden seien. Die übrigen Veräußerungen (V GmbH, Y GmbH, AB GmbH und AC GmbH) hätten bereits nicht im Streitjahr stattgefunden beziehungsweise seien nur hinsichtlich der Y GmbH im Streitjahr gegründet worden. Im streitgegenständlichen Erhebungszeitraum habe es damit an einer für Dritte äußerlich erkennbar angebotenen Marktbeteiligung gefehlt. Eine solche liege nicht bereits deshalb vor, weil die Klägerin als eigenständige juristische Person von ihren Gesellschaftern (C GmbH und D GmbH) zu unterscheiden sei, denn diese seien gerade nicht Dritte gewesen und hätten nicht "pars pro toto" für den Markt gestanden.

- 12** Das FA beantragt,
das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.09.2023 - 8 K 8162/21 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft entschieden, dass die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG bei der Klägerin im Streitjahr erfüllt waren.
- 15** 1. a) Kapitalgesellschaften --wie die Klägerin-- sind kraft ihrer Rechtsform gewerbsteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 GewStG). Gemäß § 6 i.V.m. § 7 GewStG ist die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer der Gewerbeertrag, das heißt der nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) oder nach dem Körperschaftsteuergesetz ermittelte Gewinn, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG genannten Beträge. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG in der im Streitjahr geltenden Fassung wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. Aus Gründen der Gleichbehandlung mit Einzel- und Personenunternehmen, die private Vermögensverwaltung betreiben (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 96; Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 49/20, BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126, Rz 11), tritt auf Antrag gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder bestimmte Immobilien errichten und veräußern, an Stelle der Kürzung nach Satz 1 die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.
- 16** b) Die von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geforderte ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes und daneben eigenen Kapitalvermögens bedeutet, dass durchgehend eigener Grundbesitz vorhanden sein muss und dass grundsätzlich nur die begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden darf (Ausschließlichkeitsgebot).
- 17** Es ist höchstrichterlich geklärt, dass der Begriff der Ausschließlichkeit gleichermaßen qualitativ, quantitativ wie zeitlich zu verstehen ist (z.B. Senatsurteil vom 24.07.2025 - III R 23/23, BFHE 289, 184, BStBl II 2026, 236, Rz 12; BFH-Urteil vom 26.02.2014 - I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395, Rz 18, m.w.N.). Ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot führt zur vollständigen Versagung der erweiterten Kürzung (BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 6/20, BFH/NV 2023, 1190, Rz 27).
- 18** Entscheidend ist dabei nicht der sich aus der Satzung oder aus sonstigen Unterlagen ergebende Unternehmenszweck, sondern die tatsächliche Geschäftsführung (vgl. Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbsteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 103; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 22).
- 19** Nebentätigkeiten liegen dann noch innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens und sind ausnahmsweise begünstigungsunschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom

22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 23, m.w.N.; Senatsurteile vom 11.04.2019 - III R 6/18, BFH/NV 2019, 1250, Rz 20; vom 23.03.2023 - III R 49/20, BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126, Rz 12). Die daneben erlaubten und somit gleichfalls nicht begünstigungsschädlichen, selbst aber nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt (vgl. Senatsurteile vom 23.03.2023 - III R 49/20, BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126, Rz 12, und vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 16; vom 13.06.2024 - III R 26/21, BFH/NV 2024, 1161; vom 24.07.2025 - III R 23/23, BFHE 289, 184, BStBl II 2026, 236, Rz 12).

