

Die Rechtsprechung (Pfälz. OLG Zweibrücken JurBüro 2001, 105; OLG Celle JurBüro 1992, 342, mit zust. Anm. Mümmler; OLG Frankfurt, JurBüro 1980, 754 = Rpfl. 1980, 203; LG Stuttgart BWNotZ 2002, 45; LG Hannover Nds. Rpfl. 1991, 93) sieht die Zusammenstellung des Satzungstextes als gebührenfreies Nebengeschäft an. Grund für die Einfügung des 2. HS in § 47 S. 1 KostO auf Grund des Art. 7 des Gesetzes zur Durchführung der 1. Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 15. 8. 1966 (BGBl. I S. 1146) sei es gewesen zu verhindern, dass die Gesellschaften im Falle von Änderungen der Satzung oder des Gesellschaftsvertrages durch die nunmehr vorgeschriebene notarielle Prüfung des zum Register einzureichenden vollständigen Wortlautes der Satzung mit zusätzlichen Kosten belastet würden. Hinzu komme, dass eine Abgrenzung der Tätigkeiten zwischen „Zusammenstellung der Satzung“ und „Bescheinigung des vollständigen Wortlautes der Satzung“ nicht sinnvoll vorgenommen werden könne, weil sich der Notar nicht auf die Richtigkeit und Vollständigkeit eines ihm vom Führungsorgan der Gesellschaft vorgelegten Wortlautes verlassen dürfe. Im Übrigen werde die Amtstätigkeit des Notars im Rahmen des § 54 Abs. 1 GmbHG sogar erleichtert, wenn er die Zusammenstellung selbst vornehme, weil seine Überprüfung besonders sorgfältig ausfallen müsse, wenn die Zusammenstellung durch die (möglicherweise damit überforderte) Gesellschaft erfolge.

Dieser Auffassung sind Mümmler (a.a.O.), Göttlich/Mümmler, KostO, „GmbHG“ Anm. 4.6; Rohs/Wedewer, § 47 KostO Rn. 9; Groß, BWNotZ 1970, 62; Hansens, JurBüro 1985, 821, 827f. sowie Streifzug durch die Kostenordnung, Rn. 859 gefolgt.

Anderer Meinung sind Göttlich/Mümmler, KostO, „Satzungen“ Anm. 2.22; Röll, DNotZ 1970, 337, 342f; MittRhNotK 1970, 64f und Korintenberg/Lappe/Bengel/Reimann, § 47 KostO Rn. 17 und § 147 KostO Rn. 114.

Die Kammer folgt der die Minderheitsmeinung vertretenden letztgenannten Ansicht jedenfalls für den Fall, in dem – wie vorliegend – die Gesellschaft den Auftrag erteilt, den Satzungswortlaut aus den Vorstücken der bisherigen Fassung des Gesellschaftsvertrages zusammenzustellen.

Die Bestimmung des 2. HS des § 47 S. 1 KostO ist wegen ihrer Bezugnahme auf § 35 KostO ein Ausnahmetatbestand und als solcher einschränkend auszulegen. Dass die EG-Richtlinie zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts das Ziel verfolgt, die Gesellschaften im Falle der Änderung von Satzungen und Gesellschaftsverträgen vor zusätzlichen Kosten zu bewahren, hindert die Gesellschaftsvertreter nicht, dem Notar – oder auch Dritten, zum Beispiel Anwälten – zusätzliche, von § 54 GmbH nicht geforderte und nicht erfasste Aufträge zu vergeben, die dann honoriert werden müssen. Unerheblich ist weiter, dass die grundsätzlich vergütungsfrei geschuldete Überprüfung des Wortlautes der Satzung für den Notar erleichtert wird, wenn er deren Wortlaut selbst zusammenstellt, denn dies lässt den Gebührentatbestand (in analoger Anwendung des § 242 BGB?) nicht entfallen.

Schließlich hält die Kammer die verschiedentlich als „Wortklauberei“ getadelte Differenzierung von „Zu-

sammenstellung des Satzungstextes“ und „Prüfung und Bescheinigung des neuen vollständigen Wortlauts der Satzung“ jedenfalls dann als Abgrenzungskriterium zwischen gebührenfreiem Nebengeschäft und gebührenpflichtiger Betreuungstätigkeit geeignet, wenn sich – wie vorliegend – eine auftragsgemäße über den Wortlaut des § 47 S. 1, HS 2 KostO hinausgehende Tätigkeit darstellen lässt.

