

## **Beschluss** vom 08. Februar 2017, X B 138/16

**Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit einer gewinnerhöhenden Korrektur des Kapitalkontos in Anwendung der Grundsätze über den formellen Bilanzzusammenhang - Anlagevermögen bei einem gewerblichen Grundstückshändler - Zulassung einer Beschwerde**

ECLI:DE:BFH:2017:BA.080217.XB138.16.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 2, EStG § 6b Abs 4 S 1 Nr 2, EStG § 6b Abs 7, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 6, FGO § 128 Abs 3, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 30. August 2016, Az: 12 V 12167/16

### Leitsätze

1. NV: Es bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung, die darauf beruht, dass in Anwendung der Grundsätze über den formellen Bilanzzusammenhang das Kapitalkonto in der Schlussbilanz des ersten offenen Jahres im Hinblick darauf gewinnerhöhend korrigiert wird, dass der Steuerpflichtige in einem bestandskräftig veranlagten und festsetzungsverjährten früheren Veranlagungszeitraum den Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt und diese Rücklage sogleich --buchtechnisch über eine Einlage abgewickelt-- in einen anderen Betrieb übertragen hat, und das FA nunmehr meint, die Voraussetzungen des § 6b EStG hätten seinerzeit gar nicht vorgelegen.
2. NV: Selbst wenn die Gewinnauswirkung der früheren Einstellung in die Rücklage im ersten offenen Jahr korrigiert werden könnte, wären jedenfalls die Voraussetzungen für die Vornahme des in § 6b Abs. 7 EStG vorgesehenen Gewinnzuschlags nicht erfüllt.
3. NV: Ein Widerspruch zwischen zwei finanzgerichtlichen Entscheidungen zur selben Rechtsfrage rechtfertigt in der Regel bereits die Gewährung von AdV, wenn der BFH die Rechtsfrage noch nicht entschieden hat.
4. NV: Die Gewährung von AdV wegen bestehender Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen kommt in Betracht, wenn das FA die Anwendung des § 6b EStG im Wesentlichen deshalb abgelehnt hat, weil der Steuerpflichtige selbst das veräußerte Grundstück dem Umlaufvermögen zugeordnet hat, aber keine Feststellungen zur Art des Betriebs des Steuerpflichtigen (Geschäftsmodell, Betriebskonzept) und zur Art der Verwendung des Grundstücks im Betrieb getroffen werden.
5. NV: Auch bei einem gewerblichen Grundstückshändler können einzelne Grundstücke dem Anlagevermögen zuzuordnen sein.
6. NV: Die Zulassung einer Beschwerde nach § 128 Abs. 3 FGO kann nicht auf einen Teil eines einheitlichen Streitgegenstands beschränkt werden.

### Tenor

Auf die Beschwerde der Antragsteller wird der Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 31. August 2016 12 V 12167/16 aufgehoben.

Die Vollziehung des geänderten Einkommensteuerbescheids 2011 vom 12. April 2016 wird in Höhe eines Teilbetrags von 726.951 € ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung oder anderweitiger Erledigung des Einspruchsverfahrens ausgesetzt.

Die Vollziehung des geänderten Gewerbesteuermessbescheids 2011 vom 12. April 2016 wird ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung oder anderweitiger Erledigung des Einspruchsverfahrens in voller

Höhe ausgesetzt.

Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

## Tatbestand

- 1** I. Die Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) sind Eheleute, die im Streitjahr 2011 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Der Antragsteller betreibt seit 1998 die gewerbliche Vermietung mit Grundstücksan- und -verkäufen. Dieses Einzelunternehmen bezeichnete er in seinen Gewinnermittlungen für die Jahre bis einschließlich 2008 als "Gewerblicher Grundstückshandel", für die Jahre 2009 bis 2011 als "Verwaltung eigenen Grundbesitzes" und ab 2012 erneut als "Gewerblicher Grundstückshandel". Bis 2002 ermittelte der Antragsteller seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung; zum 1. Januar 2003 ging er zum Betriebsvermögensvergleich über.
- 2** Am 22. September 1998 erwarb der Antragsteller das mit einem Mietshaus mit sieben Wohnungen bebaute Grundstück L. Im Kaufvertrag sicherte der Antragsteller zu, eine beabsichtigte Verbesserung der Bausubstanz unter größtmöglicher Beachtung der Wohnsituation der Mieterschaft durchzuführen. Er verzichtete darauf, sich gegenüber den Mietern auf bestimmte Kündigungsgründe zu berufen. Der Kaufpreis wurde in vollem Umfang fremdfinanziert. Die von den Antragstellern eingereichten Kreditunterlagen enthalten keine Angaben zur Laufzeit bzw. Zinsfestschreibungsdauer des Darlehens. Im Jahr 2001 wurde ihm eine Baugenehmigung für die Modernisierung und Instandsetzung samt Dachgeschossausbau erteilt. In den Gewinnermittlungen sind für dieses Objekt aber keine größeren Instandhaltungsaufwendungen ausgewiesen. Die Mieteinnahmen waren in den Jahren von 2003 (5.901,97 €) bis 2008 (0 €) stetig rückläufig.
- 3** Der Antragsteller ordnete das Grundstück L zunächst dem Umlaufvermögen seines gewerblichen Grundstückshandels zu, was bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach damaliger Rechtslage zur Folge hatte, dass er die Anschaffungskosten sofort als Betriebsausgaben abziehen konnte. Er wies das Grundstück in den Gewinnermittlungen für 1998 und 1999 bei den "bezogenen Waren" aus, in den Bilanzen vom 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2005 bei den "Vorratsgrundstücken" und in der Bilanz zum 31. Dezember 2006 bei den "fertigen Erzeugnissen und Waren". Im Anschluss an einen Wechsel seines Steuerberaters erstellte der Antragsteller im Februar 2009 den Jahresabschluss für 2007. Darin wies er das Grundstück L erstmals im Anlagevermögen aus. Im Jahr 2009 --nach den Angaben der Antragsteller am 23. März 2009, nach den Angaben im Beschluss des Finanzgerichts (FG) am 22. September 2009-- veräußerte er dieses Grundstück. Nach Mitteilung des Antragsgegners und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) fiel hierbei eine Vorfälligkeitsentschädigung von 14.947,30 € an. Aufgrund der Veräußerung erzielte der Antragsteller einen Gewinn von 681.176 €, den er in eine Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) einstellte. Noch im selben Jahr übertrug er die Rücklage auf eine KG, an deren Vermögen er zu 100 % beteiligt war. Diese Übertragung wickelte er im Einzelunternehmen buchtechnisch über eine Einlage ab. Für die Festsetzungen der Einkommensteuer und des Gewerbesteuermessbetrags für die Jahre 2009 und 2010 ist Bestandskraft sowie Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 4** Im April 2001 erwarb der Antragsteller das Grundstück W. Der Erwerb wurde mit einer Zinsfestschreibung bis zum 30. August 2011 fremdfinanziert. Es handelte sich um ein Mittelgebäude, das nur über ein Nachbargebäude zugänglich war und über dieses Nachbargebäude auch seine Wasserversorgung erhielt. Erst der Antragsteller richtete einen eigenen Zugang und eine eigene Wasserversorgung ein. Die Mieteinnahmen aus diesem Objekt sind seit 2005 rückläufig (von 54.109,41 € im Jahr 2005 auf 16.729,36 € im Jahr 2010). In den Jahren 2007 und 2008 fielen Instandhaltungsaufwendungen von insgesamt 201.938,37 € an. Im April 2009 wurde dem Antragsteller eine Baugenehmigung für den Neubau eines 5. Obergeschosses und eines Dachgeschosses erteilt. Ob der Antragsteller von dieser Baugenehmigung noch Gebrauch gemacht hat, ist aus den vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich.
- 5** Auch dieses Objekt ordnete der Antragsteller zunächst seinem Umlaufvermögen zu. Erstmals in dem im Februar 2009 erstellten Jahresabschluss für 2007 wies er es als Anlagevermögen aus. Am 26. Januar 2011 (so die Angabe der Antragsteller) oder 1. Februar 2011 (so die Angabe des FG) veräußerte der Antragsteller das Grundstück W. Zu diesem Zeitpunkt standen von den neun Wohnungen dieses Objekts nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht sechs Wohnungen leer, nach den Angaben des Antragstellers standen lediglich drei Wohnungen leer. Die finanzierende Bank ermittelte für den Fall einer vorzeitigen Darlehensrückzahlung zum