- 20** Darüber hinausgehende Tätigkeiten sind für die erweiterte Kürzung schädlich, auch wenn sie nicht sämtliche Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllen; insbesondere ist weder eine Gewinnerzielungsabsicht noch eine nachhaltige Tätigkeit erforderlich (vgl. z.B. Senatsurteil vom 03.06.2025 - III R 12/22, BFHE 289, 171, BStBl II 2025, 749, Rz 24 ff.; BFH-Urteil vom 05.03.2008 - I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359, unter II.2.a). Eine für Dritte erkennbare "Marktbeteiligung" mit der potenziell schädlichen Tätigkeit ist --anders als das FG angenommen hat-- nicht Voraussetzung für die Versagung der erweiterten Kürzung (vgl. z.B. Senatsurteile vom 24.07.2025 - III R 23/23, BFHE 289, 184, BStBl II 2026, 236, zum Halten von Oldtimern zum Zwecke der Wertsteigerung, und vom 23.03.2023 - III R 49/20, BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126, zur Reinigung des Treppenhauses und des Hauseingangspodests einer von den Gesellschafter-Geschäftsführern mitbewohnten Immobilie). Vom Ausschließlichkeitsgebot sind auch in Bagatellfällen keine Ausnahmen wegen Geringfügigkeit oder aus Gründen der Verhältnismäßigkeit (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) geboten (vgl. z.B. Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 49/20, BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126, Rz 25 f., m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 6/20, BFH/NV 2023, 1190, Rz 47 f.).
- 21** Bei Kapitalgesellschaften ist bei der Frage, ob ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vorliegt, auch das Trennungsprinzip zu berücksichtigen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 02.09.2008 - X R 17/08, BFH/NV 2009, 141, unter II.2.d, und vom 27.03.2007 - VIII R 64/05, BFHE 217, 497, BStBl II 2007, 639, Rz 21; BFH-Beschluss vom 10.04.2003 - X B 109/02, BFH/NV 2003, 1082, Rz 26). Die Kapitalgesellschaft ist nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich ein selbständiges Rechtssubjekt. Das bedeutet, dass von ihr getätigte Geschäfte (schuldrechtliche Austauschgeschäfte beziehungsweise Drittgeschäfte), die gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstoßen, nicht deshalb als unschädlich angesehen werden können, weil der Vertragspartner ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft oder eine nahestehende Person ist.
- 22** c) Das Verwalten und Nutzen eigenen Kapitalvermögens neben der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes ist eine gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausdrücklich erlaubte, nicht begünstigungsschädliche Tätigkeit.
- 23** Voraussetzung hierfür ist, dass es sich überhaupt um Kapitalvermögen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG handelt, dass es eigenes Kapitalvermögen desjenigen ist, der die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen will, dass es nur verwaltet und genutzt wird und dass dies neben der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes geschieht.
- 24** aa) Zum Kapitalvermögen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gehören nur solche Wirtschaftsgüter, deren Nutzung zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG führen kann (Senatsurteil vom 24.07.2025 - III R 23/23, BFHE 289, 184, BStBl II 2026, 236, Rz 25; vgl. auch BFH-Urteil vom 27.06.2019 - IV R 44/16, BFHE 265, 371, BStBl II 2020, 24, Rz 19). Auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann somit Kapitalvermögen darstellen und der Vermögensverwaltung zuzurechnen sein (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.08.2010 - I R 97/09, BFH/NV 2011, 312, Rz 11, m.w.N.). Im Hinblick auf das Trennungsprinzip und die Abschirmwirkung der GmbH (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 02.09.2008 - X R 17/08, BFH/NV 2009, 141, unter II.2.d, und vom 27.03.2007 - VIII R 64/05, BFHE 217, 497, BStBl II 2007, 639, Rz 21; Senatsurteil vom 18.03.2004 - III R 25/02, BFHE 205, 470, BStBl II 2004, 787, Rz 56) kommt es dabei (gegebenenfalls von Missbrauchsfällen abgesehen) nicht darauf an, über welche Art von Vermögen die GmbH verfügt, an der eine Beteiligung besteht. Insbesondere ist es für das Vorliegen von Kapitalvermögen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht entscheidend, dass die betreffende GmbH selbst ausschließlich Grundbesitz oder Kapitalvermögen verwaltet und nutzt.
- 25** bb) Verwaltung und Nutzung (von Kapitalvermögen) bedeutet Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.1.).
- 26** (1) Ob eine Tätigkeit noch der (Kapital-)Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, wird in der Rechtsprechung des BFH regelmäßig letztlich (negativ) danach bestimmt, "ob die Tätigkeit (nicht) dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht" (z.B. BFH-Urteile vom 27.06.2017 - IX R 3/17, BFH/NV 2018,

