Urteil vom 16. September 2015, I R 20/13

Unbestimmter Urteilstenor - Ausübung eines Sonderabschreibungsrechts

BFH I. Senat

FGO § 100 Abs 2 S 2, FGO § 105 Abs 2 Nr 3, EStG § 4 Abs 2 S 2, FöGbG § 4, HGB § 252 Abs 2 Nr 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 04. Februar 2013, Az: 8 K 8140/09

Leitsätze

NV: Ein Urteil, welches einen Steuerbescheid dahin abändert, dass die Steuer "unter Verwendung von Sonderabschreibungen nach § 4 Fördergebietsgesetz" festgesetzt wird, ist wegen Unbestimmtheit wirkungslos, wenn sich weder Urteilstenor noch Entscheidungsgründen entnehmen lässt, in Bezug auf welche konkreten Wirtschaftsgüter die Sonderabschreibungen in welcher Höhe vorgenommen werden sollen .

Tenor

Auf die Revisionen der Beteiligten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 5. Februar 2013 8 K 8140/09 aufgehoben.

In Bezug auf die Festsetzungen der Körperschaftsteuer 1995 und 1996 wird die Sache an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen. Hinsichtlich der Bescheide über die gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes auf den 31. Dezember 1995 und auf den 31. Dezember 1996 wird die Klage abgewiesen.

Die Revision der Kläger wird insoweit als unbegründet zurückgewiesen.

Die Entscheidung über die Kosten des gesamten Rechtsstreits wird dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg übertragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine AG, war in den Streitjahren (1995 und 1996) mit der Vermietung von Baumaschinen und Bauausrüstungen befasst. Sie war alleinige Gesellschafterin der C-GmbH. Nach einer Außenprüfung war zwischen der Klägerin und dem Beklagten, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) u.a. der zutreffende steuerbilanzielle Wertansatz der Beteiligung an der C-GmbH zum 31. Dezember der Streitjahre im Streit. Während die Klägerin die Beteiligung mit jeweils 50.000 DM angesetzt hatte, ging das FA von einem um jeweils 1.666.500 DM höheren Betrag aus. Streitig war auch die Berechtigung der von der Klägerin zum 31. Dezember 1996 vorgenommenen Teilwertabschreibung auf ihre Forderungen gegen die C-GmbH in Höhe von 1.035.000 DM. In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) einigten sich die Beteiligten im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung darauf, dass die Beteiligung an der C-GmbH mit jeweils 850.000 DM anzusetzen ist und die Teilwertabschreibung auf die Forderungen gegen die C-GmbH zum 31. Dezember 1996 in Höhe von insgesamt 500.000 DM zutreffend war.

2 Die Klägerin erklärte gegenüber dem FA, die sich aus den vorstehenden Wertberichtigungen ergebenden Gewinnerhöhungen jeweils im Wege der Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes 1997 i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) --EStG 1997--, der gemäß § 52 Abs. 9 EStG 1997 auch für die Streitjahre anwendbar ist, mit für beide Streitjahre noch möglichen Sonderabschreibungen nach § 4 des Gesetzes über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz --FördG--) ausgleichen zu wollen. Das FA stellt zwar das Bestehen entsprechenden Sonderabschreibungsvolumens nicht in Abrede, hält den Rahmen für eine zulässige Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG 1997 jedoch dadurch für begrenzt, dass in den Bilanzen der Streitjahre auch noch --im

angefochtenen Urteil vom FG nicht näher bezeichnete-- Passiva zu erhöhen seien (in der Revisionsbegründung des FA ist von Rückstellungen für die Rückforderung von Investitionszulagen gemäß dem Investitionszulagengesetz 1996 --InvZulG 1996-- die Rede). Diese seien zwar außerbilanziell wegen § 10 InvZulG 1996 der steuerlichen Bemessungsgrundlage wieder hinzuzurechnen, reduzierten jedoch gleichwohl den nach Auffassung des FA für die Bemessung des Änderungsrahmens des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG 1997 allein maßgeblichen Steuerbilanzgewinn. Das FA erließ entsprechend geänderte körperschaftsteuerliche Bescheide für die Streitjahre.