16. August 2010 eine Vorfälligkeitsentschädigung von 9.518,28 €. Die Höhe der vom Antragsteller im Jahr 2011 tatsächlich gezahlten Vorfälligkeitsentschädigung ist nicht bekannt.

- 6 Am 16. Oktober 2001 (Angabe der Antragsteller) bzw. im Dezember 2001 (Angabe des FG) erwarb der Antragsteller das Grundstück R. Das Gebäude besteht aus einem Vorderhaus (acht Wohnungen und zwei Geschäftseinheiten) sowie einem Seitenflügel mit sieben Kleinwohnungen (nach anderen Angaben: nur vier Wohnungen). Sämtliche Wohnungen im Seitenflügel waren während der Zeit, in der sich das Objekt im Eigentum des Antragstellers befunden hatte, unvermietet. Etwa ein Jahr nach dem Erwerb --im November 2002-- schloss der Antragsteller einen Darlehensvertrag mit einer Zinsbindung bis zum 30. November 2012. Anfang 2003 ließ er durch ein Architekturbüro ein Sanierungskonzept erstellen. In den Jahren 2003 und 2004 fielen Instandhaltungsaufwendungen von insgesamt 153.887,02 € an. Die Mieteinnahmen sind in den Jahren 2003 bis 2010 weitestgehend unverändert geblieben.
- 7 Der Antragsteller ordnete auch dieses Objekt zunächst dem Umlaufvermögen seines gewerblichen Grundstückshandels zu. Am 14. Dezember 2010 erstellte er den Jahresabschluss für 2009, in dem dieses Grundstück erstmals als Anlagevermögen ausgewiesen war. Es wurde am 15. Juli 2011 (lt. Antragsteller) bzw. 3. September 2011 (lt. FG) veräußert. Der Antragsteller hatte an die kreditgebende Bank eine Vorfälligkeitsentschädigung von 16.465,62 € zu zahlen.
- 8 Aus den Veräußerungen der Grundstücke W und R erzielte der Antragsteller im Streitjahr 2011 einen Gewinn von insgesamt 1.391.734,98 €, den er in eine Rücklage nach § 6b EStG einstellte.
- 9 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, die Voraussetzungen für die Einstellung der Gewinne in Rücklagen seien nicht erfüllt gewesen, da die Grundstücke im Zeitpunkt ihrer Veräußerung nicht mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen des Antragstellers gehört hätten (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG). Zwar könne auch ein gewerblicher Grundstückshändler Grundstücke während einer langfristigen Vermietung als Anlagevermögen behandeln. Im Zeitpunkt der Veräußerung würden sie aber regelmäßig wieder zu Umlaufvermögen (so Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. März 1996 IV R 2/92, BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369, unter I.4.). Vorliegend sei dies bereits vor den Veräußerungen der Fall gewesen, da angesichts der erheblichen Leerstände, die in den letzten Jahren vor den jeweiligen Veräußerungen bei allen Objekten zu verzeichnen gewesen seien, davon auszugehen sei, dass die Grundstücke nicht hätten langfristig vermietet werden sollen.
- 10 Da die Bescheide für das Jahr 2009 nicht mehr geändert werden könnten, sei zum 1. Januar 2011 in Anwendung der Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs wegen der fehlerhaften Rücklagenbildung und -übertragung des Jahres 2009 eine gewinnerhöhende Kapitalanpassung um 681.176 € vorzunehmen. Außerdem sei wegen dieser "Rücklagenauflösung" der in § 6b Abs. 7 EStG vorgesehene Gewinnzuschlag von 3 x 6 % (122.611,68 €) vorzunehmen.
- 11 Gegen die entsprechend geänderten Bescheide über Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag 2011 vom 12. April 2016 legten die Antragsteller Einspruch ein, über den noch nicht entschieden ist.
- 12 Nachdem das FA einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) abgelehnt hatte, beantragten die Antragsteller AdV beim FG. Zur Begründung führten sie aus, das Grundstück L sei für den Eigenbedarf (geplante Nutzung als Büro für das Einzelunternehmen des Antragstellers) erworben worden. Dies habe aber den Auszug der bisherigen Mieter vorausgesetzt, was erst im Jahr 2008 geschehen sei. Jedenfalls sei es unzulässig, für einen Vorgang, der sich im bestandskräftig veranlagten Jahr 2009 ereignet habe, eine erfolgswirksame Kapitalkorrektur im Jahr 2011 vorzunehmen.
- 13 Das Grundstück R sei ebenfalls für den eigenen Bestand erworben worden. Hier habe ein erheblicher Reparatur- und Sanierungsstau bestanden. Eine Grundsanierung hätte ein von Mietern freies Gebäude vorausgesetzt. Das Gebäude sei aber nicht "entmietet" worden; es seien lediglich beendete Mietverhältnisse nicht wieder neu begründet worden.
- 14 Alle drei Veräußerungen seien spontan vorgenommen worden, weil Makler attraktive Angebote unterbreitet hätten. Schon im Anschluss an die Außenprüfung hatte der Antragsteller eine Bescheinigung der von ihm beauftragten Architekten vom 21. Dezember 2015 vorgelegt, in der es heißt: "Hiermit bestätigen wir, <Architekten>, dass die Projekte <Nennung der Grundstücke R, W und L, wobei der Name des Grundstücks L durchgestrichen ist> für eigene Unternehmenszwecke des Unternehmens <Name des Antragstellers>, insbesondere für die langfristige, gewerbliche Vermietung beabsichtigt war."