20, Rz 11 f.; vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 27, und vom 30.11.2023 - IV R 10/21, BFHE 282, 300, BStBl II 2025, 937, Rz 31). Es entspricht langjähriger und gefestigter Rechtsprechung, das "Bild des Gewerbebetriebs" durch Orientierung an unmittelbar der Lebenswirklichkeit entlehnten Berufsbildern zu konturieren; zu den entlehnten gewerblichen Berufsbildern gehören die Tätigkeiten der Produzenten, der Dienstleister und der Händler (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30.11.2023 - IV R 10/21, BFHE 282, 300, BStBl II 2025, 937, Rz 32 f.; vom 02.09.2008 - X R 14/07, BFH/NV 2008, 2012; vom 28.11.2007 - X R 24/06, BFH/NV 2008, 774, und vom 30.07.2003 - X R 7/99, BFHE 204, 419, BStBl II 2004, 408). Dabei sind die jeweiligen Besonderheiten der erbrachten Dienstleistungen oder der Wirtschaftsgüter zu beachten, auf die sich die Tätigkeit bezieht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30.07.2003 - X R 7/99, BFHE 204, 419, BStBl II 2004, 408, unter II.2.c ff., und vom 22.01.2003 - X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464, Rz 22 ff.).

- 27** Bei der gebotenen Gesamtwürdigung sind alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen und zwar nicht nur die des streitigen Veranlagungszeitraums, sondern auch diejenigen der gesamten überschaubaren Betätigung (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.03.2005 - X R 51/03, BFH/NV 2005, 1532, unter II.1.d, und vom 29.10.1998 - XI R 58/97, BFH/NV 1999, 766, Rz 10, zum gewerblichen Grundstückshandel).
- 28** (2) Die Gründung einer Kapitalgesellschaft (GmbH) und auch das anschließende Halten der (GmbH-)Anteile kann für sich betrachtet im Rahmen der Verwaltung und Nutzung von Kapitalvermögen liegen. Gelegentliche Umschichtungen sind unschädlich. Es liegt jedoch beispielsweise keine Verwaltung und Nutzung (von Kapitalvermögen) vor, wenn die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung (händlertypisch) gegenüber der Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291; BFH-Urteile vom 17.06.2020 - X R 26/18, BFH/NV 2021, 314, Rz 10, und vom 27.06.2017 - IX R 3/17, BFH/NV 2018, 20, Rz 11).
- 29** (3) Es liegt auch dann keine reine Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens beziehungsweise keine bloße Fruchtziehung aus zu erhaltenden eigenen Substanzwerten vor, wenn die Errichtung der GmbH für andere durchgeführt wird, also bereits mit dem Ziel erfolgt, die GmbH-Anteile alsbald weiter zu übertragen, damit Dritte Erträge aus der Verwaltung und Nutzung von Kapitalvermögen erzielen können. Die Gründung der GmbH dient in einem solchen Fall der Herstellung eines handelbaren beziehungsweise zur Übertragung bestimmten Wirtschaftsguts.
- 30** 2. Bei Anwendung dieser Grundsätze hat das FG auf der Grundlage seiner für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Sachverhaltsfeststellungen mit einer rechtsfehlerhaften Begründung entschieden, dass der Klägerin die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zustehe. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstoßende Tätigkeit nur vorliegen könne, wenn sie an den allgemeinen Markt gerichtet sei, dass es im Streitfall jedoch an einer solchen Marktbeteiligung fehle, da die Klägerin das "Gros der Unternehmensgründungen" für die Gesellschafter beziehungsweise ihnen nahestehende Personen übernommen habe.
- 31** Diese Begründung ist rechtsfehlerhaft, weil die erweiterte Kürzung --wie ausgeführt-- nicht nur dann zu versagen sein kann, wenn eine für Dritte erkennbare Marktbeteiligung vorliegt. Außerdem sind die Gesellschafter sowie ihnen nahestehende Personen einerseits und die Kapitalgesellschaft andererseits wegen des Trennungsprinzips nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich eigenständige Rechtssubjekte und damit bei schuldrechtlichen Austauschgeschäften beziehungsweise Drittgeschäften grundsätzlich Dritte. Ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot ist bei derartigen Geschäften daher nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil der Geschäftspartner ein Gesellschafter oder eine nahestehende Person ist.
- 32** 3. Das Urteil ist auch nicht aus anderen Gründen richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Die Feststellungen des FG sind ausreichend, um die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen; die Sache ist spruchreif. Die Klägerin hat nach den Feststellungen des FG und ihrem eigenen Vortrag im Streitjahr nicht --von ausdrücklich erlaubten Tätigkeiten und unschädlichen Nebengeschäften abgesehen-- ausschließlich eigenen Grundbesitz und neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt.
- 33** a) Nach den Feststellungen des FG (Urteil S. 11), die nicht mit Revisionsrügen angegriffen wurden, hat die Klägerin die Gründungen der GmbHs K Grundbesitz, L Grundbesitz, M Grundbesitz, N Grundbesitz, R Grundbesitz und S Grundbesitz (die zum Teil innerhalb weniger Monate, jedenfalls in weniger als zwei Jahren zu 80 % auf die C GmbH und zu 20 % auf die D GmbH übertragen wurden) genauso wie die der GmbHs O, P und Q Grundbesitz (die zu je 50 % auf die C GmbH und die nahestehende S übertragen wurden) "für die Gesellschafter bzw. denen

