Urteil vom 28. Juli 2021, X R 30/19

Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen des § 7g Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Nr. 2 EStG in Fällen der Betriebsaufgabe

ECLI:DE:BFH:2021:U.280721.XR30.19.0

BFH X. Senat

EStG § 7g Abs 4 S 1, EStG § 7g Abs 6 Nr 2, FGO § 100 Abs 2 S 2, EStG VZ 2014 , EStDV § 8b S 2

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 09. April 2019, Az: 4 K 442/17

Leitsätze

1. Für die Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen des § 7g Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Nr. 2 EStG genügt es in Fällen, in denen der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts aufgegeben wird, wenn das Wirtschaftsgut nicht für ein volles Kalenderjahr bzw. einen vollen Zwölf-Monats-Zeitraum nach dem Wirtschaftsjahr seiner Anschaffung oder Herstellung, sondern lediglich während des mit der Betriebsaufgabe endenden Rumpfwirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird (gegen BMF-Schreiben vom 20.11.2013, BStBl I 2013, 1493, Rz 36, 37, 58).

2. Wenn das FG die Berechnung des festzusetzenden oder festzustellenden Betrags gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen will, muss es über die Klage in einem Umfang entscheiden, dass dem FA nur noch die Berechnung des Betrags überlassen bleibt. Dies bedeutet zum einen, dass im Rahmen der Berechnung keine offene Rechtsfrage mehr verbleiben darf. Zum anderen muss das Gericht dem FA eine eindeutige Berechnungsanweisung vorgeben; die für die Berechnung erforderlichen Angaben müssen entweder im Urteil enthalten sein oder es müssen Zahlenangaben in den Akten durch eine konkrete Bezugnahme in das Urteil einbezogen sein.

3. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO verlangt, dass die Berechnung des festzusetzenden oder festzustellenden Betrags einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert. Einfache Berechnungen hat das FG daher selbst vorzunehmen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 10.04.2019 - 4 K 442/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die einzeln veranlagte Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb im Streitjahr 2014 ein gewerbliches Einzelunternehmen, dessen Gewinn sie durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte. Der Gewinn wurde gesondert festgestellt, weil die Klägerin in einem anderen Bundesland wohnte.

2 In ihrer am 14.02.2014 eingereichten Gewinnermittlung für 2012 hatte sie einen Investitionsabzugsbetrag von 14.400 € als Betriebsausgabe abgezogen. Dabei handelte es sich um 40 % der --mit 36.000 € angegebenen-- voraussichtlichen Anschaffungskosten eines PKW. Die Klägerin wurde insoweit zunächst erklärungsgemäß veranlagt.

3 Im Mai 2014 erwarb die Klägerin den PKW mit Anschaffungskosten von 33.334,03 €. Am 15.07.2015 gab sie ihren Betrieb auf.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat daraufhin die Auffassung, der Investitionsabzugsbetrag sei gemäß § 7g Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Jahren 2012 und 2014 geltenden Fassung (EStG) rückwirkend rückgängig zu machen, weil der Betrieb vor dem Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahres aufgegeben worden sei. Die daraufhin für das Jahr 2012 erlassenen Änderungsbescheide sind nicht Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens.

5 Zum Ablauf des Veranlagungs- und Einspruchsverfahrens für das Streitjahr 2014 hat das Finanzgericht (FG) lediglich festgestellt, dass am 16.06.2016 ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des Gewinns aus Gewerbebetrieb (53.169,57 €) und ein Gewerbesteuermessbescheid ergangen ist. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Mit Änderungsbescheiden vom 09.08.2016 setzte das FA den festgestellten Gewinn (50.826,95 €) und den Gewerbesteuermessbetrag herab. Am 31.08.2016 reichte die Klägerin eine geänderte Einnahmen-Überschuss-Rechnung für 2014 ein, in der sie einen Gewinn von 48.857,56 € ermittelte. Sie rechnete einen Betrag von 13.333,61 € (40 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des PKW) dem Gewinn hinzu und minderte zugleich die Anschaffungskosten des PKW um diesen Betrag (§ 7g Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG). Ferner nahm sie eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG in Höhe von 1.601 € vor. Wie die genannten Beträge und Gewinnänderungen ermittelt worden sind, hat das FG nicht festgestellt.

