

Gewerblicher Grundstückshandel: Drei-Objekt-Grenze , Objektbegriff, wirtschaftliche Einheit

Leitsätze

Bei der Anwendung der Grundsätze über die sog. Drei-Objekt-Grenze sind aneinander grenzende, rechtlich selbständige Mehrfamilienhausgrundstücke grundsätzlich jeweils gesonderte wirtschaftliche Einheiten (vgl. § 2 Abs. 1 BewG), die auch durch eine Vereinigung/Zuschreibung nach § 890 BGB, §§ 3 ff. GBO nicht zu einem einzigen Objekt ("Häuserzeile") werden können.

Tatbestand

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hat seinen Wohnsitz in F/Schweiz. Seit 1972 war er geschäftsführender Gesellschafter der W-GmbH, deren Anteile er seit 1986 alleine hält. Unternehmensgegenstand der W-GmbH war der An- und Verkauf sowie die Verwaltung von bebauten und unbebauten Grundstücken. Im Jahr 1989 veräußerte die W-GmbH das letzte im Vorratsvermögen befindliche Grundstück. Seit 1990 ist die W-GmbH ausschließlich als Hausverwaltungsgesellschaft tätig.

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Kläger im Zeitraum von 1986 bis 1989 die folgenden Grundstücksgeschäfte getätigt hatte:

1. Mit Kaufvertrag vom 24. Oktober 1986 erwarb der Kläger insgesamt 264 Wohneinheiten. Der Gesamtkaufpreis belief sich auf 15,2 Mio. DM, davon entfielen auf den Erwerb der nachstehend unter a) genannten Grundstücke 4,2 Mio. DM. Im Einzelnen ging es um folgende Grundstücke:

- a) M-Str. 50, 52, 54, 56 und 58, je Haus mit 8 Wohneinheiten (= insgesamt 40 Wohneinheiten);
- b) M-Str. 49, 51, 53, 55, 57, 59, 61, 63, 65 und 67, je Haus 8 Wohneinheiten (= insgesamt 80 Wohneinheiten);
- c) A-Str. 1, 3, 5, 7, 9 und 11, je Haus mit 8 Wohneinheiten (= insgesamt 48 Wohneinheiten);
- d) H-Str. 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22 und 24, je Haus mit 8 Wohneinheiten (= insgesamt 96 Wohneinheiten).

2. Mit Vertrag vom 4. Oktober 1988 (Objekt S-Straße) erwarb der Kläger 7 gewerbliche Einheiten und 90 Wohneinheiten. Der Gesamtkaufpreis belief sich auf 7,53 Mio. DM. Erworben wurden die folgenden Grundstücke:

- a) S-Str. 71, Haus mit 41 Wohneinheiten;
- b) S-Str. 71a, 2 gewerblich genutzte und 2 Wohneinheiten;
- c) S-Str. 71b, 1 gewerblich genutzte Einheit und
- d) S-Str. 73, Haus mit 4 gewerblich genutzten und 47 Wohneinheiten.

3. Der mit Vertrag vom 24. Oktober 1989 (Objekt W-Str.) erworbene Grundbesitz umfasste 6 gewerbliche Einheiten und 82 Wohneinheiten. Der Kaufpreis betrug insgesamt 11,85 Mio. DM.

In den Jahren 1989 bis 1992 tätigte der Kläger die folgenden Grundstücksgeschäfte:

4. Mit Vertrag vom 24. Oktober 1989 veräußerte er aus dem Komplex zu 1. a (M-Str. 50, 52, 54, 56 und 58) insgesamt 40 Wohneinheiten zum Preis von 4,9 Mio. DM (anteiliger Kaufpreis: 4,2 Mio. DM). Darauf wurden Zahlungen in Höhe von 4,4 Mio. DM und weiteren 59 170 DM erbracht. Die Restzahlung wurde wegen Zahlungsunfähigkeit des Erwerbers uneinbringlich.

5. Mit Vertrag vom 22. Februar 1991 veräußerte er die Grundstücke S-Str. 71, 71a, 71b und 73 mit 4 gewerblich genutzten und 47 Wohneinheiten (vorstehend Kauf unter Nr. 2 a bis 2 d). Der Verkaufspreis betrug 12 Mio. DM.

6. Mit Vertrag vom 3. August 1992 veräußerte er die Grundstücke W-Str. 21, 23, 25, 27, 29 und 31 mit 6 gewerblichen und 47 Wohneinheiten (vorstehend Kauf unter Nr. 3). Der Verkaufspreis betrug 17,5 Mio. DM.