nahestehende Personen übernommen". Diese Feststellung deckt sich mit dem vom FG in der Vorentscheidung wiedergegebenen Vortrag der Klägerin, wonach sie die Gesellschaften "ganz überwiegend" --also nicht ausschließlich-- für den Eigenbedarf gegründet habe.

- 34** Als GmbH, deren Gründung die Klägerin nicht für sich selbst übernommen hat, nennt das FG die am 03.06.2015 gegründete N Grundbesitz GmbH, die im Streitjahr, am 19.04.2016, nach nur zehn Monaten veräußert wurde. Außerdem übernahm die Klägerin im Streitjahr, am 04.03.2016, die Gründung der GmbH P für die Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen und damit ebenfalls ein gegen den Ausschließlichkeitsgrundsatz verstoßendes Geschäft, das am 24.11.2017, also innerhalb von zwei Jahren, zu Ende geführt wurde. Schon wegen dieser vom FG festgestellten GmbH-Gründungen und Anteilsübertragungen, bei der die Klägerin (hinsichtlich der N Grundbesitz GmbH vor dem Streitjahr, hinsichtlich der GmbH P im Streitjahr) wie eine "Produzentin" für die Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen tätig wurde und ihnen die GmbHs --die N Grundbesitz GmbH zeitnah innerhalb weniger Monate im Streitjahr, die GmbH P im Folgejahr-- übertragen hat, hat die Klägerin keine reine Tätigkeit im Rahmen der Fruchtziehung aus eigenem Kapitalvermögen bei zu erhaltender Substanz ausgeübt und damit nicht ausschließlich (neben der Verwaltung eigenen Grundbesitzes und etwaiger ausdrücklich erlaubter oder für die erweiterte Kürzung unschädlicher Tätigkeiten) eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt.
- 35** Eine Gesamtschau der festgestellten Gründungen und Anteilsübertragungen bestätigt die Feststellung des FG und den Vortrag der Klägerin, dass sie die Unternehmensgründungen nicht ausschließlich mit dem Ziel vorgenommen hat, die GmbH-Beteiligungen selbst zu halten, sondern dass sie einen Teil der Unternehmensgründungen für die Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen übernommen hat. Denn die Klägerin hat neun GmbHs --deren Gründung sie ausweislich der Vorentscheidung in den Jahren 2014 bis 2017 für die Gesellschafter oder ihnen nahestehende Personen übernommen hatte-- auch tatsächlich zeitnah --in den Jahren 2015 bis 2018-- auf diese übertragen, darunter, wie ausgeführt, im Streitjahr die N Grundbesitz GmbH und im Folgejahr die im Streitjahr gegründete GmbH P. Insgesamt hat die Klägerin die Anteile von 13 von ihr selbst gegründeten Gesellschaften nach kurzer Haltedauer veräußert, wobei bei sieben Gesellschaften die Veräußerung in weniger als einem Jahr nach der Gründung der jeweiligen Gesellschaft durchgeführt wurde. Dies zeigt, dass es sich nicht um einzelne Ausnahmen aufgrund von besonderen Situationen gehandelt hat, sondern dass die Gestaltung (Gründung von Gesellschaften und zeitnahe Veräußerung beziehungsweise Weiterübertragung der Gesellschaftsanteile) im Streitfall, wie vom FG festgestellt, in bestimmten Fällen von Anfang an geplant war.
