

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 14.12.2006, IV R 3/05**

Gewerbsteuerpflicht des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an einer Grundstückshandelsgesellschaft

### **Leitsätze**

Ein Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft, zu deren Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Veräußerung Grundstücke gehören, die dem Umlaufvermögen des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens zuzurechnen sind, ist als laufender Gewinn dem Gewerbeertrag zuzurechnen und unterliegt somit auch der Gewerbesteuer. Das gilt jedenfalls dann, wenn das Betriebsvermögen der Gesellschaft ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus solchen Grundstücken besteht.

Ein Grundstück gehört nur dann zum Umlaufvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, wenn bei der Gesellschaft die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels erfüllt sind.

### **Tatbestand**

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23. Januar 1992 als X-GmbH & Co. KG gegründet und später in Y-GmbH & Co. umfirmiert. Unternehmensgegenstand war dem Gesellschaftsvertrag zufolge die Errichtung und Vermietung eines Kaufhauses. Einzige Gesellschafter mit Vermögensbeteiligung waren die Kommanditisten L und A mit Beteiligungen, die sich nach einer Kapitalerhöhung im Jahr 1994 auf 585 000 DM (Einlage L) und 65 000 DM (Einlage A) beliefen. Einziger Gesellschafter der Komplementär-GmbH war L, Geschäftsführer waren A und eine weitere Person.
  
- 2 In den Jahren 1993 und 1994 erwarb die Klägerin verschiedene Grundstücke und errichtete darauf in zwei Bauabschnitten ein Einkaufszentrum. Die Mietverträge wurden in den Jahren 1993 bis 1995 geschlossen. Die Klägerin hatte das Objekt von Anfang an als Anlagevermögen bilanziert.
  
- 3 Mit Vertrag vom 11. April 1996 veräußerte L seinen gesamten Kommanditanteil sowie seinen Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH. A verkaufte einen Teil seines Kommanditanteils über nominal 61 000 DM. Erwerberin war die Z-GmbH, B-Stadt. Der Kaufpreis der Kommanditanteile betrug 13 012 861,50 DM. Der Kaufpreisermittlung lag der Objektwert des Einkaufszentrums abzüglich der Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Klägerin zugrunde.

Der Objektwert ist ermittelt aus dem 12,75-fachen der vereinbarten Jahresmieten abzüglich Grunderwerbsteuer (2 v.H. aus 42 257 550 DM). Am 29. Mai 1996 veräußerte die Klägerin das Einkaufszentrum an die Z-KG - Z-Fonds - (geschlossener Immobilienfonds) zu einem Nettokaufpreis von 43 440 762 DM. Das entsprach dem 12,85-fachen der Jahresmiete von 3 380 604 DM).