3 Außerdem streiten die Beteiligten über die Höhe der in den Bilanzen der Streitjahre zu aktivierenden Ansprüche auf Investitionszulagen. Die Klägerin aktivierte solche Ansprüche zwar, verteilte die Ergebnisauswirkungen jedoch durch Bildung entsprechender Passivposten auf drei Jahre (den "Verbleibenszeitraum" nach § 2 Satz 1 InvZulG 1996). Sie ist darüber hinaus der Auffassung, zum 31. Dezember 1995 hätten noch keine Forderungen auf Investitionszulagen aktiviert werden dürfen, weil die Zulagen am Bilanzstichtag noch nicht beantragt gewesen seien. Das FA geht demgegenüber von einer Aktivierungspflicht aus und erkennt auch die gegenläufigen Passivposten nicht an. Auf dieser Grundlage stellte es gemäß § 47 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1991/1996 (KStG 1991/1996) die nach § 30 KStG 1991/1996 ermittelten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals gesondert fest.

4 Die wegen beider Streitpunkte erhobene Klage hatte teilweise Erfolg (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 5. Februar 2013 8 K 8140/09, Neue Wirtschafts-Briefe Unternehmensteuern und Bilanzen 2013, 747). Das FG hält die von der Klägerin begehrte Bilanzänderung durch Vornahme von Sonderabschreibungen in dem Umfang für zulässig, in dem sich die aus der tatsächlichen Verständigung ergebenden Korrekturen der ursprünglichen Wertansätze für die Beteiligung an der C-GmbH und für die Forderungen gegen diese Tochtergesellschaft gewinnerhöhend auswirken. Für die Bemessung des Änderungsrahmens des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG 1997 sei nicht der aufgrund der Bilanzberichtigung erhöhte Steuerbilanzgewinn, sondern der nach Vornahme der gebotenen außerbilanziellen Korrekturen zu versteuernde Gewinn maßgeblich. Das FG hat die angefochtenen Bescheide wörtlich dahingehend geändert,
"dass für 1995 ausgehend von einer Bilanzberichtigung in Höhe von 816.500,- DM eine Bilanzänderung in derselben Höhe unter Verwendung von Sonderabschreibungen nach § 4 Fördergebietsgesetz und für 1996 unter Ansatz einer Bilanzberichtigung in Höhe von 1.001.808,70 DM eine Bilanzänderung in derselben Höhe unter Verwendung von Sonderabschreibungen nach § 4 Fördergebietsgesetz berücksichtigt werden."

5 Gegen das FG-Urteil richten sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revisionen beider Beteiligten.

6 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen worden ist, und
den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1991/1996 zum 31. Dezember 1995 dahingehend zu ändern, dass die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals wie folgt festgestellt werden:

- der ungemildert (mit 45 %) belastete Teilbetrag (EK 45) mit ./. 52.036 DM,
- der nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbetrag aus nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden inländischen Vermögensmehrungen (EK 02) mit ./. 5.347.406 DM,
- der nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbetrag aus Einlagen (EK 04) mit 65.059.827 DM,

den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1991/1996 zum 31. Dezember 1996 dahingehend zu ändern, dass die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals wie folgt festgestellt werden:

- der ungemildert (mit 45 %) belastete Teilbetrag (EK 45) mit ./. 585.446 DM,
- der nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbetrag aus nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden inländischen Vermögensmehrungen (EK 02) mit 1.558.705 DM,
- der nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbetrag aus Einlagen (EK 04) mit 64.393.161 DM,

den Bescheid über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 1995 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag auf 0 DM festgesetzt werden,
den Bescheid über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 1996 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer auf 467.611 DM und der Solidaritätszuschlag auf 22.821 DM festgesetzt werden.

