

Öffentliches Recht

27. VwVfG §§ 54, 56, 59 Abs. 2 Nr. 4; BauGB §§ 131, 133; VwGO § 137 Abs. 1 Nr. 2 (*Nichtigkeit eines Vertrages wegen Verstoß gegen Koppelungsverbot nach Rückforderung erbrachter Leistungen*)

1. **Macht eine Gemeinde die Änderung eines Bebauungsplans (hier: Ausweisung eines Außenbereichsgrundstücks als Wohngebiet) in einem verwaltungsrechtlichen Vertrag davon abhängig, dass der bauwillige Eigentümer an Stelle eines nicht mehr festsetzbaren Erschließungsbeitrages an sie einen Geldbetrag für einen gemeinnützigen Zweck (hier: Unterhaltung städtischer Kinderspielflächen) leistet, so verletzt sie damit das sog. Koppelungsverbot; der Vertrag ist gemäß § 59 Abs. 2 Nr. 4 VwVfG nichtig.**
2. **Dem auf einem nichtigen verwaltungsrechtlichen Vertrag beruhenden Erstattungsanspruch eines Beteiligten steht der Grundsatz von Treu und Glauben nicht schon deshalb entgegen, weil eine Rückabwicklung der vom anderen Teil erbrachten Leistung aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht möglich ist.**

BVerwG, Urteil vom 16.5.2000 – 4 C 4/99 –

Steuerrecht

28. EigZulG § 9 Abs. 2 Satz 3, § 11 Abs. 6 Satz 3; EStG § 26 (*Eigenheimzulage bei Ehegatten*)

1. **Ehegatten können als Miteigentümer einer Wohnung gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG den Fördergrundbetrag jeweils nur entsprechend ihrem Miteigentumsanteil in Anspruch nehmen, auch wenn bei ihnen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG vorliegen.**
2. **Erwirbt ein Anspruchsberechtigter, der bereits zuvor Miteigentümer einer eigengenutzten Wohnung ist, einen weiteren Miteigentumsanteil hinzu, kann er gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG den Fördergrundbetrag nur entsprechend dem neu hinzuerworbenen Miteigentumsanteil in Anspruch nehmen.**

BFH, Urteil vom 6.4.2000 – IX R 90/97 –

Zum Sachverhalt:

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war zusammen mit seiner Mutter Eigentümer in fortgesetzter Gütergemeinschaft des Hausgrundstücks B 7 in H. Mit notariellem Vertrag vom 18.7.1996 wurde die Gütergemeinschaft auseinander gesetzt, indem das Grundstück zu $\frac{3}{4}$ auf den Kläger und zu $\frac{1}{4}$ auf die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) übertragen wurde. Der Übernahmepreis wurde auf 200 000 DM festgesetzt. Unter Anrechnung des auf den Kläger entfallenden hälftigen Anteils wurde eine Herauszahlung an die Mutter des Klägers in Höhe von 100 000 DM bestimmt.

Am 1.8.1996 stellten die Kläger beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt – FA –) einen Antrag auf Eigenheimzulage. Das FA setzte daraufhin am 23.8.1996 die Eigenheimzulage auf 4 250 DM jährlich fest. Dieser Betrag setzte sich aus dem zur Hälfte gewährten Fördergrundbetrag in Höhe von 1 250 DM und einer Kinderzulage von 3 000 DM zusammen.

Mit ihrem Einspruch wandten sich die Kläger gegen die hälftige Kürzung des Fördergrundbetrages. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück, da die Kläger das bereits zur Hälfte im Eigentum des Klägers stehende Grundstück nur zu $\frac{1}{2}$ erworben hätten. Gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG) könne der

Fördergrundbetrag nur entsprechend diesem Miteigentumsanteil in Anspruch genommen werden.

Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen erhobenen Klage statt und verpflichtete das FA, die Eigenheimzulage unter Berücksichtigung des vollen Fördergrundbetrages festzusetzen (Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 1998, 177).

Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung von § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG. Die Wertung des FG, dass im Fall des Hinzuerwerbs von Miteigentumsanteilen an einer Wohnung zu Alleineigentum § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG keine Anwendung finde, berücksichtige weder Sinn und Zweck der Regelung noch Systematik und Entstehungsgeschichte des EigZulG. Darüber hinaus sei zu klären, ob Miteigentum von zusammen veranlagten Ehegatten im Rahmen des § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG zusammen zu betrachten und insoweit nur von einem Anspruchsberechtigten auszugehen sei.