- 15** Das FG verwarf den Antrag der Antragstellerin als unzulässig, soweit er sich auf den Gewerbesteuermessbescheid bezog. Im Übrigen lehnte es den Antrag aus materiell-rechtlichen Gründen ab. Die Behauptung des Antragstellers, die Grundstücke seien für den eigenen Bestand erworben worden, werde durch die von ihm selbst im Zeitpunkt der jeweiligen Erwerbe vorgenommene Zuordnung zum Umlaufvermögen widerlegt. Hinsichtlich des Grundstücks L sei die Behauptung, hier hätten selbstgenutzte Büroräume eingerichtet werden sollen, nicht glaubhaft gemacht worden. Während der gesamten Haltedauer seien keine größeren Instandhaltungs- oder Umbaumaßnahmen vorgenommen worden, obwohl sämtliche Mietverhältnisse im Jahr 2007 beendet gewesen seien.
- 16** In Bezug auf das Grundstück W habe der Antragsteller in den Jahren 2007 und 2008 zwar größere Investitionen getätigt. Diese ließen aber nicht den Schluss auf einen geänderten Nutzungszweck zu, sondern dürften als eine für den Verkauf förderliche Maßnahme anzusehen sein. Denn trotz der Investitionen seien die Mieteinnahmen deutlich gesunken. Der Antragsteller habe sich also nicht um die Begründung langfristiger Mietverhältnisse bemüht. Die geänderte buchhalterische Zuordnung dieses Objekts sei nicht mit einem entsprechend geänderten Verhalten einhergegangen.
- 17** Hinsichtlich des Grundstücks R seien zwar in den Jahren 2002 bis 2005 erhebliche Instandhaltungsaufwendungen zu verzeichnen gewesen. In diesen Jahren habe der Antragsteller das Objekt aber selbst noch als Umlaufvermögen ausgewiesen; diese Aufwendungen könnten daher nicht als Indiz für eine geänderte Nutzungsabsicht angesehen werden. Die Wohnungen im Seitenflügel seien während der gesamten Haltedauer nicht vermietet gewesen. Hier hätte eine Generalsanierung vorgenommen werden können, um nachfolgend höhere Mieteinnahmen zu erzielen. Dies sei nicht geschehen. Das Fehlen von Sanierungsmaßnahmen stelle ein eindeutiges Indiz dafür dar, dass die Zuordnung zum Anlagevermögen nur vorgenommen worden sei, um scheinbar die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 6b EStG zu erfüllen.
- 18** Der im Jahr 2009 angefallene Gewinn habe in Anwendung der Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs im Streitjahr 2011 nachgeholt werden dürfen. Auch das Eigenkapital stelle einen berichtigungsfähigen Bilanzposten dar. Bei der Übertragung der Rücklage auf die KG sei eine Einlage in Höhe von 681.176 € fehlerhaft gewinnmindernd gebucht worden.
- 19** Mit ihrer Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat, verfolgen die Antragsteller ihr Begehren weiter. Es sei nicht maßgeblich, dass der Antragsteller die Objekte zunächst selbst als Umlaufvermögen ausgewiesen habe. Denn es komme nicht auf die bilanzielle Zuordnung, sondern auf die objektive Situation an. Das FG habe die Zuordnung der drei Grundstücke zum Anlagevermögen verkannt, die aus den objektiven Gegebenheiten und der subjektiven Verwendungsabsicht resultiere. Insoweit seien zu nennen:
- Die großen Zeitabstände zwischen Erwerb und Veräußerung von zehn bzw. elf Jahren;
  - die langfristige Finanzierung der Erwerbe und die Zahlung von Vorfälligkeitsentschädigungen;
  - die individuell für den Antragsteller geplanten Umbaumaßnahmen und die Erteilung von Baugenehmigungen an den Antragsteller;
  - die langfristige Miet- und Ertragskalkulation;
  - die plausiblen Ausführungen in Bezug auf die Spontanveräußerungen;
  - die Vermutungsregelung in R 6.1 (richtig: R 6b.3 Abs. 1 Satz 2) der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR), wonach Wirtschaftsgüter, die sechs Jahre zum Betriebsvermögen gehört hätten, in der Regel als Anlagevermögen anzusehen seien.
- 20** In Bezug auf die Nachholung des bereits im Jahr 2009 verwirklichten Gewinns im Streitjahr 2011 bestünden schon im Hinblick auf die gegenteilige Auffassung des FG Köln (Urteil vom 1. März 2016 15 K 317/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 997) und das hierzu anhängige Revisionsverfahren IV R 19/16 ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide.
- 21** Die Antragsteller beantragen, die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2011 vom 12. April 2016 in Höhe eines Betrags von 731.443 € bis zur Entscheidung in der Hauptsache auszusetzen.

- 22** Darüber hinaus beantragt der Antragsteller, die Vollziehung des Gewerbesteuermessbescheids 2011 vom 12. April 2016 in voller Höhe bis zur Entscheidung in der Hauptsache auszusetzen.
- 23** Das FA hat keinen ausdrücklichen Antrag gestellt.
- 24** Es hält die Beschwerde für unzulässig, soweit sie den im Jahr 2011 angefallenen Gewinn betreffe. Das FG habe die Beschwerde nur in Bezug auf das Grundstück L zugelassen.
- 25** Im Übrigen sei die Beschwerde unbegründet. Auch ein Fehler beim Einlageposten rechtfertige die Kapitalanpassung. Dies liege auf der Linie des von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Stornierungsgedankens, wonach eine Korrektur dann erfolgswirksam vorzunehmen sei, wenn der Bilanzierungsfehler sich auf den Gewinn ausgewirkt habe.