Nach Auffassung des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) hat der Kläger mit den vorstehend genannten Käufen und Verkäufen den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschritten; deshalb sei ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen. Demzufolge ergingen geänderte und erstmalige Steuerbescheide. Die hiergegen eingelegten Einsprüche blieben im Wesentlichen ohne Erfolg.

Gegen die Bescheide betreffend die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustabzüge zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1990 bis 31. Dezember 1994, die Bescheide betreffend die einheitlichen Gewerbesteuerermessbeträge für 1991 und 1992 sowie die Bescheide betreffend die gesonderte Feststellung der vortragsfähigen Gewerbeverluste auf den 31. Dezember 1990 und 31. Dezember 1991 erhob der Kläger Klage, die das Finanzgericht (FG) als unbegründet abgewiesen hat. Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1302.

Mit der Revision rügt der Kläger Verfahrensfehler und die Verletzung materiellen Rechts.

Er beantragt,

das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 12. Dezember 2002 14 K 153/01 aufzuheben und die angefochtenen Bescheide betreffend die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustabzüge zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1990 bis 31. Dezember 1994, betreffend die einheitlichen Gewerbesteuerermessbeträge für 1991 und 1992 sowie betreffend die gesonderte Feststellung der vortragsfähigen Gewerbeverluste auf den 31. Dezember 1990 und 31. Dezember 1991 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 21. Mai 2001 unter Berücksichtigung dessen abzuändern, dass es sich bei den Einkünften aus den streitigen Grundstücken um solche aus Vermietung und Verpachtung handelt und ein gewerblicher Grundstückshandel nicht vorliegt.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Verfahrensfehlerfrei (unten 5.) und im materiell-rechtlichen Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass der Kläger durch den Ankauf und die Veräußerung von "jeweils mehreren Mehrfamilienhäusern und Häusern mit Wohn- und gewerblicher Nutzung innerhalb von drei Jahren" einen gewerblichen Grundstückshandel unterhalten hat.

1. Einschlägig sind im Streitfall die folgenden Rechtsgrundlagen.

a) Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn sie weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal muss hinzukommen, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (ausführlich Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C. III. 3. b aa; seither ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 31. Juli 1990 I R 173/83, BFHE 162, 236, BStBl II 1991, 66, unter II. B. 1., 7. a). Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und der nicht steuerbaren Sphäre sowie anderen Einkunftsarten andererseits ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abzustellen. In Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie gewerblich sein, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (BFH-Beschlüsse vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C. I.; vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. II.; Senatsurteil vom 30. Juli 2003 X R 7/99, BFHE 204, 419, BStBl II 2004, 408, jeweils m.w.N.).

Die in diesem Zusammenhang von der Rechtsprechung entwickelten Beweisanzeichen dienen dem Zweck, eine die Gleichheit der Rechtsanwendung gewährleistende Zuordnung zum "Bild des Gewerbebetriebs" bzw. zum Gegendypus der privaten Vermögensverwaltung zu ermöglichen (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C. II. 2.; Senatsurteil vom 25. Juli 2001 X R 55/97, BFHE 195, 402, BStBl II 2001, 809, unter II. 2. a). Es entspricht langjähriger und gefestigter Rechtsprechungsstradition, das "Bild des Gewerbebetriebs" durch Orientierung an unmittelbar der Lebenswirklichkeit entlehnten Berufsbildern zu konturieren. Zu diesen gehören die --selbständig und nachhaltig ausgeübten-- Tätigkeiten der Produzenten, der Dienstleister und --bezogen auf den Streitfall-- der Händler (vgl. BFH-Urteile vom 15. Dezember 1999 I R 16/99, BFHE 191, 45, BStBl II 2000, 404; vom 16. Mai 2002 IV R 94/99, BFHE 199, 261, BStBl II 2002, 565). Dies ermöglicht es, unter Wahrung der aus

Gründen der Rechtsstaatlichkeit zu gewährleistenden Tatbestandsbestimmtheit der Entwicklung der Verhältnisse und den damit einhergehenden Veränderungen der jeweils einschlägigen Berufsbilder einerseits und der Anschauung über die Vermögensverwaltung andererseits Rechnung zu tragen (vgl. Senatsurteil vom 9. April 2003 X R 21/00, BFHE 201, 525, BStBl II 2003, 520, unter Bezugnahme auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 20. Mai 1996 1 BvR 21/96, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1996, 2644). Unternehmerisch ist --bezogen auf den Streitfall-- ein händlertypisches Verhalten (vgl. Senatsurteil vom 22. Januar 2003 X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464).

b) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Die Tätigkeit muss die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllen und darf sich nach den Umständen des Einzelfalls nicht als private Vermögensverwaltung darstellen.