6 Am 24.05.2017 wies das FA den Einspruch unter Berufung auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20.11.2013 (BStBl I 2013, 1493, Rz 36, 37, 58) zurück.

7 Die Klägerin berief sich demgegenüber darauf, dass für Zwecke des § 7g EStG auch ein Rumpfwirtschaftsjahr als vollgültiges Wirtschaftsjahr anzusehen sei, und behauptete, der PKW sei bis zum Ende des Rumpfwirtschaftsjahres 2015 fast ausschließlich betrieblich genutzt worden.

8 Die Klage hatte Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 1119). Das FG änderte die für das Streitjahr 2014 ergangenen Bescheide dahingehend, "dass die Sonderabschreibung nach § 7g EStG und die Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG wie ursprünglich geltend gemacht berücksichtigt werden", und übertrug die Berechnung dem FA. In welcher Höhe die Klägerin ursprünglich Beträge nach § 7 Abs. 1 EStG geltend gemacht hatte, lässt sich dem angefochtenen Urteil nicht entnehmen.

9 Zur Begründung seiner klagestattgebenden Entscheidung führte das FG aus, die Betriebsaufgabe sei nicht als Verletzung der Nutzungsfrist anzusehen. Diese wäre eigentlich bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 2015 gelaufen; dieses Wirtschaftsjahr habe aber mit der Betriebsaufgabe am 15.07.2015 vorzeitig geendet. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sei für den in § 7g EStG verwendeten Begriff des "Wirtschaftsjahres" auf § 8b der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) zurückzugreifen, nach dessen Satz 2 Nr. 1 ein Wirtschaftsjahr u.a. in Fällen der Betriebsaufgabe auch einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen dürfe.

10 Mit seiner Revision vertritt das FA weiterhin die Auffassung, der Nutzungszeitraum müsse nach Ablauf des Jahres der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts stets weitere zwölf Monate umfassen. Dies sei sowohl die Auffassung der Finanzverwaltung als auch des überwiegenden Teils der Literatur. Andernfalls wäre es möglich, dass der Investitionsabzugsbetrag dem Unternehmer verbliebe, wenn er das Wirtschaftsgut am 30.12. anschaffe und den Betrieb am 02.01. des Folgejahres aufgebe. Dieses Ergebnis könne vom Gesetzgeber nicht gewollt sein und würde den Förderzweck des § 7g EStG verfehlen.

11 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

13 Sie ist der Auffassung, die Finanzverwaltung weiche zu Lasten der Steuerpflichtigen vom klaren Gesetzeswortlaut ab. Dies sei im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Gebot der Normenklarheit unzulässig. Hätte der Gesetzgeber die von der Finanzverwaltung vertretene Gesetzesauslegung gewollt, hätte er eine entsprechend eindeutige Formulierung in § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG aufnehmen können.

Entscheidungsgründe

II

...

14 Die Revision ist begründet. Sie führt --aus anderen als den geltend gemachten Gründen-- zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Das FG hat zwar innerhalb des § 7g EStG auf eine Norm abgestellt, aus der die Klägerin im Streitjahr keine ihr günstige Rechtsfolge ableiten kann (dazu unten 1.). Gleichwohl hat es die zeitliche Komponente der Nutzungsvoraussetzung des § 7g EStG im Ergebnis zutreffend ausgelegt (unten 2.). Die Sache ist aber an das FG zurückzuverweisen, weil der Tenor des klagestattgebenden vorinstanzlichen Urteils nicht hinreichend bestimmt ist und das FG keine Feststellungen zur ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung des von der Klägerin angeschafften PKW getroffen hat (unten 3.).

16 1. Das FG hat allein auf § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG abgestellt. Dies ist unzutreffend, weil die vom FG angenommene fehlende Anwendbarkeit dieser Norm im Streitjahr 2014 keine günstige Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn der Klägerin haben könnte. Eine der Klägerin günstige Gewinnauswirkung der Nichtanwendung dieser Norm ergäbe sich allein im Jahr der Vornahme des Investitionsabzugsbetrags (hier: 2012), das aber nicht Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens ist.