7 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und der Klage nur insoweit stattzugeben, als die angefochtenen Bescheide dahin zu ändern sind, dass

1. im Streitjahr 1995 die sich aus der tatsächlichen Verständigung im Rahmen der mündlichen Verhandlung ergebende Gewinnminderung in Höhe von 866.500 DM und ferner eine Gewinnerhöhung in Höhe von 113.022 DM aufgrund der insoweit zu ändernden Gewerbesteuerrückstellung und im Wege der Bilanzänderung Sonderabschreibungen nach § 4 FördG in Höhe von 56.518 DM berücksichtigt werden,

2. im Streitjahr 1996 die sich aus der tatsächlichen Verständigung im Rahmen der mündlichen Verhandlung ergebende Gewinnminderung in Höhe von 500.000 DM und ferner eine Gewinnerhöhung in Höhe von 72.649 DM aufgrund der insoweit zu ändernden Gewerbesteuerrückstellung und im Wege der Bilanzänderung Sonderabschreibungen nach § 4 FördG in Höhe von 233.144 DM berücksichtigt werden,

und im Übrigen die Klage abzuweisen.

8 Beide Beteiligten beantragen überdies die Zurückweisung der Revision des jeweils anderen.

Entscheidungsgründe

9 II. In Bezug auf die Festsetzungen der Körperschaftsteuer sind beide Rechtsmittel begründet und führen gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Die Revision des FA ist auch hinsichtlich der Bescheide über die Festsetzungen von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1991/1996 begründet und führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Revision der Klägerin erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist deshalb gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

10 1. Das Urteil ist unwirksam und deshalb aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Sein Tenor ist unbestimmt und kann auch nicht in einem bestimmten Sinn ausgelegt werden.

11 Ein Urteil ist wirkungslos, wenn sich aus ihm keine eindeutige Entscheidung ergibt. Wesentlicher Bestandteil eines jeden Urteils ist die Urteilsformel (§ 105 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Aus ihr muss sich entnehmen lassen --erforderlichenfalls unter Heranziehung des übrigen Urteilsinhalts--, wie über die Anträge der Beteiligten entschieden worden ist (Senatsurteil vom 26. Februar 2014 I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Juli 1993 VIII R 67/91, BFHE 173, 480, BStBl II 1994, 469). Genügt der Urteilsausspruch nicht diesen Anforderungen, hat das Revisionsgericht dies auch ohne Rüge von Amts wegen zu beachten, da es sich um einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens handelt (Senatsurteil in BFH/NV 2014, 1395; BFH-Urteil vom 19. Februar 1991 VIII R 8/86, BFH/NV 1992, 175). Ein solcher Fall liegt hier vor.

12 Das FG hat die angefochtenen Bescheide geändert, ohne die aus seiner Sicht zutreffenden Festsetzungen und Feststellungen neu zu berechnen. Es hat die Neuberechnungen offenkundig --ohne dies ausdrücklich auszusprechen-- gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA überlassen wollen. Die im Urteilsausspruch enthaltenen Vorgaben des FG enthalten die Anordnung, die angefochtenen Bescheide würden unter Berücksichtigung von Bilanzberichtigungen in Höhe von 816.500 DM (1995) und 1.001.808,70 DM (1996) und "unter Verwendung von Sonderabschreibungen nach § 4 Fördergebietsgesetz" in gleicher Höhe geändert. Weder dem Urteilstenor noch den Entscheidungsgründen lässt sich indes entnehmen, auf welche Wirtschaftsgüter und in welcher jeweiligen Höhe die Sonderabschreibungen vorgenommen werden sollen. Sonderabschreibungen nach § 4 FördG können sich aber wegen des bilanzrechtlichen Grundsatzes der Einzelbewertung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990/1996 i.V.m. § 252 Abs. 2 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs) nur auf individuelle Wirtschaftsgüter beziehen und nicht auf ein unter Berücksichtigung einer Vielzahl von Wirtschaftsgütern ermitteltes abstraktes Abschreibungspotential. Da es sich bei der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung um die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts handelt (vgl.

Senatsurteil vom 4. Juni 2008 I R 84/07, BFHE 222, 260, BStBl II 2009, 187; Senatsbeschluss vom 12. September 2006 I B 169/05, BFH/NV 2007, 48), obliegt deren Festlegung und Verteilung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen. Die Konkretisierung steht nicht im behördlichen Ermessen und dürfte deshalb nicht durch Urteil dem FA übertragen werden.