2. Der Kläger hat selbständig und mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen Verkehr teilgenommen.

"Nachhaltig" i.S. des § 15 Abs. 2 EStG ist eine Tätigkeit, die von der Absicht getragen wird, sie zu wiederholen; bei einer Mehrzahl von Handlungen ist die Nachhaltigkeit zu bejahen (vgl. BFH-Urteile vom 7. Dezember 1995 IV R 112/92, BFHE 180, 42, BStBl II 1996, 367; vom 7. März 1996 IV R 2/92, BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369, unter I. 3. b). Der Kläger ist wiederholt tätig geworden, weil er jedenfalls mehr als drei Objekte in drei verschiedenen Kaufverträgen veräußert hat.

"Nachhaltigkeit" liegt vor bei einem wiederholten Tätigwerden. Es kann dahingestellt bleiben, ob ein "nachhaltiges" Tätigwerden und damit die Gewerblichkeit zwingend zu verneinen ist, wenn --einmalig-- mehrere Parzellen in einem einzigen Vertrag veräußert werden, ohne dass eine Wiederholungsabsicht feststellbar wäre (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, m.w.N. der Rechtsprechung). Dieses Tatbestandsmerkmal wurde verneint bei der Veräußerung von mehreren Eigentumswohnungen durch lediglich einen Vertrag (BFH-Urteil vom 30. Juni 1993 XI R 38, 39/91, BFH/NV 1994, 20), es sei denn, der Veräußerer hat sich zuvor erfolglos um Einzelverkäufe bemüht (vgl. BFH-Urteile vom 12. Juli 1991 III R 47/88, BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143; vom 27. November 2002 X R 53/01, BFH/NV 2003, 1291; in BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294 - "Nachhaltigkeit" bei nur einem Verkaufsgeschäft). Nachhaltigkeit wurde hingegen bejaht, wenn mehrere Grundstückspartellen (BFH-Urteil vom 29. August 1973 I R 214/71, BFHE 110, 348, BStBl II 1974, 6) oder Miteigentumsanteile (BFH-Urteil vom 8. Juli 1982 IV R 20/78, BFHE 136, 252, BStBl II 1982, 700) in verschiedenen Verträgen verkauft werden, sowie bei der Veräußerung von zwei Objekten in zwei verschiedenen Kaufverträgen (Senatsurteil vom 18. September 2002 X R 108/96, BFH/NV 2003, 455). Steht fest, dass die mehr als drei Objekte in dem von der Rechtsprechung vorausgesetzten zeitlichen Zusammenhang angeschafft und veräußert worden sind, ist Gewerblichkeit ungeachtet dessen zu bejahen, dass weniger als vier Verkaufsakte getätigt worden sind. Denn auch dann liegt ein auf Wiederholung angelegter Veräußerungsentschluss vor (BFH-Urteil in BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294). In diesem Zusammenhang ist unerheblich, ob mehr als drei Verträge abgeschlossen worden sind.

Der Annahme der Nachhaltigkeit steht die Drei-Objekt-Grenze nicht entgegen. Sie stellt in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit keine Mindestgrenze dar (BFH-Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. III. 5.; BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 1291; in BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294).

3. Die Betätigung des Klägers am Grundstücksmarkt geht über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinaus.

a) Nach der Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (BFH-Beschlüsse in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617; in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. III. 1.).

b) Ob eine Tätigkeit noch der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, lässt sich nicht für alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilen. Vielmehr sind die jeweiligen artspezifischen Besonderheiten zu beachten. Ein gewerblicher Handel mit Grundstücken ist in der Regel dann anzunehmen, wenn der Veräußerer eine Anzahl bestimmter Grundstücke zuvor gekauft oder bebaut hat und sie in engem zeitlichen Zusammenhang hiermit veräußert.

c) Hierzu hat die Rechtsprechung die folgenden Grundsätze entwickelt. Die Zahl der Objekte und der zeitliche Abstand der maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung, Verkauf) hat für die Beurteilung, ob eine

gewerbliche Betätigung gegeben ist oder nicht, eine indizielle Bedeutung. Hat der Veräußerer mehr als drei Objekte gekauft oder errichtet und sie in engem zeitlichen Zusammenhang --in der Regel fünf Jahre-- zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf veräußert, so lässt dies mangels eindeutiger gegenteiliger objektiver Anhaltspunkte grundsätzlich den Schluss zu, dass bereits im Zeitpunkt des Ankaufs oder der Errichtung eine zumindest bedingte Wiederverkaufsabsicht bestanden hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. April 1996 VIII R 27/94, BFH/NV 1997, 170, unter 1. b bb, m.w.N.), auch wenn die eigentliche Absicht auf eine anderweitige Nutzung als durch Verkauf gerichtet war. Die äußeren Umstände lassen den Schluss zu, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (BFH-Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. III. 2.). Auf diese Indizien kommt es dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen --ganz besonderen-- Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt (BFH-Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. III. 5.).