## Entscheidungsgründe

- 26** II. Die Beschwerde ist zulässig.
- 27** Anders als das FA meint, ist die Beschwerde nicht deshalb teilweise unzulässig, weil das FG die Zulassung dieses Rechtsmittels (§ 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) auf einen Teil des Streitgegenstands beschränkt hätte.
- 28** Eine derartige Beschränkung der Zulassung der Beschwerde wäre rechtlich nicht zulässig. Die Zulassungsentscheidung des FG --die ausweislich des Tenors des vorinstanzlichen Beschlusses inhaltlich nicht beschränkt ist-- kann daher auch bei Einbeziehung der Entscheidungsgründe nicht in der vom FA vertretenen Weise ausgelegt werden.
- 29** Zwar kann die Zulassung der Beschwerde auf einzelne von mehreren Streitgegenständen beschränkt werden (BFH-Beschlüsse vom 29. November 2001 II B 93/00, BFH/NV 2002, 554, unter II.1., und vom 1. Februar 2002 II B 76/01, BFH/NV 2002, 938, unter II.2.). Es ist jedoch nicht möglich, die Zulassung eines Rechtsmittels auf einen Teil eines einheitlichen Streitgegenstands zu beschränken. Dies ist für die Zulassung der Revision bereits entschieden worden (BFH-Urteil vom 25. Januar 2006 I R 58/04, BFHE 213, 291, BStBl II 2006, 707, unter II.1.; ebenso Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13. November 2003 III ZR 70/03, BGHZ 156, 394, unter A., m.w.N.). Für die Zulassung der Beschwerde kann nichts anderes gelten.
- 30** III. Die Beschwerde ist auch zum ganz überwiegenden Teil begründet.
- 31** 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes u.a. dann ganz oder teilweise auszusetzen, wenn --worüber im vorliegenden Verfahren allein gestritten wird-- ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen.
- 32** Ernstliche Zweifel liegen dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken. Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt. Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit für das Hauptsacheverfahren überwiegen (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung; vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 24. Mai 2016 V B 123/15, BFH/NV 2016, 1253, Rz 25, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 33** Nach diesen Maßstäben sind ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Verwaltungsakte hinsichtlich der Frage, ob die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs eine erfolgswirksame Korrektur eines früheren Bilanzierungsfehlers im ersten offenen Jahr auch dann zulassen, wenn der Fehler sich nicht mehr in einer Bilanzposition, sondern lediglich im Kapitalkonto auswirkt, schon deshalb zu bejahen, weil hierzu in der Rechtsprechung abweichende Auffassungen vertreten werden (dazu unten 2.). Hinsichtlich der Frage, ob auch eine Korrektur des Kapitalkontos nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs den Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG auslöst, sind ebenfalls ernstliche Zweifel aus rechtlichen Gründen gegeben (unten 3.). Soweit es danach noch darauf ankommt, ob die Grundstücke W und R zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen des

Antragstellers gehört haben, besteht gegenwärtig eine Unklarheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Tatfragen, was ebenfalls die Gewährung von AdV rechtfertigt (dazu unten 4.).

- 34** 2. AdV ist zunächst in dem Umfang zu gewähren, in dem die höheren Festsetzungen in den angefochtenen Bescheiden darauf beruhen, dass ein im Jahr 2009 entstandener, aber dort steuerlich nicht erfasster Gewinn im Streitjahr 2011 nachgeholt worden ist. Die hierfür maßgebenden Rechtsfragen sind in der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch nicht entschieden.
- 35** a) FA und FG haben sich insoweit auf die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs gestützt. Sie haben ausgeführt, diese Grundsätze seien auch dann anwendbar, wenn nicht ein Bilanzposten, sondern lediglich das Eigenkapital in der Anfangsbilanz des ersten offenen Jahres in fehlerhafter Höhe ausgewiesen werde.
- 36** Der BFH hatte noch keine Gelegenheit, über diese Rechtsfrage zu entscheiden. Zwar kann eine erfolgswirksame Korrektur der Schlussbilanz des ersten offenen Jahres nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs nicht nur dann vorgenommen werden, wenn der fehlerhafte Bilanzansatz ein Wirtschaftsgut im engeren Sinne betrifft, sondern beispielsweise auch bei Rechnungsabgrenzungsposten (BFH-Urteil vom 8. Dezember 1988 IV R 33/87, BFHE 155, 532, BStBl II 1989, 407) oder Beteiligungen an Personengesellschaften (BFH-Urteil vom 25. Juni 2014 I R 29/13, BFH/NV 2015, 27, Rz 24).
- 37** Demgegenüber ist eine Korrektur ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige den Unterschiedsbetrag i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG deshalb fehlerhaft ermittelt hat, weil er in der Anfangsbilanz eines bestandskräftig veranlagten Jahres von der Schlussbilanz des vorangehenden Jahres abgewichen ist (BFH-Urteil vom 30. Januar 2013 I R 54/11, BFHE 240, 246, BStBl II 2013, 1048, Rz 17).
- 38** Auch hat der BFH in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass die Gewinnauswirkung einer Entnahme, die der Steuerpflichtige in einem bestandskräftig veranlagten Vorjahr getätigt, aber bilanziell nicht berücksichtigt hatte, nicht im ersten offenen Jahr nachgeholt werden darf (BFH-Urteile vom 21. Juni 1972 I R 189/69, BFHE 106, 422, BStBl II 1972, 874, unter 3.b; vom 23. Juli 1975 I R 210/73, BFHE 117, 144, BStBl II 1976, 180, unter 4., 5., und vom 21. Oktober 1976 IV R 222/72, BFHE 120, 369, BStBl II 1977, 148; ebenso für zum Privatvermögen gehörende, fälschlich auf der Passivseite bilanzierte Wirtschaftsgüter BFH-Urteil vom 9. September 1980 VIII R 64/79, BFHE 131, 482, BStBl II 1981, 125). Ist das entnommene Wirtschaftsgut fälschlich weiterhin bilanziert worden, hat sich die erforderliche Bilanzkorrektur auf die erfolgsneutrale Ausbuchung des Wirtschaftsguts im ersten offenen Jahr zu beschränken. Hingegen kann der angefallene Entnahmegewinn steuerlich nicht mehr erfasst werden. Der BFH hat hierzu ausdrücklich ausgeführt, der Rückgriff auf die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs könne nicht so umfassend sein, dass eine in früheren Jahren unterbliebene zutreffende steuerrechtliche Behandlung schlichtweg nachgeholt werde (BFH-Urteil in BFHE 120, 369, BStBl II 1977, 148, unter 3. am Ende).
- 39** Überträgt man diese zu Entnahmen ergangenen BFH-Entscheidungen auf die vorliegend zu beurteilenden, in verjährter Zeit vorgenommenen Buchungen (Rücklagenbildung und Einlage), dann könnte dies dafür sprechen, dass die Gewinnauswirkung, die sich damals hätte ergeben müssen, nicht im ersten offenen Jahr nachgeholt werden kann.
- 40** b) Das FG hat einzelnen BFH-Entscheidungen eine gegenläufige Tendenz entnommen, die allerdings die Zweifel des Senats an der Richtigkeit der Auffassung des FG nicht ausräumen.
- 41** aa) So hat der BFH es zugelassen, dass in Anwendung der Grundsätze über den formellen Bilanzenzusammenhang die in den Vorjahren an Kommanditisten --statt an den Komplementär-- einer KG vorgenommene fehlerhafte Zuweisung von Verlustanteilen, die bei den Kommanditisten zu negativen, aber zivilrechtlich nicht ausgleichspflichtigen Kapitalkonten geführt hatte, im ersten offenen Jahr durch Anpassung der jeweiligen Kapitalkonten der Kommanditisten und des Komplementärs korrigiert werden kann (BFH-Urteil vom 11. Februar 1988 IV R 19/87, BFHE 153, 26, BStBl II 1988, 825, unter 4.). Dies hat zwar Auswirkungen auf die Gewinnverteilung, nicht aber auf den Gesamtgewinn, worauf es im Streitfall ankommt.
- 42** bb) Auch hat der BFH zu der Regelung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG entschieden, dass der dort geforderte enge zeitliche und sachliche Zusammenhang einer vom Steuerpflichtigen gewünschten Bilanzänderung mit einer vom FA vorgenommenen gegenläufigen Bilanzkorrektur i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG auch dann gegeben ist, wenn diese Bilanzkorrektur lediglich in der (gewinnerhöhenden) Nachholung einer vom Steuerpflichtigen bisher nicht gebuchten Entnahme bestand (BFH-Urteil vom 31. Mai 2007 IV R 54/05, BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665, unter II.1.d bb).