Die Voraussetzungen der §§ 24 Abs. 1 BNotO, 147 Abs. 2 KostO sind zweifelsfrei gegeben; fraglich war nur, ob die Tätigkeit des Kostengläubigers als gebührenfreies Nebengeschäft nach § 35 KostO zu behandeln war.

Die Kammer lässt die weitere Beschwerde zu, da die zur Entscheidung gestellte Frage umstritten ist und oberechtliche Entscheidungen – mit Ausnahme derjenigen des Pfälz. OLG Zweibrücken – mehr als 10 Jahre zurückliegend gefällt wurden.

9. Steuerrecht – Erwerb eines bebauten Grundstücks durch Abschluss eines Grundstückskaufvertrages und eines Gebäudeerrichtungsvertrages

(BFH, Urteil vom 30. 4. 2003 – II R 29/01)

GrEStG 1983 §§ 1 Abs. 1 Nr. 1; 8 Abs. 1; 9 Abs. 1 Nr. 1

1. Bei mehreren Verträgen ist ein Grundstück über den Fall einer rechtlichen Bestandsverknüpfung kraft Parteivillens hinaus auch dann in bebautem Zustand Erwerbsgegenstand, wenn zwischen ihnen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise ein bebautes Grundstück erhält. Dazu muss dem Erwerber auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Verplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten werden.

2. Bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten Geschehensablaufs seitens des Erwerbers indiziert einen objektiv engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

(Leitsätze nicht amtlich)

Zum Sachverhalt:

I. Die C-GmbH war Eigentümerin eines Grundstücks. Für dieses Grundstück plante die C-GmbH eine Bebauung mit 4 Doppelhaushälften nebst Garagen und die entsprechende Veräußerung von Miteigentumsanteilen. Die zukünftigen Miteigentümer sollten sich nach § 3 WEG jeweils Sondereigentum an den 4 Wohneinheiten und Sondernutzungsrechte an den Grundstücksteilflächen, auf denen die 4 Doppelhaushälften errichtet werden sollten, einräumen. Die von der C-GmbH beantragte Baugenehmigung wurde erteilt.

Im Auftrage der C-GmbH erstellte die X-GmbH einen Prospekt, in dem die Miteigentumsanteile sowie die Doppelhaushälften „laut beiliegender Baubeschreibung inkl. Architektenleistung“ einheitlich angeboten wurden. Entsprechend wurde

auch in Zeitungen inseriert und für die Doppelhaushälften zu einem „Gesamtpreis für Grundstück und Bauleistung inklusive genehmigter Planung“ geworben. Der Prospekt enthält neben Ansichts- und Grundrisskizzen eine ausführliche Baubeschreibung. Hierin heißt es u. a.: „Das Bauwerk wird in solider, qualitativ und handwerklich gehobener Massivbauweise ausgeführt.“

Der Kl. und Revisionsbeklagte (Kl.) schloss mit der C-GmbH einen privatschriftlichen Vertrag über die Reservierung der Doppelhaushälfte mit der Ordnungsnummer 4. In dem Vertrag verpflichtete er sich, für „die Reservierung des Kaufobjekts“ an die C-GmbH eine pauschale Entschädigung in Höhe von 4 000,- DM zu zahlen. Im Falle des notariellen Abschlusses eines Kaufvertrages sollte diese Gebühr zurückgestattet werden. In einem „Beiblatt“ zu diesem Vertrag wurden die „Gesamtkosten laut notariellem Grundstückskaufvertrag“ mit 516 800,- DM angegeben. Diese sollten sich zusammensetzen aus dem Grundstückskaufpreis (469 600,- DM), der verauslagten Maklergebühr (17 400,- DM) und der Gebühr (29 800,- DM) für die von der C-GmbH zusätzlich zu erbringenden Dienstleistungen (u. a. Bauplanung, Baugenehmigung, Beantragung der Abschlossenheitsbescheinigung und Erstellung des Aufteilungsplanes nach WEG, „Unterstützung bei Abschluss des Bauvertrages“, Vermittlung von Versicherungen und Mitwirkung bei Rohbau- und Schlussabnahme). Ferner unterbreitete die C-GmbH dem Kl. ein „Angebot“. Danach sollte die C-GmbH dem Kl. einen Generalunter- bzw. -übernehmer benennen, „der auf der Basis des beigefügten vorformulierten Generalübernehmerwerkvertrages, des Planungsvorschlags und der Baubeschreibung ein Haus zum Festpreis von 402 100,- DM inkl. MwSt. anbietet“.