d) Zutreffend hat das FG entschieden, eine Mehrzahl von Mehrfamilienhäusern sei grundsätzlich nicht "ein Objekt" im Sinne der Objektzählung. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich um ganze Häuserzeilen bzw. Straßenabschnitte handelt. Insoweit kommt es weder auf die tatsächliche noch --wie vom Kläger beansprucht-- auf eine rechtlich möglich andere grundbuchtechnische Behandlung an.

aa) "Objekt" im Sinne der Rechtsprechungsgrundsätze zum gewerblichen Grundstückshandel ist grundsätzlich jedes selbständig veräußerbare und nutzbare Immobilienobjekt (Grundstück, grundstücksgleiches Recht oder Recht nach dem Wohnungseigentumsgesetz --WEG--), und zwar unabhängig von seiner Größe, seinem Wert und anderen Umständen (BFH-Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. III. 2. letzter Absatz; zuletzt BFH-Urteil vom 16. Mai 2002 III R 9/98, BFHE 199, 245, BStBl II 2002, 571). "Objekte" können auch Mehrfamilienhäuser und Gewerbebauten sein (BFH-Urteile vom 18. Mai 1999 I R 118/97, BFHE 188, 561, BStBl II 2000, 28; vom 15. März 2000 X R 130/97, BFHE 191, 360, BStBl II 2001, 530; vom 14. Oktober 2003 IX R 56/99, BFHE 204, 93, BStBl II 2004, 227 - zwei Doppelhaushälften auf ungeteiltem Grundstück; BFH-Beschluss vom 9. April 2003 IX B 194/02, BFH/NV 2003, 1052; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 26. März 2004, BStBl I 2004, 434, unter II. 1. a.). Hierbei folgt nach ständiger Rechtsprechung die selbständige Veräußerbarkeit grundsätzlich der sachenrechtlichen Qualifizierung.

bb) Indes ergeben sich Ausnahmen hiervon unter dem rechtlichen Aspekt der wirtschaftlichen Einheit (§§ 2, 93 des Bewertungsgesetzes --BewG--). Der BFH orientiert die Objektzählung nicht ausschließlich am Grundstücksbegriff des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB-- (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 1998 III R 61/97, BFHE 187, 526, BStBl II 1999, 390, m.w.N. der Rechtsprechung). Hiernach können sachenrechtlich selbständige Grundstücke in ihrer Zusammenfassung als eine wirtschaftliche Einheit ein einziges Objekt sein. Die Fiktion des § 93 Abs. 1 Satz 1 BewG --Wohnungs- bzw. Teileigentum als wirtschaftliche Einheit-- schließt die vor allem auf die Verkehrsanschauung abhebende allgemeine Abgrenzungsregel des § 2 Abs. 1 BewG nicht aus.

cc) Der Rechtsbegriff "wirtschaftliche Einheit" (§ 2 BewG) wurde als Typusbegriff in das Bewertungsrecht eingeführt, um den Bewertungsgegenstand abzugrenzen. Ihm wird von der Rechtsprechung zum sog. gewerblichen Grundstückshandel Bedeutung beigemessen für die Frage, was "Objekt der Handels" ist. Die nach § 15 Abs. 2 EStG gebotene Quantifizierung des händlertypischen --kurzfristigen und häufigen-- Umschlages hebt darauf ab, was nach der Verkehrsauffassung "typischerweise" Gegenstand des Handelsverkehrs ist. Diese Sichtweise rechtfertigt es einerseits, jeweils unter bestimmten Voraussetzungen Eigentumswohnungen zu einer Einheit zu verklammern (hierzu nachfolgend) und Garagengrundstücke nicht als selbständige Objekte zu zählen (vgl. zu Letzterem Senatsentscheidungen vom 29. Oktober 1997 X R 183/96, BFHE 184, 355, BStBl II 1998, 332; vom 18. September 2002 X R 183/96, BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238). Andererseits setzt die Verkehrsanschauung der Möglichkeit Grenzen, durch grundbuchtechnische Maßnahmen auf der Grundlage der §§ 3 ff. der Grundbuchordnung (GBO) --etwa durch die vom Kläger als denkbar erörterte Zusammenlegung von Grundstücken mit aufstehenden Mehrfamilienhäusern-- die Objektzählung zu beeinflussen. Dies folgt nicht aus einer förmlichen Bindung der Grundsätze zu § 15 Abs. 2 EStG an das BewG, sondern aus einer übereinstimmenden Verweisung auf die als einheitlich anzusehende Verkehrsauffassung. Dies ist gerechtfertigt im Hinblick auf die Funktion der sog. "Drei-Objekt-Grenze", mit der diejenigen Aktivitäten des Steuerpflichtigen konkretisiert werden, welche die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschreiten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369).