- 4 In der Gewerbesteuererklärung der Klägerin für das Streitjahr (1996) war ein Gewinn von 223 805 DM ausgewiesen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ zunächst einen dementsprechenden Gewerbesteuermessbescheid. Dem auf § 164 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO 1977) gestützten Änderungsbescheid vom 24. Januar 2002 (Gewerbebeertrag nach Freibetrag: 9 211 300 DM) liegt dagegen ein Gewinn von 10 988 926 DM zugrunde, der die Veräußerungsgewinne von L (11 629 977,35 DM) und A (1 212 656,09 DM) umfasst.
- 5 Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Auch die Klage beim Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg.
- 6 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt ist.
- 7 Die Klägerin beantragt,
- 8 unter Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und der Einspruchsentscheidung des FA vom 12. September 2002 den Gewerbesteuermessbescheid für 1996 vom 24. Januar 2002 in der Weise zu ändern, dass der Gewerbebeertrag (vor Freibetrag) um 12 842 633 DM herabgesetzt wird.
- 9 Das FA beantragt,
- 10 die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Die Feststellungen des FG erlauben keine abschließende Beurteilung der Frage, ob das FA die Gewinne aus den Veräußerungen der Kommanditanteile zu Recht als laufenden Gewinn erfasst und nach § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) dem Gewerbeertrag zugeordnet hat.
- 13 1. Allerdings ist der erkennende Senat übereinstimmend mit dem FG der Auffassung, dass ein Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft, zu deren Betriebsvermögen (einschließlich Sonderbetriebsvermögen) im Zeitpunkt der Veräußerung Grundstücke gehören, die dem Umlaufvermögen des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens zuzurechnen sind (im Folgenden Grundstückshandelsgesellschaft), dem Gewerbeertrag zuzurechnen ist und somit auch der Gewerbesteuer unterliegt. Das gilt jedenfalls dann, wenn das Betriebsvermögen der Gesellschaft --wie im Streitfall-- ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus solchen Grundstücken besteht (hierzu näher nachstehend unter II.1.h der Gründe dieses Urteils).
- 14 a) Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb. Dieser ist nach ständiger Rechtsprechung sowohl des Reichsfinanzhofs (RFH) als auch des Bundesfinanzhofs (BFH) um solche Bestandteile zu bereinigen, die nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29. August 1984 I R 154/81, BFHE 142, 394, BStBl II 1985, 160, und vom 8. Mai 1991 I R 33/90, BFHE 165, 191, BStBl II 1992, 437 unter II.B.2. der Gründe; zur Kritik vgl. etwa Blümich/von Twickel, § 7 GewStG Rz. 142 f.). Zu diesen Bestandteilen gehören bei natürlichen Personen und Personengesellschaften nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung die nach Einkommensteuerrecht (§§ 16, 34 EStG) mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Gewinne aus der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28. Februar 1990 I R 92/86, BFHE 160, 262, BStBl II 1990, 699 unter II.3.a bb der Gründe, m.w.N., und vom 15. Juni 2004 VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754; vgl. ab dem Erhebungszeitraum 2002 auch § 7 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an den eingangs bezeichneten Grundstückshandelsgesellschaften sind nicht nach §§ 16, 34 EStG einkommensteuerbegünstigt.

- 15 b) Nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung sind Gewinne aus der Veräußerung des zum Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshändlers gehörenden Grundbesitzes selbst dann der laufenden --d.h. der bisherigen und damit nicht der nach §§ 16, 34 EStG begünstigten-- unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen, wenn es sich um die Veräußerung des letzten zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücks an nur einen Abnehmer handelt. Unerheblich ist hierbei ferner, ob es sich bei dem Erwerber um einen sog. Endabnehmer oder einen gewerblich oder nicht gewerblich tätigen Wiederverkäufer handelt. Die Irrelevanz des Abnehmerkreises gründet in dem Umstand, dass der gewerbliche Grundstückshändler mit Rücksicht auf den Wert der zu beurteilenden Vorräte (Grundbesitz) auf keinen im Vorhinein bestimmten Abnehmerkreis trifft, dieser vielmehr im Einzelfall gesucht und geworben werden muss. Hieraus folgt aber nicht nur, dass der gewerbliche Grundstückshändler keine bestimmten und damit für die steuerrechtliche Beurteilung signifikanten Handelsstufen kennt, sondern weiterhin auch, dass das typusprägende Händlerbild das Gesamtspektrum des Grundstücksumschlags (Erwerb und Veräußerung) und damit neben dem bloßen Durchhandeln auch sämtliche Phasen der Grundstücksentwicklung, -bebauung oder -modernisierung und Grundstücksteilung sowie die Zwischenschaltung von Großabnehmern umfasst (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 25. Januar 1995 X R 76-77/92, BFHE 176, 426, BStBl II 1995, 388; vom 23. Januar 2003 IV R 75/00, BFHE 201, 278, BStBl II 2003, 467, und vom 30. November 2004 VIII R 15/00, juris; auch BFH-Beschluss vom 15. Februar 2002 XI B 19/01, BFH/NV 2002, 783). Soweit der BFH im Urteil vom 21. November 1989 VIII R 19/85 (BFH/NV 1990, 625) eine andere Auffassung vertreten hat, hält er hieran nicht mehr fest (BFH-Urteil vom 5. Juli 2005 VIII R 65/02, BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160 unter II.2.b (2) der Gründe).
- 16 c) Diese Grundsätze für die Abgrenzung zwischen dem begünstigten Betriebsaufgabegewinn und dem laufenden Gewinn gelten nicht nur bei der Betriebsaufgabe durch ein Einzelunternehmen, sondern auch dann, wenn der Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft aufgegeben wird (BFH-Urteil in BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160 unter II.2.c der Gründe). Sie sind darüber hinaus nach dem Urteil des VIII. Senats des BFH in BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160 auch dann maßgeblich, wenn im Rahmen einer Betriebsaufgabe Anteile an einer Personengesellschaft, die gewerblichen Grundstückshandel betreibt, veräußert werden. Der VIII. Senat hat das damit begründet, dass auch bei dieser Konstellation der zivilrechtlichen Unterscheidung zwischen Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft und Gesellschaftsanteil des Mitunternehmers kein ausschlaggebendes Gewicht beigemessen werden könne; maßgeblich sei vielmehr unter systematisch-teleologischen Gesichtspunkten zum einen der Zweck des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG 1990, Gewinne aus der im Wesentlichen unveränderten Fortsetzung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit von den privilegierten Betriebsaufgabe- oder -veräußerungsgewinnen zu scheiden, sowie zum anderen die Erwägung einer möglichst weitgehenden Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmern. Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung an.