Der Kl. kaufte durch notariell beurkundeten Vertrag einen Miteigentumsanteil von 390/970 an dem Grundstück zu einem Kaufpreis von 516 800,- DM. Er verpflichtete sich gegenüber den Inhabern der restlichen Miteigentumsanteile, Wohnungseigentum nach § 3 WEG entsprechend dem von der C-GmbH entwickelten und der Urkunde beigefügten Konzept zu begründen. In der Urkunde wurde klargestellt, dass der Kl. kein schlüsselfertiges Haus, sondern einen Miteigentumsanteil erwerbe und das Risiko der Bebauung selber trage.

Die C-GmbH benannte dem Kl. als Generalunternehmerin die Z-GbR. Diese beauftragte der Kl. auf der Grundlage des von der C-GmbH ausgearbeiteten Generalübernehmerwerkvertrages, der genehmigten Bauplanung und der dem Verkaufsprospekt beigefügten Baubeschreibung mit der schlüsselfertigen Erstellung der Doppelhaushälfte auf dem Grundstück zum Festpreis von 402 100,- DM. Die Z-GbR wurde auch mit der Errichtung der unmittelbar angrenzenden Doppelhaushälfte beauftragt.

Der Bekl. und Revisionskläger (das Finanzamt – FA –) sah als einheitlichen Vertragsgegenstand dieser Verträge den Miteigentumsanteil an dem Grundstück einschließlich des Sondereigentums an der noch zu errichtenden Doppelhaushälfte an und setzte durch Bescheid nach einer Gegenleistung von jeweils 918 900,- DM Grunderwerbsteuer gegen den Kl. in Höhe von 32 161,- DM fest.

Der Einspruch, mit dem der Kl. sich gegen die Einbeziehung der Baukosten aus dem Generalübernehmervertrag in die Bemessungsgrundlage wandte, hatte insoweit Erfolg, als das FA auf Grund des Hinweises des Kl., die Baukosten hätten sich um 33 411,- DM gemindert, die Grunderwerbsteuer auf 30 992,- DM ermäßigt hat. Im Übrigen wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

Mit seiner Klage beantragte der Kl., neben den Baukosten auch die Kosten für die Bauplanung (29 800,- DM) aus der Gegenleistung herauszunehmen.

Das Finanzgericht (FG) hat der Klage in vollem Umfang stattgegeben.

Mit der vom FG zugelassenen Revision wendet sich das FA gegen die Auffassung des FG.

Aus den Gründen:

II. Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

1. Soweit das FG einen objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Bauerrichtungsvertrag deswegen verneint hat, weil es zwischen der C-GmbH und Z-GbR im Zusammenhang mit der Verwertung des Grundstücks keine vertraglichen Abreden gegeben habe und es deshalb an einem abgestimmten Verhalten auf der Veräußererseite fehle, kann der erkennende Senat dem nicht folgen. Das FG hat verkannt, dass es zur Annahme eines objektiv sachlichen Zusammenhangs eines Zusammenwirkens auf der Veräußererseite nicht bedurfte, weil der Kl. Grundstück und Gebäude im Ergebnis „aus einer Hand“ erworben hat.

Gemäß § 8 Abs. 1 und § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1983 (GrESTG 1983) bemisst sich die Steuer für einen Erwerbsvorgang i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes – soweit hier maßgebend – nach dem Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Dabei ist für den Umfang der Bemessungsgrundlage entscheidend, in welchem Zustand das Grundstück Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist (vgl. BFHE 160, 284 = BStBl II 1990, 590, sowie BFHE 166, 402 = BStBl II 1992, 357 = MittRhNotK 1992, 124). Dies bestimmt sich nicht nur nach dem Rechtsgeschäft, das den Übereignungsanspruch begründet. Vielmehr können auch weitere Verträge ggf. mit anderen Vertragspartnern einzubeziehen sein. Bei mehreren Verträgen ist ein Grundstück nämlich über den Fall einer rechtlichen Bestandsverknüpfung kraft Parteiwillens hinaus auch dann in bebautem Zustand Erwerbsgegenstand, wenn zwischen ihnen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise ein bebautes Grundstück erhält. Dazu muss dem Erwerber auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten werden (BFHE 158, 477 = BStBl II 1990, 183 = MittRhNotK 1990, 230, sowie BFHE 158, 483 = BStBl II 1990, 181; BFH/NV 1999, 667, und BFHE 189, 550 = BStBl II 2000, 34 = MittRhNotK 1999, 395). Bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten Geschehensablaufs seitens des Erwerbers indiziert einen objektiv engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können (vgl. BFHE 176, 450 = BStBl II 1995, 331, 333 = MittRhNotK 1995, 153, BFH/NV 1996, 354; BFH/NV 1998, 213 – Leitsatz –, juris-Dokument STRE975101260; BFH/NV 2000, 1240, und in BFHE 189, 550 = BStBl II 2000, 34 = MittRhNotK 1999, 395).