dd) Was eine wirtschaftliche Einheit ist, bestimmt sich gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 BewG nach der Verkehrsauffassung, mithin vornehmlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Dabei sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 1 Satz 4 BewG; BFH-Urteil vom 3. März 1993 II R 32/89, BFH/NV 1993, 584). Hiernach maßgebende subjektive Merkmale müssen zurücktreten, wenn sie mit objektiven Merkmalen in Widerspruch stehen (BFH-Urteil vom 1. August 1990 II R 46/88, BFHE 161, 172, BStBl II 1990, 1016, m.w.N.). Mehrere sachenrechtlich selbständige Grundstücke --vor allem Eigentumswohnungen-- können eine wirtschaftliche Einheit bilden, wenn die Raumeinheiten entweder unmittelbar neben- oder unmittelbar untereinander

angeordnet sind, sie also so miteinander verbunden sind, dass sie sich --gedanklich aus dem Gesamtbauwerk herausgelöst-- als ein Raumkörper darstellen (vgl. dazu BFH-Urteile vom 23. Februar 1979 III R 73/77, BFHE 128, 83, BStBl II 1979, 547; vom 21. Mai 1993 VIII R 10/92, BFH/NV 1994, 94; in BFHE 199, 245, BStBl II 2002, 571; ständige Rechtsprechung).

ee) Liegt indes ein solcher Ausnahmesachverhalt nicht vor, wird die in der rechtlichen Selbständigkeit zum Ausdruck kommende Trennung allein durch die Lage der Objekte zueinander (Aneinandergrenzen bzw. Übereinanderliegen) grundsätzlich nicht aufgehoben. Das bloße Aneinandergrenzen von rechtlich selbständigen bebauten Grundstücken macht diese nach der Verkehrsauffassung nicht zu einer wirtschaftlichen Einheit. Es gibt grundsätzlich keine Verkehrsauffassung, die es zulassen oder gar erfordern würde, selbständig nutzbare und veräußerbare Mehrfamilienhäuser zu einer Einheit zusammenzufassen. Eine nach der Verkehrsauffassung zu berücksichtigende Zusammenfassung zu einem einzigen Raumkörper ist insbesondere nicht gegeben, wenn sich etwa Wohnungen in voneinander durch Wände getrennten Bauteilen mit eigenen Hauseingängen und Treppenhäusern befinden. Dann muss eine lediglich rechtstechnische Zusammenfassung zu einem einzigen Objekt gegenüber dem tatsächlichen Befund zurücktreten. Der nach § 2 Abs. 1 BewG gebotene Maßstab für die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit hindert es, baulich getrennte Teile eines Gebäudekomplexes als nur ein Grundstück i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 BewG anzusehen (BFH-Urteil vom 17. Mai 1990 II R 104/87, BFH/NV 1991, 799). Hiermit stimmt überein, dass der BFH Doppelhaushälften --durch eigene Brandmauern getrennte Haushälften jeweils mit eigener Hausnummer und eigenem Eingang-- als gesonderte wirtschaftliche Einheiten behandelt, sofern sie ohne wesentliche bauliche Veränderungen selbständig veräußert werden können; dies auch dann, wenn gemeinsame Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen vorhanden sind (BFH-Urteile vom 2. Oktober 1970 III R 163/66, BFHE 100, 213, BStBl II 1970, 822; vom 14. Februar 1990 II R 2/87, BFH/NV 1991, 798).