17 d) Allerdings ist der Streitfall dadurch gekennzeichnet, dass L und A ihre Anteile an der Klägerin nicht im Rahmen einer Betriebsaufgabe veräußert haben. Hieraus folgt jedoch nichts anderes. Zwar wird der Grundsatz, dass "während" einer Betriebsaufgabe anfallende Gewinne gleichwohl den laufenden Einkünften zuzurechnen sein können, gelegentlich aus § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (jetzt § 16 Abs. 3 Satz 6 EStG) hergeleitet (so auch BFH-Urteil in BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160 unter II.2., vor a der Gründe; ebenso Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Anm. 481). Die Vorschrift lautet: "Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so sind die Veräußerungspreise anzusetzen." Die Unterscheidung zwischen Veräußerungen, die zu einem begünstigten Aufgabegewinn führen, und solchen, die dem laufenden Gewinn zuzurechnen sind, wird aus der Formulierung "im Rahmen der Aufgabe des Betriebs" hergeleitet. Wesentlicher Regelungsinhalt der Vorschrift ist jedoch, dass als Bemessungsgrundlage des Aufgabegewinns bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern der Veräußerungspreis anzusetzen ist, wohingegen der nachfolgende Satz 4 (jetzt Satz 7) der Vorschrift bestimmt, dass nicht veräußerte Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert zu erfassen sind. Aufgrund dieses systematischen Zusammenhangs zwischen den beiden Sätzen lässt sich nicht argumentieren, bei der Veräußerung des ganzen Betriebs könne es nicht zu einem laufenden Gewinn kommen, weil § 16 Abs. 1 und 2 EStG, die den Begriff und die Ermittlung des Veräußerungsgewinns regeln, keine dem § 16 Abs. 3 Satz 3 (jetzt Satz 6) EStG entsprechende Bestimmung enthielten. Es bedarf bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns keiner Unterscheidung zwischen veräußerten und nicht veräußerten Wirtschaftsgütern und daher auch keiner Regelung, mit welchen Werten die jeweiligen Vorgänge in den Veräußerungsgewinn eingehen. Auf der anderen Seite gilt die Aufgabe des Gewerbebetriebs nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG als dessen Veräußerung. Daraus lässt sich herleiten, dass bei wirtschaftlich vergleichbarem Sachverhalten der Veräußerungsgewinn nicht anders behandelt werden kann als der Aufgabegewinn. Ein solcher vergleichbarer Sachverhalt ist jedenfalls dann gegeben, wenn zum Vermögen des veräußerten Betriebs Grundstücke gehören, die dem Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels zuzurechnen sind. Nichts anderes kann gelten, wenn ein entsprechender Betrieb einer Personengesellschaft veräußert wird oder wenn Mitunternehmeranteile an einer solchen Personengesellschaft veräußert werden (ebenso FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13. März 2001 2 K 1233/99, juris; FG München, Urteil vom 6. Dezember 2002 5 K 4177/99, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2003, 703, rkr.; FG Berlin, Urteil vom 21. April 2004 6 K 6347/00, EFG 2004, 1315; FG Hamburg, Beschluss vom 10. Juni 2004 V 53/04, EFG 2004, 1856, rkr.; FG Berlin, Urteil vom 21. März 2006 7 K 4006/03, EFG 2006, 1069; zustimmend: Schmidt/Wacker, EStG, 25. Aufl., § 16 Rz 342; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 15 Rz 74; ablehnend: Fratz/Löhr, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 1044).