Die Revision hatte Erfolg.

Aus den Gründen:

1. Gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG kann ein Anspruchsberechtigter den Fördergrundbetrag nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil in Anspruch nehmen, wenn mehrere Anspruchsberechtigte Eigentümer einer Wohnung sind. Diese Kürzungsregelung gilt grundsätzlich auch für Ehegatten, die die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung gemäß § 26 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllen. § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen ein Miteigentümer einen weiteren Miteigentumsanteil an einer eigengenutzten Wohnung hinzuerwirbt. Der Fördergrundbetrag kann in diesen Fällen nur in Höhe des neu hinzuerworbenen Miteigentumsanteils in Anspruch genommen werden.

a) Ehegatten können gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG den Fördergrundbetrag nur entsprechend ihrem jeweiligen Miteigentumsanteil an einer Wohnung in Anspruch nehmen, auch wenn bei ihnen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG vorliegen. Die Ehegatten sind nach dem EigZulG nicht als ein Anspruchsberechtigter zu behandeln.

Gemäß § 1 EigZulG haben unbeschränkt Steuerpflichtige i. S. des EStG Anspruch auf Eigenheimzulage nach der Maßgabe der folgenden Vorschriften des EigZulG. Anspruchsberechtigt ist danach die jeweils einzelne natürliche Person. Bei Ehegatten, die gemeinsam eine Wohnung herstellen oder anschaffen, ist jeder Ehegatte selbständig anspruchsberechtigt i. S. des § 1 EigZulG. Sind die Ehegatten Miteigentümer einer Wohnung, kann jeder von ihnen gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG den Fördergrundbetrag nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil in Anspruch nehmen (*Wacker*, Eigenheimzulagengesetz, 2. Aufl., § 9 Rdnr. 51; *Wilde*, Eigenheimzulagengesetz § 9 Rdnr. 29 f.; a. A. *Boeker* in *Lademann*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 9 EigZulG Anm. 21, m. w. N.).

Das EigZulG enthält keine § 26b EStG vergleichbare Regelung, die anordnet, dass Ehegatten gemeinsam als ein Anspruchsberechtigter zu behandeln seien. Es fehlt auch eine Verweisung auf § 26b EStG, die eine entsprechende Anwendung dieser Vorschrift im EigZulG ermöglichen würde. Hätte der Gesetzgeber eine eigenständige Anspruchsberechtigung zusammen veranlagter Ehegatten regeln wollen, müsste dies im EigZulG durch eine entsprechende ausdrückliche Anweisung zum Ausdruck kommen.

Aus den verschiedenen Regelungen für Ehegatten in §§ 5, 6, 11 und 13 EigZulG lässt sich ebenfalls nicht entnehmen, dass Ehegatten wie ein Anspruchsberechtigter zu behandeln sind. Es handelt sich vielmehr um Sonderregelungen, die für die

Einkunftsgrenze, die Objektbeschränkung, die Festsetzung und die Auszahlung der Eigenheimzulage den Besonderheiten bei Ehegatten Rechnung tragen. § 5 EigZulG knüpft an den Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG an, der für nach § 26b EStG zusammen veranlagte Ehegatten gemeinsam festgestellt wird. § 6 Abs. 2 Satz 2 EigZulG regelt ausschließlich die Frage der Objektbeschränkung, bildet jedoch keine Rechtsgrundlage für eine eigenständige Anspruchsberechtigung von Ehegatten (a.A. *Boeker*, a.a.O.). Zwar gelten die jeweiligen Miteigentumsanteile von Eheleuten an einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 EigZulG nicht als selbstständige Objekte. Aber bereits für die Eigenheimförderung des § 10e EStG hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass auch im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten für jeden Miteigentumsanteil selbständig zu prüfen sei, ob die Voraussetzungen der Eigenheimförderung vorliegen (BFH-Entscheidung vom 15.11.1995 X R 59/95, BStBl II 1996, 356). Auch aus § 11 Abs. 6 Satz 3 und § 13 Satz 3 EigZulG lässt sich keine eigenständige Anspruchsberechtigung zusammen veranlagter Ehegatten ableiten. Die besonderen Regelungen über die Festsetzung und Auszahlung der Eigenheimzulage an Ehegatten setzen vielmehr voraus, dass nach der Systematik des EigZulG jeder Ehegatte einen eigenen, auch eigenständig zu prüfenden Anspruch auf Eigenheimzulage hat.

b) Erwirbt ein Anspruchsberechtigter, der bereits zuvor Miteigentümer einer eigengenutzten Wohnung ist, einen weiteren Miteigentumsanteil hinzu, kann er gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG den Fördergrundbetrag nur entsprechend dem neu hinzuerworbenen Miteigentumsanteil in Anspruch nehmen.