Daher ist der Vortrag des Klägers, die Häuser M-Str. 50 bis 58 hätten "ein zusammenhängendes Dach", aus Gründen des materiellen Rechts unbeachtlich. Gleiches gilt für seinen Vortrag im Revisionsverfahren, hinter der Häuserzeile M-Str. gebe es eine weitere Zeile mit Garagen, die von einer einzigen Zufahrt erschlossen würde. Unbeachtlich ist ferner das Vorbringen zum Gebäudekomplex S-Str., bei dem es sich nach dem Vortrag des Klägers "um einen körperlich zusammenhängenden Bau mit verschiedenen Abschnitten" handelt, der durch eine einheitliche Heizungsanlage versorgt wird.

ff) Der erkennende Senat kann dahingestellt sein lassen, ob er sich der Auffassung des IX. Senats des BFH anschließen könnte, dass zwei Doppelhaushälften auf ungeteiltem Grundstück ein Objekt im Sinne der Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel bilden (Urteil in BFHE 204, 93, BStBl II 2004, 227). Jedenfalls ist keine wirtschaftliche Einheit anzunehmen bei dem im Streitfall zu beurteilenden Komplex von aneinander gebauten Miethäusern, und zwar selbst dann nicht, wenn die betreffenden Grundstücke zu einer grundbuchrechtlichen Einheit zusammengeführt würden. Der II. Senat des BFH hat in seinem Urteil vom 23. Januar 1985 II R 35/82 (BFHE 143, 152, BStBl II 1985, 336) ausgeführt, dass die Aneinanderreihung von Wohnblöcken in großstädtischer Lage allein und ungeachtet einer Verbindung durch gemeinsame Ver- und Entsorgungsanlagen grundsätzlich nicht ausreicht, um das Bestehen einer wirtschaftlichen Einheit zu bejahen. Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung an. Die in jenem Urteil offen gelassene Frage, ob dies auch dann gilt, wenn "eine Reihe von Wohnblöcken gleichzeitig nach einem einheitlichen Plan errichtet wird", ist zu bejahen. Denn es wird im Regelfall nicht offenkundig, sondern nur durch Einsichtnahme in die Bauakten erkennbar sein, ob die mehreren Grundstücke von ihrem Erbauer als Einheit geplant worden sind oder ob ihr gleichmäßiges Erscheinungsbild --als wie der Kläger vorträgt "geschlossene Bebauung"-- Folge der öffentlichen Bauleitplanung ist. Dies vorausgesetzt ergibt sich eine Verbindung zu einer wirtschaftlichen Einheit auch nicht durch eine gemeinsame Zweckbestimmung der vermögensverwaltenden Vermietung (BFH-Urteil in BFHE 143, 152, BStBl II 1985, 336).

gg) Hiernach ist die Auffassung des FG, jedenfalls bei dem "Objekt M-Straße" handle es sich um insgesamt fünf Mehrfamilienhäuser, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Jedes als Objekt anzusehende Grundstück wird als steuerrechtlich eigenständig behandelt, auch wenn sämtliche Einheiten in einem einheitlichen Vertrag an einen einzigen Käufer verkauft werden (vgl. BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002 IV R 57/01, BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291).

e) Das FG hat die einschlägigen Indizien für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels nicht als widerlegt angesehen. Der Kläger hat, was die Zahl der veräußerten Objekte betrifft, die Drei-Objekt-Grenze überschritten. Umstände, aus denen sich zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende fehlende Veräußerungsabsicht ergeben könnte, liegen nicht vor. Das FG hat damit revisionsrechtlich einwandfrei festgestellt, dass die Betätigung des Klägers auf dem Grundstücksmarkt nicht mehr als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren ist.

4. Die hiergegen gerichteten Einwände des Klägers verhelfen der Revision nicht zum Erfolg.

a) Sein Vortrag zu regional geprägten grundbuchrechtlichen Usancen bzw. notariellen Gepflogenheiten vermag die nur dem Grundsatz nach an das bürgerliche Recht anknüpfende, indes durch wirtschaftliche Gesichtspunkte unter Beachtung der Verkehrsanschauung (§ 2 Abs. 1 Sätze 3 und 4 BewG) geprägte Bestimmung des "Objekts" nicht in Frage zu stellen. Es liegt auf der Hand, dass für das Steuerrecht bundeseinheitliche Abgrenzungsmerkmale maßgeblich sein müssen. Es ist keine "örtliche Gewohnheit" denkbar, der zufolge aneinander gebaute Mehrfamilienhäuser selbst bei einem einheitlichen Fassadenbild und ungeachtet ihrer einheitlichen Zweckbestimmung als "wirtschaftlich zusammengehörig" (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 4 BewG) etwa zu einem einzigen Wirtschaftsgut "Straßenzug" zusammengefasst werden könnten. Solches wird auch durch das zusätzliche Erfordernis der selbständigen Nutzbarkeit verhindert. Sollten sich in der baden-württembergischen notariellen Praxis unterschiedliche Usancen zur grundbuchtechnischen Bildung, Trennung und Zusammenlegung von Grundstücken gebildet haben, wären diese steuerrechtlich ohne Bedeutung.