18 e) Dem lässt sich nicht entgegenhalten, der Gesetzgeber habe die Veräußerung des Mitunternehmeranteils in der Weise geregelt, dass sie stets tarifbegünstigt sei. Ein solcher Schluss ist schon deswegen nicht zulässig, weil auch ein Mitunternehmeranteil nicht nur veräußert, sondern auch aufgegeben werden kann, etwa wenn im Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung das Sonderbetriebsvermögen an einen anderen Erwerber verkauft oder entnommen

wird (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10. März 1998 VIII R 76/96, BFHE 186, 50, BStBl II 1999, 269 unter II.2.b aa der Gründe, m.w.N.; vgl. jetzt auch § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG). Es besteht also dasselbe Verhältnis wie zwischen Veräußerung und Aufgabe eines ganzen Unternehmens mit der Folge, dass auch hier bei wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalten der Veräußerungsgewinn nicht anders behandelt werden kann als der Aufgabegewinn. Dem Vorwurf, es handle sich bei dieser Wertung der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einer Grundstückshandelsgesellschaft um einen Rückfall in die überwundene Bilanzbündeltheorie (Fratz/Löhr, DStR 2005, 1046), ist der vom Großen Senat des BFH hervorgehobene Grundsatz entgegenzuhalten, dass der Gedanke der Einheit der Personengesellschaft dann zurücktreten muss, wenn -- entsprechend der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977-- ein Durchgriff durch die zivilrechtliche Struktur der Gesamthand im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung erforderlich ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 unter C.IV.3.b der Gründe). Unmaßgeblich ist auch, dass sich der Erwerb eines Mitunternehmeranteils anders darstellt als der Erwerb des Grundstücks als solchem, weil der Erwerber des Mitunternehmeranteils keinen unmittelbaren Zugriff auf das Grundstück hat. Hierauf kommt es bei der steuerlichen Behandlung des Vorgangs beim Veräußerer nicht an. Für seine Besteuerung ist vielmehr entscheidend, dass er beim Anteilsverkauf ebenso wie beim Verkauf des Grundstücks (oder eines Bruchteils daran) die in dem Grundbesitz ruhenden stillen Reserven realisiert. Hierdurch erklärt sich auch, dass der BFH die Veräußerung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft stets den Grundstücksveräußerungen gleichgestellt hat (BFH-Urteile vom 7. März 1996 IV R 2/92, BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369, und vom 10. Dezember 1998 III R 61/97, BFHE 187, 526, BStBl II 1999, 390; s. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 26. März 2004 IV A 6 -S 2240- 46/04, BStBl I 2004, 434 Tz. 18 mit der Einschränkung, dass eine Beteiligung von weniger als 10 v.H. hiervon nicht betroffen ist).

19 f) Auch aus dem seit dem 1. Januar 2002 geltenden § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG, demzufolge Gewinne, die aus der Veräußerung eines Teilanteils entstehen, laufende Gewinne sind, kann nicht geschlossen werden, dass die Veräußerung eines ungeteilten Mitunternehmeranteils stets zu einem tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn führt. Die Einführung dieser Vorschrift hatte lediglich zum Ziel, die vom BFH ursprünglich befürwortete, aber später zunehmend in Zweifel gezogene Begünstigung der Teilanteilsveräußerung aufzuheben. Eine Aussage darüber, ob und ggf. unter welchen Umständen die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu einem laufenden Gewinn führt, war hiermit nicht verbunden.

20 g) Ein anderes Ergebnis lässt sich auch nicht daraus herleiten, dass nach der Rechtsprechung des BFH zu den aus dem Gewinn aus Gewerbebetrieb auszugrenzenden Bestandteilen auch solche gehören, die nach Einkommensteuerrecht zwar nicht Veräußerungs- oder Aufgabegewinne sind, die aber in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung

oder Betriebsaufgabe stehen und deshalb nicht "laufende" Gewinne sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1987 IV R 93/85, BFHE 151, 181, BStBl II 1988, 374, und vom 17. Februar 1994 VIII R 13/94, BFHE 174, 550, BStBl II 1994, 809). Wie vorstehend dargelegt, ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Grundstückshandelsgesellschaft gerade deswegen nicht nach §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigt, weil er mit der Beendigung der mitunternehmerischen Tätigkeit nicht in einem unmittelbaren sachlichen, sondern lediglich in einem zeitlichen Zusammenhang steht (im Ergebnis ebenso: Urteile des FG München in EFG 2003, 703, rkr.; FG Berlin in EFG 2004, 1315; Schmidt/ Weber-Grellet, a.a.O., § 15 Rz 74; zweifelnd: Wüllenkemper, EFG 2004, 1317).