17 Maßgebend für die von der Klägerin im Streitjahr 2014 angestrebte, ihr günstige Gewinnauswirkung ist vielmehr allein die --vom FG nicht erwähnte-- Norm des § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG. Diese stimmt allerdings im hier entscheidungserheblichen Punkt mit § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG überein, so dass allein dieser Rechtsfehler des FG nicht zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils führt.

18 2. Nach § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG können die in § 7g Abs. 5 EStG vorgesehenen Sonderabschreibungen --neben weiteren Voraussetzungen-- nur in Anspruch genommen werden, wenn das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.

19 Zu Recht hat das FG die Auffassung vertreten, dass es für die Erfüllung dieser Nutzungsvoraussetzung in Fällen, in denen der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts aufgegeben wird, genügt, wenn das Wirtschaftsgut nicht für ein volles Kalenderjahr bzw. einen vollen Zwölf-Monats-Zeitraum nach dem Wirtschaftsjahr seiner Anschaffung oder Herstellung, sondern lediglich während des mit der Betriebsaufgabe endenden Rumpfwirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.

20 a) Mit der Klägerin und dem FG ist der Senat der Auffassung, dass sich die vom Gesetzgeber vorgesehene Rechtsfolge aus dem Gesetzeswortlaut ergibt. Danach ist --neben dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts-- das darauf folgende "Wirtschaftsjahr" für die Erfüllung der Nutzungsvoraussetzung maßgeblich.

21 aa) Zwar ist das Wirtschaftsjahr bei Gewerbetreibenden, die ihren Gewinn --wie die Klägerin-- durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG das Kalenderjahr. Dieser Grundsatz wird aber durch die Regelungen des § 8b EStDV ergänzt. Danach umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von zwölf Monaten (§ 8b Satz 1 EStDV). Gemäß § 8b Satz 2 EStDV darf es aber in bestimmten Fällen einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen (sog. Rumpfwirtschaftsjahr). Hierunter fällt auch die Betriebsaufgabe (§ 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV).

22 Trotz des im Wortlaut des § 8b Satz 2 EStDV verwendeten Begriffs "darf" hat die Rechtsprechung die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres in den dort genannten Fällen als zwingend angesehen (vgl. zur unentgeltlichen Betriebsübergabe Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.08.1979 - IV R 95/75, BFHE 128, 533, BStBl II 1980, 8, und vom 22.11.2018 - VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, Rz 33).

23 bb) Der durch § 8b EStDV verwendete Begriff des Wirtschaftsjahres ist auch im Rahmen des § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG maßgebend. Die --durch § 8b EStDV ergänzten-- Definitionen des § 4a EStG stehen im selben Abschnitt des EStG wie § 7g EStG (vgl. die amtliche Gliederungsbezeichnung vor §§ 4 bis 7i EStG: "3. Gewinn"). Es gibt daher --anders als das FA meint-- nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, dass der gesetzlich definierte Begriff des "Wirtschaftsjahres" innerhalb der durch eine amtliche Überschrift gebildeten und zusammengefassten Normgruppe der §§ 4 bis 7i EStG mit unterschiedlichen Inhalten zu füllen sein könnte. Ein Grundbegriff des Einkommensteuerrechts, der im Gesetz selbst --bzw. in einer auf diesem Gesetz beruhenden Rechtsverordnung--

umschrieben wird, darf in demselben Gesetz nicht in anderer Weise ausgelegt werden, sofern --was hier nicht ersichtlich ist-- nicht zwingende Gründe eine andere Auslegung unausweichlich machen (vgl. BFH-Urteil vom 21.07.2000 - VI R 153/99, BFHE 192, 316, BStBl II 2000, 566, unter II.1.a, zu dem in § 2 Abs. 2 EStG definierten und in § 32 Abs. 4 EStG verwendeten Begriff der Einkünfte).

24 cc) Die Heranziehung des § 8b EStDV für den Begriff des Wirtschaftsjahres entspricht zudem der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zur früheren Ansparabschreibung nach § 7g EStG in der bis zum 17.08.2007 geltenden Fassung (EStG a.F.).