b) Dem Kläger ist einzuräumen, dass eine steuerrechtlich tragende Unterscheidung danach, ob ein Mehrfamilienhaus als einziges Objekt oder aber nach Aufteilung in Wohnungseigentum veräußert wird, als formal erscheinen mag. Es könnte unter dem verfassungsrechtlichen Aspekt eines "allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen (scil: steuerlichen) Belastungsgrundes" (BVerfG-Beschluss vom 10. April 1997 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1; Urteil vom 7. Dezember 1999 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297) bedenklich sein, bei der Anwendung des § 15 Abs. 2 EStG danach zu unterscheiden, ob etwa zwei Mehrfamilienhäuser als (sachen-)rechtliche Einheiten oder nach Aufteilung jeweils in mehrere Wohneigentumseinheiten in einem oder in zwei Verträgen an einen oder an mehrere Erwerber veräußert werden. Hierum geht es indes vorliegend nicht. Die vom Senat befürwortete Betrachtung ist gerade nicht "nur formal". Denn er lehnt es unter maßgeblicher Bezugnahme auf den Rechtsbegriff "wirtschaftliche Einheit" ab, einen Block von mehreren Mehrfamilienhäusern nach der Verkehrsanschauung als ein einziges Objekt zu behandeln. Er erachtet ein "grundbuchliche Zufälligkeiten" einbeziehendes Gedankenspiel der Zusammenfassung aller Mehrfamilienhäuser eines Straßenzugs als steuerrechtlich irrelevant. Eine steuerrechtlich relevante Verkehrsauffassung, nach der nebeneinander liegende Mehrfamilienhäuser zu einem "Gebäudekomplex" oder --mit den Worten des Klägers-- zu einer "Häuserzeile als Ensemble" zusammengefasst werden könnten, gibt es nicht.

Auch wenn man hiervon ausgehend berücksichtigen wollte, dass --wie der Kläger im Revisionsverfahren vorgetragen hat-- die grundbuchrechtlich selbständigen Immobilien eine gemeinsame Heizungsanlage (Objekt S-Str.) oder zwei Heizzentralen (Objekt M-Str.) haben, wäre nach den vorstehenden Darlegungen zu 3. d) im Streitfall ein Überschreiten der Objektgrenze nicht in Frage zu stellen.

c) Nach ständiger Rechtsprechung sind die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf --hier: die Trennung des Klägers von seiner Ehefrau-- grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Sie sagen im Allgemeinen nichts darüber aus, ob der Steuerpflichtige nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre und insofern von Anfang an eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht hatte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 1997, 170; vom 18. September 2002 X R 28/00, BFHE 200, 304, BStBl II 2003, 133, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 20. März 2003 III B 174/01, BFH/NV 2003, 1166; Nachweise bei Reiß in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 4. Aufl., § 15 Rz. 115).

d) Eine verschärfende Rückwirkung der Rechtsprechung liegt nicht vor. Bereits das Preußische Oberverwaltungsgericht hat in ständiger Rechtsprechung anerkannt, dass Grundstücke Gegenstand des Handels sein und die "Eigenschaft von Waren" haben können (z.B. Urteile vom 3. Oktober 1896 VI. G. 271/96, Entscheidungssammlung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Steuersachen --PrOVGE (St)-- 5, 430, 432 f.; vom 18. Januar 1900 VI. G. 198/99, PrOVGE (St) 8, 435; ausführlich hierzu Senatsurteil in BFHE 191, 360, BStBl II 2001, 530, m.w.N.). Dies ist in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs --RFH-- (z.B. Urteil vom 16. Januar 1923 I A 236/22, RFHE 11, 249) und im Ergebnis übereinstimmend durch den BFH fortgeführt worden, wenn er den Grundstückshandel als "häufigen und kurzfristigen marktmäßigen Umschlag erheblicher Sachwerte" umschreibt (so BFH-Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C. II. 2.). So heißt es u.a. in dem BFH-Urteil vom 20. Dezember 1963 VI 313/62 U (BFHE 78, 352, BStBl III 1964, 137), "bei organisierten Spekulationsgeschäften größeren Ausmaßes (dürfe) die Grenze zum 'privaten' Handeln und zur 'reinen Vermögensverwaltung' nicht zu eng gezogen werden". Die Konkretisierung des "größeren Ausmaßes" durch die nachfolgende Rechtsprechung ist im Wesentlichen seit Jahrzehnten gleich geblieben. Die Grundsätze der ständigen Rechtsprechung sind z.B. in dem Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 15. Oktober 1976 zusammengefasst worden (abgedruckt bei Schmidt-Liebig, Gewerbliche und private Grundstücksgeschäfte, 4. Aufl. 2002, S. 391 ff.). Dort heißt es sinngemäß (Tz. 1.4.2.): Eine Gewerblichkeit ist umso eher anzunehmen, je größer die Zahl der an verschiedene Erwerber verkauften Objekte ist. In den Streitjahren lagen keine Erkenntnisse vor, aufgrund derer der Kläger hätte annehmen können, die von ihm getätigten An- und Verkäufe seien der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen.