Dabei können auf der Veräußererseite auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Denn ausschlaggebend ist nicht, ob der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen dieselbe Person richten; entscheidend ist vielmehr, dass der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen (BFH/NV 1997, 308). Diese Voraussetzungen können insbesondere dann vorliegen, wenn die auf der Veräußererseite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten und durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrages als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken (vgl. BFH/NV 1992, 55, 56, m. w. N.; BFH/NV 1996, 354; BFH/NV 1999, 75; BFH/NV 1999, 667, sowie BFHE 189, 550 = BStBl II 2000, 34, 37 = MittRhNotK 1999, 395), wobei für das abgestimmte Verhalten ein tatsächliches, einvernehmliches Zusammenwirken ausreicht (BFH/NV 1994, 339).

Eines solchen Zusammenwirkens der zivilrechtlich zur Übereignung und Bebauung verpflichteten unterschiedlichen Personen bedarf es jedoch dann nicht, wenn – wie im Streitfall – der Grundstückseigentümer neben der Verschaffung des Grundstückseigentums gleichzeitig auch die bis ins Detail von ihm geplante Bebauung des Grundstücks zu einem Festpreis anbietet und dem Erwerber gegenüber die Fertigstellung des Projekts zu feststehenden Konditionen (vorformulierte Verträge) garantiert. Denn im Ergebnis entspricht ein solcher Fall dem Erwerb „aus einer Hand“, selbst wenn in der praktischen Durchführung der Vertrag über die Errichtung des Gebäudes (unter Vermittlung des Grundstücksveräußerers) unmittelbar zwischen dem Erwerber und dem Bauunternehmer abgeschlossen wird. Der Grundstücksveräußerer bedient sich dabei zur Erfüllung seiner Garantieerklärung des Bauunternehmers, der das vom Grundstücksveräußerer vorbereitete Vertrags- und Bebauungskonzept hinnimmt. Der Erwerber trägt in einem solchen Fall kein Risiko, das Grundstück gegen seinen Willen unbebaut behalten zu müssen. Vielmehr erhält er das bebaute Grundstück zum Festpreis, wenn er sich in das Vertragskonzept einbinden lässt und sich entsprechend dem auf die Verschaffung eines bebauten Grundstücks gerichteten Gesamtplan des Veräußerers verhält.

Das auf einer hiervon abweichenden Rechtsauffassung beruhende Urteil des FG ist aufzuheben.

2. Die Sache ist spruchreif.

Das FA ist – auf der Grundlage der unter 1. dargestellten Rechtsgrundsätze – bei der angefochtenen Steuerfestsetzung zutreffend davon ausgegangen, dass zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Generalübernehmervertrag ein objektiv sachlicher Zusammenhang besteht.

Nach den Feststellungen des FG wurde dem Kl. von der C-GmbH das streitige Grundstück (Miteigentumsanteil) einschließlich der Bebauung mit einer Doppelhaushälfte,

für welche bereits eine Baugenehmigung vorlag, zu einem Gesamtfestpreis angeboten. Der von der X-GmbH im Auftrage der C-GmbH erstellte Verkaufsprospekt enthält hierzu u. a. neben dem Gesamtkaufpreis genaue Lage-, Ansichts- und Grundrisskizzen sowie ferner eine detaillierte Baubeschreibung.

Der Kl. hat dieses einheitliche, auf die Veräußerung eines bebauten Grundstücks gerichtete Angebot der C-GmbH als solches einheitlich, nämlich durch die Reservierung des Kaufobjekts akzeptiert und durch Abschluss der nach dem Gesamtkonzept vorgesehenen Verträge (Grundstückskauf- und Bauerrichtungsvertrag) angenommen.