25 So war die Ansparrücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen (§ 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F.). Wenn der Betrieb während des laufenden Zwölf-Monats-Zeitraums veräußert wurde, war die gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage zwingend bereits zum Zeitpunkt der Veräußerung vorzunehmen, weil aufgrund der Betriebsveräußerung ein Rumpfwirtschaftsjahr zu bilden war und dies als vollgültiges Wirtschaftsjahr anzusehen ist (BFH-Urteile vom 10.11.2004 - XI R 56/03, BFH/NV 2005, 845, unter II.2.a, und vom 20.12.2006 - X R 31/03, BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862, unter II.2., 3.; FG Münster, Urteil vom 20.09.2001 - 2 K 7625/00, EFG 2002, 387, Revision als unzulässig verworfen durch Senatsbeschluss vom 15.05.2002 - X R 71/01, BFH/NV 2002, 1320). Dies galt auch für Rumpfwirtschaftsjahre, die infolge von Umwandlungsvorgängen zu bilden waren (für eine Einbringung zum Teilwert BFH-Urteil vom 10.11.2004 - XI R 69/03, BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596, unter II.2.c; ebenso zu dem infolge einer formwechselnden Umwandlung zu bildenden Rumpfwirtschaftsjahr FG Düsseldorf, Urteil vom 26.03.2012 - 6 K 4454/10, EFG 2012, 1484, nachgehend wurde die Klage durch das BFH-Urteil vom 06.06.2013 - I R 36/12, BFH/NV 2014, 74 aus anderen Gründen als unzulässig verworfen).

26 Dieselbe Auslegung hat der BFH für den Gewinnzuschlag nach § 7g Abs. 5 EStG a.F. vertreten. Nach dieser Vorschrift war im Fall einer Rücklagenauflösung, die nicht auf einer begünstigten Investition beruhte, der Gewinn für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hatte, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen. In diesem Zusammenhang hat der BFH auch ein Rumpfwirtschaftsjahr als "volles Wirtschaftsjahr" i.S. des § 7g Abs. 5 EStG a.F. angesehen und den Gewinnzuschlag von 6 % selbst dann ungekürzt angewandt, wenn es unterjährig zu einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung gekommen war und das Wirtschaftsjahr somit gemäß § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV weniger als zwölf Monate umfasste (BFH-Urteil vom 26.02.2008 - VIII R 82/05, BFHE 220, 442, BStBl II 2008, 481, unter II.1.b).

27 dd) Die zu § 7g EStG a.F. ergangene Rechtsprechung gilt hinsichtlich der Heranziehung des § 8b EStDV unverändert auch für den Investitionsabzugsbetrag fort (so bereits zu der --auch im Streitjahr geltenden-- Rechtslage nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG FG Hamburg, Urteil vom 21.05.2015 - 2 K 14/15, EFG 2015, 1517, unter II.1.a, Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig verworfen durch Senatsbeschluss vom 21.01.2016 - X B 104/15, nicht veröffentlicht). Der Klägerin ist darin zuzustimmen, dass dem Gesetzgeber die Rechtsprechung zum Begriff des Wirtschaftsjahres im Rahmen des § 7g EStG a.F. bekannt war und er --wenn er entsprechend der Auffassung des FA stets die Nutzung über einen Zeitraum von vollen zwölf Monaten hätte voraussetzen wollen-- dies ohne Weiteres im Gesetzeswortlaut hätte festschreiben können. Mit der zielgenaueren Umgestaltung der durch § 7g EStG bezweckten Investitionsförderung von einer Ansparabschreibung in einen Investitionsabzugsbetrag hat sich der Wortlaut des Gesetzes ("Wirtschaftsjahr") in diesem Punkt aber nicht geändert. Auch der grundsätzliche Normzweck des § 7g EStG ist --wie bereits das FG unter Bezugnahme auf die Gesetzesmaterialien zutreffend ausgeführt hat-- unverändert geblieben.

28 Umgekehrt hat der Gesetzgeber beispielsweise in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes ausdrücklich den Begriff "fünf Jahre" verwendet. Dieser Zeitraum, mit dem fünf Zeitjahre (60 Monate) gemeint sind, verkürzt sich auch durch ein Rumpfwirtschaftsjahr nicht (BFH-Urteil vom 13.11.2013 - I R 45/12, BFHE 244, 277, BStBl II 2014, 486).