Aus dem Wortlaut des § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG ergibt sich nicht eindeutig, in welchem Umfang ein Anspruchsberechtigter den Fördergrundbetrag in Anspruch nehmen kann, wenn er zu vorhandenem Miteigentum einen weiteren Miteigentumsanteil erwirbt. Zwar ermöglicht die Regelung auch eine Auslegung, dass der Fördergrundbetrag entsprechend dem nach dem Erwerb vorhandenen gesamten Miteigentumsanteil gewährt wird. Der Systematik und dem Zweck des EigZulG entspricht es jedoch, den Fördergrundbetrag nur entsprechend dem jeweils neu hinzuerworbenen Miteigentumsanteil zu gewähren. In den Fällen des Hinzuerwerbs eines Miteigentumsanteils zu einem vorhandenen Eigentumsanteil bleibt die getrennte Anspruchsberechtigung für den jeweiligen Miteigentumsanteil auch dann bestehen, wenn die selbstständigen Zulagenobjekte zivilrechtlich durch Anteilsvereinigung untergehen (zum Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen zu Alleineigentum: *Wacker*, a.a.O., Rdnr. 81).

Das EigZulG geht davon aus, dass die Eigenheimzulage – ebenso wie die Steuerbegünstigung gemäß § 10e EStG – generell nur wohnungsbezogen gewährt wird (*Hausen/Kohlrust-Schulz*, Die Eigenheimzulage, 2. Aufl., S. 142 Rdnr. 410; *Kohlrust-Schulz*, Deutsches-Steuerrecht – DStR – 1998, 477, 478; *Fischer-Tobies*, Die Information über Steuer und Wirtschaft – Inf – 1997, 449, 451; *Bartsch*, Betrieb und Wirtschaft – BuW –, 1998, 129). Begünstigt ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 EigZulG die Herstellung oder Anschaffung einer Wohnung in einem im Inland belegenen eigenen Haus und einer im Inland belegenen eigenen Eigentumswohnung. In den Fällen des Miteigentums an einer Wohnung ist jeder Miteigentümer zur anteiligen Inanspruchnahme der Eigenheimzulage berechtigt. Jeder Erwerbsvorgang ist in Miteigentumsfällen bezogen auf den Miteigentumsanteil eigenständig zu werten, mit der Folge eines jeweils eigenständigen Förderzeitraums, einer nur quotalen Zulagengewährung und des grundsätzlich vollen

Objektverbrauchs (*Wacker*, a.a.O., § 2 Rdnr. 70). Dementsprechend regelt § 6 Abs. 2 EigZulG, dass für den Objektverbrauch der Anteil an einer Wohnung einer Wohnung gleichsteht, während § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG sicherstellt, dass der Fördergrundbetrag nur anteilig in Anspruch genommen werden kann. Der enge Zusammenhang zwischen diesen beiden Regelungen wird durch die gleichartige Formulierung der Tatbestandsvoraussetzungen verdeutlicht.

Auch der Zweck des § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG spricht für eine anteilige Gewährung des Fördergrundbetrages bei dem Erwerb eines Miteigentumsanteils zu vorhandenem Miteigentum. Diese Regelung soll sicherstellen, dass bei einer Mehrheit von Miteigentumsanteilen die Eigenheimzulage für jeden Anteilsberechtigten nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil gewährt wird. Dadurch soll eine Vervielfältigung des Fördergrundbetrages entsprechend der Anzahl der Anteile verhindert werden. Der Fördergrundbetrag soll wohnungsbezogen nur einmal in voller Höhe gewährt werden. Diesem Zweck entspricht es, jeden Miteigentumsanteil auch für den Fördergrundbetrag eigenständig zu bewerten. Zu Recht weist das BMF darauf hin, dass die Auffassung des FG in vielen Fällen des sukzessiven Erwerbs von Miteigentumsanteilen zu wenig einsichtigen Ergebnissen führt, die auch durch die Kappungsgrenze des § 9 Abs. 6 EigZulG nicht korrigiert werden können (vgl. die Beispiele bei *Stephan*, Der Betrieb – DB – 1996, 2458).

Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, ein Systembruch liege vor, weil die Kürzung dazu führen kann, dass die gewährte Eigenheimzulage unter dem bei der Anschaffung von Genossenschaftsanteilen nach § 17 EigZulG festgelegten Förderbetrag liegt. Die Eigenheimzulage bei Anschaffung von Genossenschaftsanteilen stellt einen eigenständigen Subventionstatbestand dar, der dem Regelungssystem des EigZulG fremd ist (*Wacker*, a.a.O., § 17 Rdnr. 2; *Hausen/Kohlrust-Schulz*, a.a.O., Rdnr. 532; *Wilde*, a.a.O., § 17 Rdnr. 3). Eine systemwidrige Vorschrift kann jedoch nicht als Maßstab für die Systemgerechtigkeit einer anderen Regelung herangezogen werden.

Das Ergebnis wird durch die Entstehungsgeschichte des § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG bestätigt. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass die bisherigen Rechtsgrundsätze für Miteigentumsanteile unverändert übernommen werden sollten. In der Begründung zu § 9 EigZulG heißt es: „Miteigentümer einer Wohnung können entsprechend der zu § 10e EStG geltenden Rechtslage den Fördergrundbetrag im Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile in Anspruch nehmen“ (BRDrucks 498/95, S. 35). Zu § 10e EStG hat der BFH entschieden, dass Miteigentumsanteile für die Steuerbegünstigung auch dann selbstständige Objekte bleiben, wenn sie zivilrechtlich durch Anteilsvereinigung untergehen (BFH-Urteil vom 10.7.1996, X R 72/93, BStBl II 1998, 111). Danach käme eine Steuerbegünstigung auch nur in Höhe der neu hinzuerworbenen Miteigentumsanteile in Betracht.

2. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen. Das FA hat den Klägern zu Recht den Fördergrundbetrag nur entsprechend den neu hinzuerworbenen Miteigentumsanteilen gewährt.

Die Kläger haben jeweils nur $\frac{1}{4}$ Miteigentumsanteil an dem Grundstück in H. neu hinzuerworben. Bei der Auseinandersetzung der fortgesetzten Gütergemeinschaft des Klägers und seiner Mutter sind auf den Kläger $\frac{3}{4}$ und auf die Klägerin $\frac{1}{4}$ des Grundstücks übertragen worden. Da der Kläger bereits zuvor an der Gütergemeinschaft beteiligt war, hat er lediglich

1/4 Miteigentumsanteil neu hinzuerworben; zur Hälfte stand das Hausgrundstück bereits vor Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft im Eigentum des Klägers.

Gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG können die Kläger den Fördergrundbetrag nur entsprechend diesen neu hinzuerworbenen Miteigentumsanteilen in Anspruch nehmen. Sie haben nach § 9 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 9 Abs. 2 Satz 2 EigZulG Anspruch auf jeweils ein Viertel des Fördergrundbetrages von 2 500 DM. Da die Kläger Ehegatten sind, hat das FA zu Recht die Eigenheimzulage gemäß § 11 Abs. 6 Satz 3 EigZulG gemeinsam auf die Hälfte des Fördergrundbetrages festgesetzt.

Anmerkung der Schriftleitung:

Vgl. auch den Beitrag von *Wälzholz*, MittBayNot 2000, 206.

29. EStG § 15 Abs. 2 (*Gewerblicher Grundstückshandel bei Mehrfamilienhaus*)

1. **Objekt im Sinne der von der Rechtsprechung entwickelten sog. Drei-Objekt-Grenze zur Abgrenzung einer privaten Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel kann auch ein Mehrfamilienhaus sein (Anschluss an BFH-Urteil vom 18.5.1999 I R 118/97, BStBl II 2000, 28 [= MittBayNot 1999, 589]; gegen Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 20.12.1990 IV B 2 – S 2240-61/90, BStBl I 1990, 884 [= MittBayNot 1991, 182], und BMF-Schreiben vom 21.1.2000 IV C 2 – S 2240 – 2/00, BStBl I 2000, 133 [= MittBayNot 2000, 152]).**
2. **War das verkaufte Grundstück im Wege der Erbfolge auf den Veräußerer übergegangen, ist hinsichtlich der Frage des sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung und Veräußerung die Besitzdauer des Erblassers grundsätzlich nicht wie eine eigene Besitzzeit des Veräußerers zu werten (gegen Tz. 2 des BMF-Schreibens in BStBl I 1990, 884).**

BFH, Urteil vom 15.3.2000 – X R 130/97 –

Zum Sachverhalt:

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) hatte von ihrer am 1.4.1989 verstorbenen Mutter den hälftigen Anteil an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) geerbt, zu deren Gesamthandsvermögen fünf in der M-Straße in B belegene Eigentumswohnungen gehörten. Diesen Anteil veräußerte sie am 1. 12.1989 zum Kaufpreis von 380 000 DM. Die Mutter hatte den Gesellschaftsanteil am 22.9.1988 zum Preis von 223 000 DM angeschafft.