- 43** Diese Entscheidung betrifft indes nicht die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs, deren Anwendungsbereich dadurch gekennzeichnet ist, dass der Bilanzierungsfehler und seine spätere Korrektur sich in *unterschiedlichen* Veranlagungszeiträumen auf den Gewinn auswirken. Vielmehr ging es hier um eine vom FA vorgenommene Gewinnerhöhung, die der Steuerpflichtige *im selben Wirtschaftsjahr* durch die nachträgliche Ausübung eines ihm günstigen Bilanzierungswahlrechts ausgleichen wollte. Außerdem hat der IV. Senat die von ihm vorgenommene Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ausdrücklich auch auf eine verfassungskonforme Auslegung gestützt. Er hat insoweit hervorgehoben, diese Vorschrift beschränke ausschließlich bilanzierende Steuerpflichtige in der nachträglichen Ausübung von Wahlrechten. Bilanzierende seien daher im Vergleich zu Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelten und Wahlrechte bis zum Eintritt der Bestandskraft des Steuerbescheids uneingeschränkt ausüben könnten, gleichheitswidrig benachteiligt. Dieser Gesichtspunkt würde sich im Anwendungsbereich der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs aber gerade gegenläufig auswirken: Diese Grundsätze gestatten dem FA ausschließlich bei bilanzierenden Steuerpflichtigen eine nachträgliche Gewinnerhöhung wegen solcher Veranlagungsfehler, die in einem bestandskräftigen Bescheid für ein Vorjahr unterlaufen sind, während ein gleichartiger Veranlagungsfehler bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht mehr korrigiert werden kann. Die vom IV. Senat im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG vorgenommene verfassungskonforme Auslegung (Gleichstellung der Änderung der Höhe von Entnahmen und Einlagen mit Korrekturen von Bilanzposten im engeren Sinne) würde im Anwendungsbereich der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs daher gerade gegenläufig zu einer Verstärkung der --in der angeführten Entscheidung des IV. Senats als gleichheitswidrig angesehenen-- Ungleichbehandlung zwischen bilanzierenden Steuerpflichtigen und Überschussrechnern führen.
- 44** Im Übrigen war es im Fall des IV. Senats jedenfalls insoweit zu einer --wirtschaftsgutbezogenen-- Änderung von Bilanzposten gekommen, als das FA Wirtschaftsgüter des notwendigen Privatvermögens, die der dortige Steuerpflichtige zu Unrecht bilanziert hatte, aus der Bilanz ausgebucht hatte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665, unter II.1.e). Im Streitfall wird im Jahr der Bilanzkorrektur aber noch nicht einmal mehr eine Ausbuchung vorgenommen.
- 45** Auch die weiteren vom FG in diesem Zusammenhang angeführten BFH-Entscheidungen (Urteile vom 31. Mai 2007 IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086, und vom 11. Oktober 2007 X R 4/05, BFH/NV 2008, 354; Beschluss vom 5. Oktober 2007 IV B 125/06, BFH/NV 2008, 353) sind lediglich zum Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ergangen, nicht aber zu den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs.
- 46** c) Danach besteht mindestens eine Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der maßgebenden Rechtsfrage über die Reichweite der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs. Dies wird noch dadurch verstärkt, dass das FG Köln die entscheidungserhebliche Rechtsfrage jüngst gerade gegenteilig zur Vorinstanz des vorliegenden Verfahrens entschieden hat (Urteil in EFG 2016, 997; wohl zustimmend Korte, EFG 2016, 999; ablehnend Heß, Betriebs-Berater 2016, 1394) und hierzu ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig ist (IV R 19/16). In jenem Verfahren geht es darum, ob betrieblich veranlasste Aufwendungen eines Steuerpflichtigen, die dieser in einem bestandskräftig veranlagten Vorjahr aus privaten Mitteln getätigt, aber irrtümlich nicht als Einlage gebucht hatte, sich im ersten offenen Jahr dadurch auswirken können, dass das in der (Sonder-)Bilanz ausgewiesene Kapital im Umfang einer nachgeholtten Einlage erfolgswirksam korrigiert wird. Das FG Köln hat dies verneint, weil das Eigenkapital lediglich den rechnerischen Unterschiedsbetrag zwischen den Aktiva und den Passiva zu einem bestimmten Stichtag darstelle, aber solche früheren Bilanzierungsfehler, die sich bei den Aktiva und Passiva nicht ausgewirkt hätten, nicht in Folgejahre transportiere. Damit besteht ein Widerspruch zwischen zwei finanzgerichtlichen Entscheidungen zur selben Rechtsfrage, was in der Regel bereits die Gewährung von AdV rechtfertigt (BFH-Beschluss vom 6. Februar 2009 IV B 125/08, BFH/NV 2009, 760, unter II.c.).
- 47** Wäre die Auffassung der Vorinstanz des vorliegenden Verfahrens richtig --und die des FG Köln falsch--, dann könnten Betriebseinnahmen, die in verjährter Zeit im Privatbereich vereinnahmt wurden ("Schwarzeinnahmen"), sowie Betriebsausgaben, die in verjährter Zeit aus privaten Mitteln bezahlt wurden, ohne Rücksicht auf die Regelungen über die Bestandskraft und die Festsetzungsverjährung zeitlich unbegrenzt mit ertragsteuerlicher Wirkung erfasst werden. Im Kern könnte jeder Gewinnermittlungsfehler aus festsetzungsverjährter Zeit nachgeholt werden. Ein derart weiter Anwendungsbereich der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs kann jedenfalls der bisher hierzu ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht entnommen werden.
- 48** Hinzu kommt, dass im vorliegend zu beurteilenden Fall die im Jahr 2009 vorgenommene Einlagebuchung, an die das FG die Anwendung der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs knüpfen möchte, keine Auswirkung auf den Gewinn hatte. Sie war vielmehr erfolgsneutral. Eine Gewinnauswirkung hatte allein die Einstellung des bei

der Veräußerung des Grundstücks L erzielten Gewinns in einen Sonderposten mit Rücklageanteil. Ein --nach Auffassung des FG-- darin liegender Bilanzierungsfehler wäre zwar nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs solange korrigierbar gewesen, wie der Sonderposten mit Rücklageanteil noch in der Bilanz enthalten war. Im Streitjahr 2011 war dieser Sonderposten aber nicht mehr bilanziert.