Zwar trifft es zu, dass im BMF-Schreiben vom 9. Juli 2001 IV A 6 -S 2240- 35/01 (BStBl I 2001, 512) der Objektbegriff u.a. auf Mehrfamilienhäuser ausgedehnt worden ist. An der Quantifizierung der Handelstätigkeit hat

sich indes nichts geändert. Auch hatte die Verwaltung zuvor keinen Vertrauenstatbestand gesetzt, auf den sich der Kläger nunmehr berufen könnte.

e) Nicht zuletzt im Hinblick auf die historisch gewachsene tatbestandliche Konkretisierung des "Handelns mit Grundstücken" unterliegen die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zum sog. gewerblichen Grundstückshandel jedenfalls in ihrem vorliegend einschlägigen Kernbereich keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (Senatsbeschluss in BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238, mit Nachweisen der Rechtsprechung des BVerfG). Die Verfassungsbeschwerde gegen das Senatsurteil vom 14. Januar 1998 X R 1/96 (BFHE 185, 242, BStBl II 1998, 346) wurde gemäß §§ 93a, 93b des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschluss vom 17. Juni 1998 1 BvR 790/98, nicht veröffentlicht).

5. Die vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen sind ungeachtet der Frage, ob sie formell ordnungsgemäß erhoben worden sind, jedenfalls unbegründet. Die sich auf das Objekt M-Str. beziehende Rüge einer unzureichenden Sachverhaltsaufklärung durch das FG ist schon deswegen unbegründet, weil der Vortrag des Klägers, es habe sich um eine durch einen einzigen Zuweg erschlossene "zusammenhängende Häuserzeile" gehandelt, wie dargestellt aus materiell-rechtlichen Gründen unerheblich ist. Das FG war auch nicht verpflichtet, von Amts wegen aufzuklären, dass es in der M-Str. "praktisch unkündbare Mietverträge mit Wohnungsmietern" gegeben habe. Die Umstände und der Anlass des Verkaufs der Häuser M-Str. waren aus den vorstehend unter 3. d) dargelegten Gründen materiell-rechtlich unerheblich. Gleichfalls kommt es nicht darauf an, ob es einen "finanziellen Zusammenhang" zwischen dem Verkauf der Häuser M-Str. und dem Erwerb der Häuser W-Str. gegeben hat.

6. Hiernach kann dahingestellt bleiben, ob die von der W-GmbH bis zum Jahre 1989 getätigten Grundstücksgeschäfte dem Kläger in der Weise zugerechnet werden können, dass "unter Einbeziehung dieser Veräußerungen ein gewerblicher Grundstückshandel des Gesellschafters besteht" (vgl. zu einer solchen "Transparenz" der Personengesellschaft BFH-Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617). Der erkennende Senat lässt dahingestellt, ob er dem Urteil des III. Senats des BFH vom 18. März 2004 III R 25/02 (BFHE 205, 470, BStBl II 2004, 787) folgen könnte, das insoweit --freilich unter dem rechtlichen Aspekt des § 42 der Abgabenordnung (AO 1977)-- eine Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft angenommen hat. Zwar ist die juristische Person im Verhältnis zu ihren Mitgliedern eine "andere Person" und unter keinem Aspekt mit ihren Mitgliedern oder deren Gesamtheit identisch (vgl. Ulrich Huber, Rechtsfähigkeit, juristische Person und Gesamthand, in Festschrift für Lutter, 2000, S. 107 ff.). Hieraus folgt eine "abgeschirmte" Zurechnung von Vermögen und erwirtschafteten Vermögensmehrungen (Einkünften). Dies hindert aber nicht, eine beherrschende Person und die beherrschte Kapitalgesellschaft unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten als miteinander verflochten anzusehen. Diese Sichtweise ist für das Konzernsteuerrecht selbstverständlich. Darüber hinaus ist allgemein anerkannt, dass eine isolierte Betrachtung von Körperschaft und Anteilseigner "auch im Hinblick auf die Ausschüttung zu Unrecht die rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen beiden negiert" (vgl. J. Hey, Herrmann/ Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Einf. KSt Anm. 8, 19).