Die Brüder der Klägerin haben die Erbschaft nach ihrer Mutter ausgeschlagen. Hierzu hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) und vor dem Senat unwidersprochen vorgetragen: Nach Eintritt des Erbfalls habe sie die Angelegenheiten ihrer vier Brüder regeln müssen. Diese hätten in schlechten wirtschaftlichen Verhältnissen gelebt; sie seien ehemalige Sonderschüler und hätten teilweise keinen festen Wohnsitz. Die Brüder hätten auf Vorschlag des Nachlassgerichts das Erbe zu ihren, der Klägerin, Gunsten ausgeschlagen. Dadurch habe sie die Möglichkeit gehabt, die Anteile an den Wohnungen in der M-Straße zu veräußern. Sie habe dann ihren Brüdern „deren Anteile am Verkaufserlös“ ausbezahlt und zahle ihnen noch auf ihr Erbe Raten, da diese nicht nüt Geld umgehen könnten. Hierzu hat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt – FA –) erklärt, der festgestellte Gewinn aus Gewerbebetrieb könne gemindert werden, „wenn die Klägerin die an ihre Brüder gezahlten Beträge nachweist“.

Außerdem erwarb und veräußerte die Klägerin folgende Objekte:

| | | Ankauf | Verkauf |
|---------------------------------------|------|------------|------------|
| Eigentumswohnung | H 65 | 12.3.1987 | 29.9.1989 |
| | in K | 45 000DM | 117 000DM |
| | F 15 | 30.11.1989 | 18.7.1990 |
| | in M | 83 000 DM | 95 000 DM |
| Mietwohngrundstück (Mehrfamilienhaus) | W 4 | 1.7.1990 | 14.8.1992 |
| | in S | 300 000 DM | 460 000 DM |

Das FA vertrat die Auffassung, mit den vier Verkäufen innerhalb von fünf Jahren habe die Klägerin einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben, und erließ für die Streitjahre 1989, 1990 und 1992 Gewinnfeststellungsbescheide. Die hiergegen eingelegten Einsprüche hatten nur hinsichtlich der Höhe der festgestellten Gewinne teilweise Erfolg.

Das FG hat der Klage stattgegeben.

Die vom FA eingelegte Revision blieb ohne Erfolg.

Aus den Gründen:

1. Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die Klägerin mit der Anschaffung und Veräußerung der hier fraglichen Grundstücke keinen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat. Die Klägerin hat weniger als vier Objekte angeschafft und verkauft. Das Mehrfamilienhaus in S ist ein Objekt i.S. der Drei-Objekt-Grenze (unten 3.). Hinsichtlich des von der Mutter ererbten Anteils an der grundstücksbesitzenden GbR (M-Straße) sind der Klägerin die Anschaffung durch ihre Mutter sowie deren Vorbesitz für eine Beurteilung am Maßstab des § 15 EStG nicht zuzurechnen (unten 4.). Die Klägerin hat die Anteile ihrer Brüder nicht zur Veräußerung für eigene Rechnung erworben (unten 5.).

2. Hinsichtlich der Besteuerung von Grundstücksgeschäften als gewerblicher Grundstückshandel geht der Senat von den folgenden Grundsätzen aus:

a) Nach § 15 Abs. 2 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Tätigkeit anzusehen ist. Außerdem darf es sich nicht um private Vermögensverwaltung handeln (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.6.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, 751). Die Absicht, gewerbliche Gewinne zu erzielen, muss durch eine Tätigkeit verfolgt werden, die nach allgemeiner Auffassung als unternehmerisch gewertet wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.1.1972 GrS 10/70, BStBl II 1972, 700, unter II. 2.). Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und der nicht steuerbaren Sphäre ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung abzustellen. In Zweifelsfällen ist maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3.7.1995 GrS 1/93, BStBl II 1995, 617, unter C. I.). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt (Beschluss in BStBl II 1995, 617, unter C. I.).