Die C-GmbH hat sich ferner durch ihr „Angebot“ verpflichtet, dem Kl. einen Generalunter- bzw. -übernehmer zu benennen, „der auf der Basis des beigefügten vorformulierten Generalübernehmerwerkvertrages, des Planungsvorschlages und der Baubeschreibung ein Haus zum Festpreis von 402 100,- DM inkl. MwSt. anbietet“. Mit dieser Erklärung hat die C-GmbH sichergestellt (garantiert), dass der Kl. neben dem Miteigentumsanteil an dem Grundstück (auch) ein bestimmtes Gebäude, dessen Ausführung bis ins Detail feststand, zu einem Festpreis und zu ganz bestimmten vertraglichen Konditionen (vorformulierter Bauerrichtungsvertrag) erhielt. Auch wenn der Bauerrichtungsvertrag zwischen dem Kl. und der Z-GbR abgeschlossen wurde, entspricht der Vorgang nach den gesamten Umständen im Ergebnis einem Erwerb „aus einer Hand“, nämlich von der C-GmbH. Denn diese hat nicht nur ein bebautes Grundstück angeboten und alle Vorbereitungen dafür getroffen, dass der Leistungserfolg beim Kl. eintreten konnte, sondern hatte auch dem Kl. für den Eintritt des Leistungserfolgs einzustehen. Der gesonderten Feststellung eines abgestimmten Verhaltens zwischen der C-GmbH und der Z-GbR bedarf es unter diesen Umständen nicht.

Die Aktivitäten und Interessen der C-GmbH hinsichtlich der Bebauung des Grundstücks gehen weit über eine bloße (unverbindliche) Empfehlung eines leistungsfähigen und leistungsbereiten Bauunternehmers, wie sie dem Urteilsfall in BFH/NV 1999, 75 zu Grunde lag, hinaus. Denn die C-GmbH war dem Kl. gegenüber vertraglich verpflichtet, einen Bauunternehmer zu benennen, der zu feststehenden Konditionen bereit war, das Gebäude zu errichten. Anders als in dem BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 75 trug im Streitfall das Risiko der Leistungsbereitschaft und -fähigkeit zu den feststehenden Bedingungen nicht der Kl. (Erwerber), sondern der Grundstücksverkäufer.

Ohne Bedeutung ist, dass der Kl. zunächst den Grundstückskaufvertrag und danach erst den Generalübernehmervertrag abgeschlossen hat. Entgegen der Auffassung des Kl. kommt es auch nicht darauf an, ob in dem Zeitraum zwischen dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages und dem Abschluss des Gebäudeerrichtungsvertrages für ihn tatsächlich oder rechtlich die Möglichkeit bestand, den Bauvertrag nicht mit dem vorgesehenen Vertragspartner (Z-GbR), sondern mit einem Dritten abzuschließen. Eine unumkehrbare Festlegung des Erwerbers im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages ist auch insoweit für die Annahme eines objektiv engen sachlichen Zusammenhangs nicht

erforderlich. Es kann deshalb in solchen Fällen auch keine Rolle spielen, ob ein im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages rechtlich oder tatsächlich noch nicht gebundener Erwerber tatsächlich Überlegungen anstellt, möglicherweise den Bauerrichtungsvertrag mit einem anderen als dem vorgesehenen Bauunternehmer abzuschließen, oder – ohne weitere Prüfung – den Bauerrichtungsvertrag mit dem vorgesehenen Unternehmer abschließt. Denn die in der tatsächlichen Hinnahme des vorgegebenen Bebauungs- und Vertragskonzeptes liegende Indizwirkung kann nicht durch von Angebot und Gesamtkonzept abweichende, letztendlich aber nicht verwirklichte Absichten eines Erwerbers bestätigt werden.

Das FA hat zutreffend den Gesamtaufwand des Kl. in Höhe von 885 489,- DM bestehend aus dem beurkundeten Grundstückskaufpreis (516 800,- DM) und dem – um 33 411,- DM geminderten – Generalübernehmerwerklohn (368 689,- DM) als Gegenleistung angesetzt und die Steuer nach einem Steuersatz von 3,5 v. H. auf 30 990,- DM festgesetzt. Auch die in dem beurkundeten Kaufpreis enthaltene Vergütung für die Bauplanung und die übrigen Dienstleistungen ist Teil der Gegenleistung, weil sie dazu diente, das Grundstück in den (tatsächlichen) bebauten Zustand zu versetzen (vgl. BFHE 189, 557 = BStBl II 2000, 143 = MittRhNotK 2000, 262).