- 49 Im Übrigen dürfte es sich auch nicht um eine "echte" Einlage i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG gehandelt haben. Vielmehr dürfte das Einlagekonto nur deshalb angesprochen worden sein, um den von § 6b EStG zugelassenen, aber in der handelsrechtlichen Bilanzierung nicht vorgesehenen "Transport" der Rücklage in die KG buchtechnisch darzustellen.
- 50 3. Da ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Nachholung des im Jahr 2009 angefallenen Gewinns aus der Veräußerung des Grundstücks L im Streitjahr 2011 bestehen, ist auch der vom FA vorgenommene Ansatz des auf § 6b Abs. 7 EStG gestützten Gewinnzuschlags ernstlich zweifelhaft.
- 51 Hinzu kommt, dass § 6b Abs. 7 EStG tatbestandlich die gewinnerhöhende Auflösung einer nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildeten Rücklage voraussetzt. Es ist --unabhängig davon, wie die vorstehend unter 2. aufgeworfene Rechtsfrage zu beurteilen ist-- nicht erkennbar, dass diese Voraussetzung im Streitfall erfüllt sein könnte. Im Streitjahr 2011 ist --auch nach Auffassung des FA-- nicht etwa eine nach § 6b EStG gebildete Rücklage aufgelöst worden, da unstreitig ist, dass eine solche Rücklage schon seit dem Jahr 2009 nicht mehr in den Bilanzen des Antragstellers ausgewiesen war. Vielmehr hat das FA lediglich die vermeintliche Gewinnauswirkung einer Einlagebuchung nachholen (tatsächlich: die Gewinnauswirkung der fehlerhaften Rücklagenbildung rückgängig machen) wollen. Es ist aber nicht ersichtlich, dass auch die Nachholung einer Einlage den Tatbestand des § 6b Abs. 7 EStG erfüllen könnte.
- 52 Im Übrigen hätte das FA jedenfalls eine zu weitreichende Rechtsfolge gezogen. § 6b Abs. 7 EStG sieht vor, dass der Gewinn für jedes *volle* Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen ist. Das FA hat im Streitjahr 2011 einen Gewinnzuschlag von 18 % --also für drei volle Wirtschaftsjahre-- vorgenommen. Der Antragsteller hat das Grundstück während des Jahres 2009 --der genaue Zeitpunkt ist bisher nicht festgestellt worden-- veräußert, aber jedenfalls nicht bereits zu Beginn des 1. Januar 2009. Damit hätte die Rücklage --selbst wenn die sonstigen rechtlichen Annahmen des FA zutreffend wären-- indes nicht drei volle Wirtschaftsjahre, sondern allenfalls zwei volle Wirtschaftsjahre bestanden.
- 53 4. Hinsichtlich der Frage, ob die Grundstücke W und R zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen des Antragstellers gehört haben, besteht gegenwärtig eine Unklarheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Tatfragen. Dies rechtfertigt ebenfalls die Gewährung von AdV.
- 54 a) Gemäß § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG ist Voraussetzung für die Bildung einer den Gewinn mindernden Rücklage u.a., dass die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben.
- 55 Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs). Demgegenüber gehören zum Umlaufvermögen die zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter (vgl. BFH-Urteil vom 25. Oktober 2001 IV R 47, 48/00, BFHE 197, 109, BStBl II 2002, 289, unter 2.b aa, m.w.N.).
- 56 aa) Die Finanzverwaltung vertritt zur Anwendung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG die Auffassung, dass Wirtschaftsgüter, die sechs Jahre zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, in der Regel als Anlagevermögen angesehen werden können, es sei denn, dass besondere Gründe vorhanden sind, die einer Zurechnung zum Anlagevermögen entgegenstehen (R 6b.3 Abs. 1 Satz 2 EStR). Nach diesem Maßstab müssten im Streitfall besondere Anforderungen an die Feststellung von Umlaufvermögen gestellt werden. Der Senat hat Zweifel, ob dem genügt ist.
- 57 bb) Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung orientiert sich die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Anlage- oder Umlaufvermögen maßgebend an seiner Zweckbestimmung im Betrieb. Diese ist einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängig, muss sich andererseits aber anhand objektiver Merkmale nachvollziehen lassen. Zu diesen objektiven Merkmalen gehören z.B. die Art des Wirtschaftsguts, die Art und Dauer der Verwendung im Betrieb, die Art des Betriebs, ggf. auch die Art der Bilanzierung (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil in BFHE 197, 109, BStBl II 2002, 289, unter 2.b aa, m.w.N.).