- 21 h) Es liegt nahe, dass in den Fällen, in denen die bei der Veräußerung der Anteile aufgedeckten stillen Reserven nicht ausschließlich in Grundstücken ruhen, die dem Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels zuzurechnen sind, der Veräußerungsgewinn aufzuteilen ist. Soweit er auf Grundstücke des Umlaufvermögens entfällt, wäre er dem laufenden Gewinn, im Übrigen dem nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn zuzurechnen (offenlassend BFH-Urteil in BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160 unter II.2.c bb (3) der Gründe). Das entspräche der angestrebten Gleichbehandlung der Einkünfte eines Mitunternehmers mit denen des Einzelunternehmers. Denn bei Letzterem wäre nach der vorstehend unter II.1.b der Gründe dieses Urteils wiedergegebene Rechtsprechung eine solche Aufteilung vorzunehmen. Die Frage bedarf im Streitfall jedoch keiner abschließenden Entscheidung, weil sich der Kaufpreis für die veräußerten (Teil-)Anteile nach den Feststellungen des FG ausschließlich an den stillen Reserven des --einheitlich entweder als Anlage- oder als Umlaufvermögen zu beurteilenden-- Grundbesitzes orientiert hat.
- 22 2. Das FG durfte jedoch nicht offenlassen (vgl. Nr. 8.2 a.E. der Urteilsbegründung), ob die Klägerin originär gewerbliche Einkünfte als gewerbliche Grundstückshändlerin erzielt hat oder ob sie lediglich nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kraft Rechtsform gewerblich tätig war. Im letztgenannten Fall wäre die Klägerin originär vermögensverwaltend tätig gewesen, so dass das streitige Grundstück nicht zum Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels hätte gehören können. Der Fall wäre vergleichbar mit dem, dass ein Grundstück von einem Gewerbebetrieb oder einem Landwirt als Anlagevermögen genutzt und nach Beendigung der Nutzung veräußert wird, ohne dass es vorher zu einem Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit gemacht worden wäre (vgl. hierzu aus jüngerer Zeit Senatsurteil vom 8. September 2005 IV R 38/03, BFHE 211, 195, BStBl II 2006, 166, m.w.N.). Wird es während des Bestehens des Betriebs veräußert, führt die Veräußerung zu einem laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb oder aus Land- und Forstwirtschaft. Findet die Veräußerung im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe statt, ist der Gewinn nach §§ 16, 34 EStG begünstigt.

- 23 3. Im zweiten Rechtsgang wird das FG daher festzustellen haben, ob die Klägerin das streitige Grundstück in unbedingter Veräußerungsabsicht erworben hat oder es in unbedingter Veräußerungsabsicht zu einem Objekt anderer Marktgängigkeit umgestaltet hat (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 211, 195, BStBl II 2006, 166; s. auch Kempermann, DStR 2006, 265, 266, zu 1.2).
- 24 a) Der aus § 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) hergeleitete Umkehrschluss, das Grundstück habe zum Umlaufvermögen gehört, weil seine Bestimmung, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, nicht zweifelsfrei festgestanden habe, ist nicht zulässig. § 247 HGB richtet sich nur an Kaufleute. Aus der Vorschrift lässt sich deswegen nicht herleiten, dass eine gewerblich geprägte Personengesellschaft schon deswegen originär als Grundstückshändler tätig ist, weil sie über die Verwendung ihres Grundbesitzes noch keine endgültige Entscheidung getroffen hat. Auch aus dem zeitlichen Zusammenhang zwischen Erwerb, Bebauung und Veräußerung lässt sich für sich genommen nicht herleiten, dass es sich bei dem streitigen Grundbesitz um Umlaufvermögen gehandelt hätte. Vielmehr ergibt sich aus der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98 (BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291), dass der zeitliche Zusammenhang nur dann als (weiteres) Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels in Betracht kommt, wenn entweder die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist oder die unbedingte Veräußerungsabsicht feststeht. Der Große Senat des BFH ist der --in Bebauungsfällen-- anderen Auffassung des vorlegenden X. Senats nicht gefolgt (Kempermann, DStR 2002, 785, 787 unter 4.2, 2. Absatz). Das Grundstück ist auch nicht dadurch zum Umlaufvermögen der Klägerin geworden, dass andere Gesellschaften der Unternehmensgruppe in ähnlicher Weise verfahren sind.