10. Steuerrecht – Drei-Objekt-Grenze beim gewerblichen Grundstückshandel

(BFH, Urteil vom 14. 10. 2003 – IX R 56/99)

BGB § 903

EStG § 15 Abs. 2

Zwei Doppelhaushälften auf ungeteiltem Grundstück bilden ein Objekt i. S. der Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel.

Zum Sachverhalt:

I. Die Kl. und Revisionsbekl. (Kl.) sind zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute. Der Kl. handelte mit Tabak- und Spielwaren. Die Kl. war bei ihm angestellt. Die Kl. sind und waren Eigentümer verschiedener Grundstücke.

Im Streitfall geht es um folgende Transaktionen:

- Die Kl. besaßen in A ein selbst errichtetes Einfamilienhaus (Erwerb: 1980), das sie zunächst (von 1980 bis 1983) selbst bewohnten, dann aber vermieteten und 1988 veräußerten.
- Sie waren am selben Ort ferner Eigentümer des mit einem Doppelhaus mit je sechs Wohnungen bebauten Grundstücks. Das Doppelhaus hat eine einheitliche Fassadenfront und wird mit nur einer Heizungsanlage betrieben. Die Kl. erwarben es 1987 zu 720 000,- DM und veräußerten es im Streitjahr (1991) in einem einheitlichen Kaufvertrag an verschiedene Käufer für insgesamt 810 000,- DM. Nach der Veräußerung wurde das Grundstück auf einen im Namen und auf Kosten der Käufer von den Klägern gestellten Antrag geteilt und jedes Haus erhielt ein eigenes Grundbuchblatt.
- Die Kläger veräußerten im Streitjahr ferner ihr 1987 für 350 000,- DM erworbenes und selbst genutztes Einfamilienhaus für 450 000,- DM.

- Sie hatten überdies 1988 ein Mietwohngrundstück in B für 1,77 Mio. DM erworben. Das Grundstück ist bebaut mit einem Doppelhaus (je zwölf Mietwohnungen) mit gewerblich genutztem Anbau und einheitlicher Fassadenfront. Beide Haushälften waren selbstständig bewertet worden und wurden auf einem Grundbuchblatt geführt. Im Streitjahr veräußerten die Kl. das Mietwohngrundstück für 2,4 Mio. DM.

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kl. in Bezug auf ihren Immobilienbesitz lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dem folgte der Bekl. und Revisionskl. (das FA) nicht und vertrat die Auffassung, dass die Kl. mit der Veräußerung der beiden Mietwohngrundstücke in A und B die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels erfüllten. Dementsprechend erfasste er im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr einen Gewinn aus der Veräußerung der beiden Grundstücke in Höhe von 467 024,- DM als gewerbliche Einkünfte der Kl. Er stellte ferner den verbleibenden Verlustabzug zum 31. 12. 1991 auf 0,- DM fest und erließ einen einheitlichen Gewerbesteuermessbescheid. Die Einsprüche der Kl. blieben in Bezug auf den gewerblichen Grundstückshandel erfolglos.

Ihrer Klage gab das FG mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 1999, 1013, veröffentlichten Urteil statt. Hiergegen richtet sich die Revision des FA.

Aus den Gründen:

II. Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Kl. mit dem An- und Verkauf der Grundstücke, um die es hier geht, nicht gewerblich tätig geworden sind.

1. Nach § 15 Abs. 2 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbstständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsaffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz i. S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z. B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (BFHE 178, 86 = BStBl II 1995, 617).

a) Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat die Rechtsprechung des BFH die sog. Drei-Objekt-Grenze entwickelt. Sie besagt als Indiz, dass regelmäßig kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden (vgl. BFHE 197, 240 = BStBl II 2002, 291 = RNotZ 2002, 242, und BFHE 171, 31 = BStBl II 1993, 668).

b) „Objekt“ eines Grundstücksgeschäfts ist z. B. jedes selbstständig veräußerbare Grundstück, grundstücksgleiche Recht oder Recht nach dem WEG. Die Indizwirkung hängt in der Regel weder von der Größe und dem Wert des einzelnen Objekts noch von dessen Nutzungsart ab (BFHE 199, 245 = BStBl II 2002, 571). Deshalb können Objekte nicht nur Ein- und Zweifamilienhäuser und