- 58** b) Zu der Frage der Anwendbarkeit des § 6b EStG auf Veräußerungen eines gewerblichen Grundstückshändlers hat die höchstrichterliche Rechtsprechung bisher die folgenden Grundsätze entwickelt:
- 59** Da der Zweck des Betriebs eines gewerblichen Grundstückshandels regelmäßig in der Weiterveräußerung der Grundstücke liegt, gehören diese Grundstücke dann zum Umlaufvermögen. Soweit jedoch im Rahmen eines solchen Betriebs eine gewerbliche Grundstücksvermietung durch Substanzausnutzung beabsichtigt ist, handelt es sich bei den betreffenden Grundstücken um Anlagevermögen. Zur Veräußerung werden sie erst dann bestimmt, wenn ihre Wertsteigerung realisiert werden soll und darauf gerichtete Handlungen vorgenommen werden. Umlaufvermögen kann hier nur insoweit in Betracht kommen, als Grundstücke zum Zwecke der Weiterveräußerung erworben und alsbald auch veräußert werden. Soweit die Grundstücke eines solchen Betriebs dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, kommt der Abzug von Absetzungen für Abnutzung sowie die Inanspruchnahme der Vergünstigung des § 6b EStG in Betracht (umfassend zum Ganzen BFH-Urteil vom 17. März 1981 VIII R 149/78, BFHE 133, 44, BStBl II 1981, 522, unter I.3.).
- 60** In einer späteren Entscheidung hat der IV. Senat des BFH ausgeführt, es sei denkbar, dass zum Betriebsvermögen eines Grundstückshändlers gehörende Grundstücke während der Zeit ihrer Vermietung zum Anlagevermögen gehörten und erst im Zeitpunkt ihrer Veräußerung zu Umlaufvermögen würden (Urteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369, unter I.4.). Diese Formulierung hat das FA im vorliegenden Verfahren herangezogen, um zu begründen, dass das von einem gewerblichen Grundstückshändler veräußerte Grundstück im Zeitpunkt seiner Veräußerung stets Umlaufvermögen sei. Dies schliesse die Anwendbarkeit des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG von vornherein aus, da diese Vorschrift ausdrücklich voraussetzt, dass das veräußerte Wirtschaftsgut "im Zeitpunkt seiner Veräußerung" zum Anlagevermögen gehört hat.
- 61** Indes kann die zitierte Formulierung aus dem BFH-Urteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369 nicht in dem vom FA angenommenen Sinne verstanden werden. Hiergegen spricht bereits, dass der IV. Senat an dieser Stelle ausdrücklich auf die Grundsätze des Urteils in BFHE 133, 44, BStBl II 1981, 522 verweist. In jener Entscheidung ist aber die Anwendbarkeit des § 6b EStG auf bestimmte (Ausnahme-)Fallkonstellationen bei gewerblichen Grundstückshändlern gerade bejaht worden. Es kann also nicht angenommen werden, dass der IV. Senat, der die Entscheidung des VIII. Senats gerade an dieser Stelle vorbehaltlos zitiert hat, damit diese Anwendbarkeit des § 6b EStG von vornherein ausschließen wollte. Vor allem aber hat der IV. Senat in einer späteren Entscheidung ausdrücklich ausgeführt, ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens werde bei unveränderter Nutzung im Betrieb nicht allein dadurch zu Umlaufvermögen, dass sich der Steuerpflichtige zu seiner Veräußerung entschließt (BFH-Urteil in BFHE 197, 109, BStBl II 2002, 289, unter 2.b aa, m.w.N.). Er hat ergänzt, dass ein Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Veräußerung zwar nicht mehr zur dauernden Nutzung im Betrieb des Veräußerers bestimmt sei. Die Formulierung in § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG sei aber bei teleologischer Auslegung dahingehend zu verstehen, dass das veräußerte Wirtschaftsgut vor der Übertragung noch nicht zu Umlaufvermögen geworden sein dürfe, da § 6b EStG andernfalls niemals angewendet werden könnte (so ausdrücklich BFH-Urteil in BFHE 197, 109, BStBl II 2002, 289, unter 2.b dd).
- 62** c) Versucht man diese Grundsätze auf den Streitfall anzuwenden, ist beim gegenwärtigen Stand der Sachaufklärung noch unklar, ob die Grundstücke im Zeitpunkt ihrer Veräußerung mindestens sechs Jahre lang ununterbrochen dem Anlagevermögen des Antragstellers zuzurechnen waren.
- 63** aa) Das wesentliche Indiz, das gegen die Erfüllung dieser Voraussetzung spricht, ist die eigene Bilanzierung durch den Antragsteller. Er hatte sämtliche Grundstücke zunächst langjährig dem Umlaufvermögen zugeordnet. Erst kurz vor den jeweiligen Veräußerungen hatte er --ohne erkennbare Änderung seines tatsächlichen Verhaltens-- eine bilanzielle Umgliederung in das Anlagevermögen vorgenommen. Legt man allein die eigene Bilanzierung durch den Antragsteller zugrunde, wäre bei keinem der veräußerten Grundstücke die Voraussetzung einer sechsjährigen Zugehörigkeit zum Anlagevermögen erfüllt gewesen.
- 64** Der BFH sieht die Art der Bilanzierung durch den Steuerpflichtigen (d.h. den Ausweis eines Wirtschaftsguts als Anlage- oder Umlaufvermögen in der vom Steuerpflichtigen selbst aufgestellten konkreten Bilanz) als eines von mehreren "objektiven" Indizien für die Zuordnung an (BFH-Urteile in BFHE 197, 109, BStBl II 2002, 289, unter 2.b aa; vom 5. Februar 1987 IV R 105/84, BFHE 149, 255, BStBl II 1987, 448, unter II.3.b, und vom 30. April 1998 III R 29/93, BFH/NV 1998, 1372, unter II.2.a).
- 65** bb) Zu anderen objektiven Merkmalen für die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen, die im Streitfall in Betracht kommen könnten, fehlt es bisher an hinreichenden Erkenntnissen über den Sachverhalt. Dies gilt vor allem für die vom BFH hervorgehobenen Indizien "Art der Verwendung im Betrieb" sowie "Art des Betriebs". Bereits dies

rechtfertigt die Gewährung von AdV, zumal die Ermittlung von Tatsachen durch den BFH in diesem Beschwerdeverfahren nicht angebracht ist.