13 Entgegen dem Vorbringen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung ergibt sich nichts anderes aus der BFH-Rechtsprechung, derzufolge bei einem Streit über die Zulässigkeit einer Bilanzänderung der Steuerpflichtige die geänderte Bilanz nicht schon mit dem Antrag auf Bilanzänderung beim FA einreichen muss, wenn er den Streit gerichtlich klären lassen möchte, sondern damit bis zur Klärung zuwarten kann (vgl. Senatsurteil vom 17. Juli 2008 I R 85/07, BFHE 222, 418, BStBl II 2008, 924, m.w.N.). Denn dieser Grundsatz entbindet den Steuerpflichtigen nicht von der Obliegenheit, die Wahlrechtsausübung, auf die er die Bilanzänderung stützt, gegenüber dem FA und gegebenenfalls gegenüber dem angerufenen Gericht hinreichend zu konkretisieren.

14 2. Für die Körperschaftsteuerfestsetzungen ergibt sich aus der Unwirksamkeit des vorinstanzlichen Urteils, dass die Streitsache an das FG zurückverwiesen werden muss (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Denn dem Senat ist eine Entscheidung in der Sache mangels Feststellungen zur konkreten Wahlrechtsausübung nicht möglich. Auf diese Feststellungen kommt es aber für die Entscheidung über die Revision des FA an. Denn auch nach den Revisionsanträgen des FA bestünde in beiden Streitjahren --wenn auch in geringerem Umfang-- ein Bilanzänderungspotential der Klägerin (1995: 56.518 DM; 1996: 233.144 DM), welches durch die Sonderabschreibungen nach § 4 FördG auszuschöpfen wäre.

15 3. Hinsichtlich der gesonderten Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen nach § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1991/1996 ist der Rechtstreit hingegen entscheidungsreif, sodass der Senat in der Sache selbst entscheiden kann (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Insoweit erweist sich nämlich die Revision des FA im Ergebnis als begründet, während das Rechtsmittel der Klägerin erfolglos bleibt. Denn die gegen jene Feststellungsbescheide erhobenen Einwendungen der Klägerin in Bezug auf den Umfang der zu aktivierenden Ansprüche auf Investitionszulagen betreffen ausschließlich die Ermittlung ihres Bilanzgewinns als Grundlage ihres zu versteuernden Einkommens. Für diese gesonderten Feststellungen ist jedoch insoweit gemäß § 47 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a KStG 1991/1996 der Körperschaftsteuerbescheid Grundlagenbescheid. Die diesbezüglichen Einwendungen können deshalb gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung nur im Rechtsbehelfsverfahren gegen die Körperschaftsteuerbescheide als Grundlagenbescheide, nicht aber in den Verfahren gegen die Folgebescheide geltend gemacht werden (vgl. z.B. Senatsurteile vom 12. Oktober 2010 I R 99/09, BFH/NV 2011, 650; vom 20. April 2011 I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761).

16 Dem steht nicht entgegen, dass die hier streitige Bilanzposition der Investitionszulage gemäß § 10 InvZulG 1996 für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Klägerin im Ergebnis unerheblich ist. Die auf zweiter Stufe der Einkommensermittlung gebotene Neutralisierung durch außerbilanzielle Kürzung ändert nichts daran, dass die Investitionszulage Bestandteil der nach Maßgabe von § 8 Abs. 1 KStG 1991/1996 i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 EStG 1990/1996 der Gewinnermittlung zugrunde zu legenden Steuerbilanz ist, welche ihrerseits sowohl Grundlage für die Steuerfestsetzungen als auch u.a. für die gesonderten Feststellungen der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nach § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1991/1996 ist. Die fehlende Auswirkung auf die steuerliche Bemessungsgrundlage steht der Geltendmachung im Verfahren gegen den Körperschaftsteuerbescheid als Grundlagenbescheid in einer solchen Konstellation nicht entgegen. Insofern ist die Klägerin nicht gehindert, ihr diesbezügliches Begehren im zweiten Rechtsgang gegen die Körperschaftsteuerbescheide geltend zu machen.

17 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache ist dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens zu übertragen (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de