- 36** b) Die Übernahme der Gründung von GmbHs für andere, darunter im Streitjahr die GmbH P, gehört ebenso wie die Weiterübertragung einer für einen Dritten gegründeten GmbH nicht zu den in § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG genannten erlaubten Tätigkeiten, auch wenn sie für die Gesellschafter oder ihnen nahestehende Personen erfolgt. Nach den Umständen des Streitfalls handelte es sich auch nicht um eine für die erweiterte Kürzung unschädliche Nebentätigkeit. Die Übernahme von GmbH-Gründungen für die Gesellschafter und ihnen nahestehende Personen haben nicht der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes der Klägerin gedient und können nicht als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes oder eigenen Kapitalvermögens angesehen werden.
- 37** c) Der Senat hat, da ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vorliegt, mangels Entscheidungserheblichkeit keine Veranlassung, sich dazu zu äußern, unter welchen Voraussetzungen in Bezug auf GmbH-Anteile die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung (händlertypisch) gegenüber der Vermögensnutzung im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund treten kann. Angemerkt sei hierzu nur, dass der erkennende Senat --im Hinblick auf die Unanwendbarkeit des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bei GmbHs und die mangelnde Vergleichbarkeit der Übertragung von GmbH-Anteilen mit Grundstücksübertragungen-- der Argumentation des FA nicht folgt, wonach die für Grundstücke und grundbesitzverwaltende Personengesellschaften entwickelte Drei-Objekt-Grenze (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.2. mit Verweis u.a. auf BFH-Urteil vom 09.12.1986 - VIII R 317/82, BFHE 148, 480, 483, BStBl II 1988, 244; vgl. auch C.III.5. mit Verweis auf Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.07.1995 - GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.II.2.; Senatsurteile vom 17.12.2009 - III R 101/06, BFHE 228, 65, BStBl II 2010, 541, unter II.3., und vom 11.12.2025 - III R 38/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 33; BFH-Urteile vom 05.06.2008 - IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974; vom 29.06.2011 - X R 39/07, BFH/NV 2012, 16, und vom 22.08.2012 - X R 24/11, BFHE 238, 180, BStBl II 2012, 865, Rz 17 ff.) "modifiziert" auf die Übertragung von GmbH-Anteilen Anwendung finde.
- 38** Ob die erweiterte Kürzung im Streitfall auch noch aus anderen Gründen zu versagen wäre, kann mangels Entscheidungserheblichkeit gleichfalls dahinstehen. So hat das FG zum Beispiel nicht ausdrücklich festgestellt, dass

die Klägerin während des gesamten Streitjahres eigenen Grundbesitz verwaltet und genutzt hat.

39 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de