25 b) Sollte das FG zu der Feststellung gelangen, dass die unbedingte Veräußerungsabsicht im vorgenannten Sinne vorgelegen hat und dass somit der Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen ist, wird es zusätzlich festzustellen haben, ob auch die geschriebenen Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG vorliegen, insbesondere ob die Aktivitäten der Klägerin nachhaltig waren (vgl. hierzu zuletzt Senatsurteil vom 1. Dezember 2005 IV R 65/04, BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259). Grundstücksveräußerungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft führen zwar während ihres Bestehens auch dann zu gewerblichen Einkünften, wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG nicht erfüllt sind (vgl. Senatsurteil vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464 unter II.2. der Gründe). Sind diese Voraussetzungen jedoch nicht erfüllt, kann kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen mit der Folge, dass der Grundbesitz der Klägerin auch nicht zum Umlaufvermögen gehören kann.

26 c) Für den Fall, dass die Prüfung des FG im zweiten Rechtsgang ergeben sollte, dass der Grundbesitz der Klägerin nicht zum Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels gehört hat, wird zu berücksichtigen sein, dass der Gesellschafter A lediglich einen Bruchteil seines Mitunternehmeranteils veräußert hat. Der Gewinn aus der Veräußerung eines solchen Teilan- teils war jedoch auch vor der Einführung des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG Teil des Gewerbeertrages. Denn der Mitunternehmer beendet bei der Teilanteilsver- äüßerung seine mitunternehmerische Tätigkeit nicht, sondern reduziert sie nur. Wenn die Rechtsprechung aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbe- steuer herleitet, dass die Gewerbesteuerpflicht bei Einstellung der gewerbli- chen Tätigkeit endet (vorstehend unter II.1.a der Gründe dieses Urteils), so lässt sich dieser Gesichtspunkt zur Begründung der Gewerbesteuerfreiheit ein- er Teilanteilsveräußerung nicht heranziehen (Verfügung der Oberfinanzdi- rektion --OFD-- Düsseldorf vom 18. Januar 2001 G 1421 -19- St 132-K, Fi- nanz-Rundschau --FR-- 2001, 215; Wendt, Der Ertragsteuerberater --EStB-- 2001, 152; Gosch, Die steuerliche Betriebsprüfung 2001, 245; Schmidt/ Wa- cker, a.a.O., § 16 Rz 410; a.A.: Verfügung der OFD Düsseldorf vom 3. Sep- tember 2001 G 1421 -19- St 132-K, FR 2001, 1124; Roser, EStB 2001, 152). Aus § 7 GewStG folgt nichts anderes. Auch die --nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98 (BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123) nur aus Gründen der Rechtskontinuität-- bis zum Inkraft- treten des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG gewährte einkommensteuerliche Tarifbe- günstigung ändert nichts daran, dass der Veräußerungsgewinn hier zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört. Die Berücksichtigung eines Freibe- trags nach § 16 Abs. 4 EStG (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 165, 191, BStBl II 1992, 437) kommt im Streitfall schon wegen der Höhe des erzielten Veräu- ßerungsgewinns nicht in Betracht.

4. Da der Rechtsstreit ausschließlich die Gewerbesteuer der klagenden KG betrifft, bedarf die Frage keiner Entscheidung, ob möglicherweise die Gewerbesteuerpflicht sich auf die Person des Gesellschafters verlagert, wenn er innerhalb von fünf Jahren Anteile an vier gewerblich geprägten Personengesellschaften verkauft, die originär nicht gewerblich tätig sind (so zu nicht gewerblich geprägten Gesellschaften BFH-Urteil vom 10. Dezember 1998 III R 62/97, BFH/NV 1999, 1067 unter II.4.b der Gründe; FG München, Beschluss vom 12. November 2001 1 V 1228/01, EFG 2002, 420; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 15 Rz 74), oder ob dem die gewerbliche Prägung der Gesellschaften entgegensteht.