- 66** Insbesondere fehlt es an den erforderlichen Erkenntnissen zum Betriebskonzept (Geschäftsmodell) des Antragstellers. Nach Aktenlage hat er hinsichtlich der Grundstücke R und W (wie auch hinsichtlich des Grundstücks L, worauf es allerdings aus den Gründen unter III.2. an dieser Stelle nicht mehr ankommt) weder besondere Verkaufsbemühungen noch besondere Vermietungsbemühungen entfaltet.
- 67** (1) Dass der Antragsteller wohl --nähere Feststellungen hierzu fehlen bisher-- nur sehr zurückhaltend saniert hat und die Grundstücke in teils sanierungsbedürftigem Zustand weiterverkauft hat, ist ambivalent. Sowohl die Vermietung als auch die Veräußerung können mit oder ohne Sanierung lukrativ sein. Das hängt nicht zuletzt davon ab, wie günstig und effizient der Steuerpflichtige die Sanierung auf eigene Rechnung durchführen kann. Für den vom FA gezogenen Schluss, das Geschäftsmodell habe im Erwerb sanierungsbedürftiger Objekte, der anschließenden Sanierung und dem höherpreisigen Weiterverkauf dieser Objekte gelegen, fehlen konkrete Anhaltspunkte. Die bisher vom FA und FG vorgenommene Würdigung ist insbesondere hinsichtlich der Sanierungsmaßnahmen auch in sich nicht widerspruchsfrei. Während das FA davon ausgeht, zum Geschäftsmodell des Antragstellers habe die Sanierung gehört, hält das FG gerade das Fehlen von Sanierungsmaßnahmen in Bezug auf das Grundstück R für ein eindeutiges Indiz dafür, dass die Zuordnung zum Anlagevermögen nur zum Schein vorgenommen worden sei. In Bezug auf das Grundstück W hat es demgegenüber ausgeführt, die tatsächlichen Sanierungsmaßnahmen dürften der Verkaufsförderung gedient haben. Es ist also unklar, ob die Durchführung von Sanierungsmaßnahmen zum Geschäftsmodell des Antragstellers gehörte oder nicht. Ebenso ist unklar, ob aus der Durchführung oder Nichtdurchführung von Sanierungsmaßnahmen Folgen zugunsten oder zu Lasten des Antragstellers zu ziehen sind. Tatsächlich kann auch das Geschäftsmodell des Grundstückshändlers darin bestehen, ohne zwischenzeitliche Sanierung allein aufgrund der Preisentwicklung am Immobilienmarkt einen Gewinn zu erzielen. Umgekehrt kann eine Vermietung sowohl von saniertem als auch unsaniertem Wohnraum ertragbringend sein.
- 68** (2) Ebenso zweideutig sind die Leerstände der Objekte. Sie können für den Grundstückshändler negative wie positive Wirkungen haben. Wenn ein Mietshaus vom Erwerber als Renditeobjekt zur Vermietung genutzt werden soll, ist ein Leerstand eher schädlich und dürfte daher regelmäßig den Verkaufserlös mindern, da ohne hinreichende Mieteinnahmen die angestrebte Rendite nicht erzielt werden kann. Allerdings hängt die Bedeutung des Leerstands für den potenziellen Käufer auch davon ab, wie leicht und schnell er nach den Umständen des lokalen Marktes die leerstehenden Einheiten mit oder ohne vorgängige Sanierung selbst vermieten kann, dies zudem ohne mietrechtliche Einschränkungen aufgrund von Altmietverträgen. Wenn der Erwerber hingegen seinerseits als Grundstückshändler das Objekt in Eigentumswohnungen aufteilen und anschließend mit oder ohne Sanierung die einzelnen Wohnungen vermarkten will, kann ein teilweiser Leerstand auch erwünscht sein, damit die Wohnungen für potenzielle Eigennutzer ebenfalls interessant werden.
- 69** FA und FG haben das fehlende Bemühen des Antragstellers um die Begründung von Mietverhältnissen und damit den Leerstand als wesentliches Indiz für die Zuordnung der Grundstücke zum Umlaufvermögen angeführt. Allerdings spricht ein jahrelanger Leerstand (fehlende Vermietung) gegen die Absicht, Gewinne durch Vermietung zu erzielen. Indes ist bisher nicht aufgeklärt, in welchem Umfang und in welchen Zeiträumen die streitbefangenen Objekte vermietet waren. Hinsichtlich des Grundstücks W widersprechen sich die Angaben des FA und des Antragstellers erheblich. Bei dem Grundstück R ist unklar, welche Bedeutung die Wohnungen im Seitenflügel für das Gesamtobjekt hatten und inwiefern diese ggf. unabhängig von etwaigen Sanierungsmaßnahmen im Haupthaus hätten vermietet werden können. Zudem steht etwaigen fehlenden Vermietungsbemühungen ein ebenso fehlendes Bemühen um einen Verkauf gegenüber.
- 70** (3) Den EStR folgend (s.o. unter III.4.a aa) könnte für die objektive Eigenschaft der Grundstücke R und W als Anlagevermögen (ebenso wie L) sprechen, dass sie tatsächlich für längere Zeit zum Betriebsvermögen des Antragstellers gehört haben. Die von der Finanzverwaltung regelmäßig als ausreichend angesehene Haltedauer von sechs Jahren ist in allen Fällen deutlich überschritten. Der Antragsteller hatte die hier streitgegenständlichen Objekte ca. zehn Jahre im Bestand. Alle Grundstücke waren außerdem im Zeitpunkt ihres Erwerbs bzw. kurz danach langfristig finanziert und wurden nicht in Wohnungseigentum aufgeteilt, wie es Grundstückshändler häufig zu tun pflegen. Der Antragsteller hat zwar andere Objekte spätestens in dem auf den jeweiligen Erwerb folgenden Jahr wieder verkauft. Folgerichtig steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass der Antragsteller einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt. Der Schluss darauf, dass auch die hier streitbefangenen Grundstücke Umlaufvermögen des gewerblichen Grundstückshandels waren, ist damit jedoch noch nicht geführt.

- 71** (4) Diese Unsicherheiten werden, wenngleich es hierauf nicht mehr ankommt, durch die Verhältnisse beim Grundstück L noch unterstrichen.
- 72** Das FG hat zum Grundstück L ausgeführt, der Antragsteller habe sich durch die im Jahr 2001 erteilte Baugenehmigung --die er unstreitig nicht ausgenutzt hat-- lediglich Gewissheit über das für das Objekt bestehende Entwicklungspotenzial verschaffen wollen; dies entspreche der typischen Vorgehensweise gewerblicher Immobilienhändler. Dabei hat es indes nicht berücksichtigt, dass eine Baugenehmigung erlischt, wenn nicht innerhalb von drei Jahren nach ihrer Erteilung mit der Ausführung des Bauvorhabens begonnen wird (§ 72 Abs. 1 der Bauordnung für Berlin --BauO Bln--). Feststellungen dazu, dass der Antragsteller eine Verlängerung der Geltungsdauer der Baugenehmigung beantragt hätte (§ 72 Abs. 2 BauO Bln), haben weder das FA noch das FG getroffen. Außerdem lässt der angegriffene Beschluss nicht erkennen, ob das FG seine Feststellungen zu dem Zweck, den der Antragsteller mit der Baugenehmigung verfolgt hat, auf der Grundlage konkreter Tatsachen oder nachprüfbarer Erfahrungswerte getroffen hat oder ob es sich lediglich um eine Vermutung handelt.
- 73** cc) Aus Sicht des beschließenden Senats drängen sich daher für das Hauptsacheverfahren aus derzeitiger Sicht die folgenden Ermittlungsansätze auf:
- Treffen von Feststellungen zum Betriebskonzept sowie zu Vermietungs- und Verkaufsbemühungen des Antragstellers, zum Umfang des Leerstands und dazu, wie die Erwerber mit den Objekten verfahren sind;
  - Anfrage bei den vom Antragsteller beauftragten Architekten, auf welche objektiven Gegebenheiten diese die von ihnen in der Bescheinigung vom 21. Dezember 2015 geäußerte Einschätzung, der Antragsteller habe die Objekte langfristig vermieten wollen, gestützt haben;
  - Befragung des Maklers, der die Veräußerungen der Grundstücke L, W und R vermittelt hat, nach seinen Geschäftsbeziehungen zum Antragsteller und zu dessen Veräußerungsverhalten und -bereitschaft.
- 74** d) Darüber hinaus beruht die Gewährung der AdV hinsichtlich der Grundstücke W und R auch auf einer Folgenabwägung: Die vom Senat ausgesprochene AdV-Gewährung wirkt nur bis zur Beendigung des Einspruchsverfahrens. Das FA hat es also in der Hand, die Einspruchsentscheidung --ggf. nach weiterer Aufklärung des Sachverhalts-- zügig zu erlassen und dadurch zunächst einmal das Ende der AdV herbeizuführen. Eine Ablehnung der AdV hätte aufgrund der in der BFH-Rechtsprechung vorgenommenen weiten Auslegung des § 69 Abs. 6 FGO (vgl. BFH-Beschlüsse vom 4. Mai 2005 XI S 7/05, BFH/NV 2005, 1605, und vom 8. März 2013 III S 2/12, BFH/NV 2013, 960) hingegen zur Folge, dass die Antragsteller auch während eines künftigen Klage- und etwaigen Rechtsmittelverfahrens im Streitfall selbst dann keine AdV mehr erlangen könnten, wenn sie ergänzende Tatsachen vorbringen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)