29 b) Die vom FA angeführten Argumente stehen dieser wortlautbezogenen Gesetzesauslegung nicht entgegen.

30 aa) So bringt das FA vor, eine innerhalb des Wirtschaftsjahres vorgenommene Entnahme schließe die Erfüllung der Nutzungsvoraussetzung aus; die Betriebsaufgabe sei aber als "Totalentnahme" anzusehen. Beides mag zutreffen. Allerdings ist im Fall der Betriebsaufgabe das Wirtschaftsjahr zugleich mit der Betriebsaufgabe beendet. Dies unterscheidet die Betriebsaufgabe in Bezug auf die Nutzungsvoraussetzung des § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG entscheidungserheblich von einer während des (weiter)laufenden Wirtschaftsjahres durchgeführten Entnahme des begünstigten Wirtschaftsguts.

31 bb) Zwar weist das FA im Ausgangspunkt zutreffend darauf hin, dass im Fraktionsentwurf eines

Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 27.03.2007 (BTDrucks 16/4841, 53) sowohl zu § 7g Abs. 4 EStG als auch zu § 7g Abs. 6 EStG ausgeführt wird, das Wirtschaftsgut müsse "bis zum Ende des folgenden Jahres" bzw. "in dem darauf folgenden Jahr" ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Angesichts des --bereits in diesem Gesetzentwurf-- eindeutig anderen Gesetzeswortlauts ("Wirtschaftsjahr") ist aber davon auszugehen, dass der Gesetzgeber sich in seinen erläuternden Bemerkungen lediglich einer sprachlichen Vereinfachung bedient hat (der Begriff des Wirtschaftsjahres wird in den vom FA angeführten Sätzen aus der Gesetzesbegründung bereits an anderer Stelle verwendet; es wäre also zu einer sprachlich unschönen Doppelung gekommen), aber nicht den im Gesetzestext selbst verwendeten Begriff mit bindender Wirkung für die Rechtspraxis umdefinieren wollte. Für eine solche Absicht enthalten die Gesetzesmaterialien jedenfalls keine Anhaltspunkte.

32 cc) Wie der vom FA gebildete Fall zu behandeln wäre, dass das Wirtschaftsgut am 30.12. angeschafft und der Betrieb am 02.01. des Folgejahres aufgegeben wird, kann vorliegend offenbleiben, da der hier zu beurteilende Sachverhalt mit einer derartigen Gestaltung nicht vergleichbar ist. Im Streitfall lagen sowohl die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags beim FA als auch die Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsguts zeitlich vor der Betriebsaufgabe.

33 c) Die Rechtsauffassung des Senats, wonach Rumpfwirtschaftsjahre i.S. des § 8b Satz 2 EStDV auch für Zwecke des § 7g EStG als volle Wirtschaftsjahre anzusehen sind, entspricht auch der Auffassung eines Teils der Literatur (vgl. Blümich/Brandis, § 7g EStG Rz 68; Schmidt/Kulosa, EStG, 40. Aufl., § 7g Rz 10, 60; Lutter, EFG 2020, 1121; wohl auch Roland in Bordewin/Brandt, § 7g EStG Rz 14). Ein anderer Teil der Literatur --soweit sich darin überhaupt Äußerungen zur vorliegend entscheidungserheblichen Frage finden-- verweist hingegen auf die gegenteilige Verwaltungsauffassung (Meyer, in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 7g EStG Rz 22; BeckOK EStG/Graw, 9. Ed. [01.01.2021], EStG § 7g Rz 147; ähnlich Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 7g Rz 10a: "im gesamten Folgejahr").

34 3. Das angefochtene Urteil muss aber aufgehoben werden, weil sein Tenor nicht hinreichend bestimmt ist (dazu unten a) und das FG keine Feststellungen zu den weiteren Voraussetzungen des § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG getroffen hat (unten b).

35 a) Der Tenor des vorinstanzlichen Urteils ist nicht hinreichend bestimmt, weil das FG die Berechnung des neu festzustellenden Gewinns und des neu festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen hat, ohne jedoch die hierfür erforderlichen Berechnungsgrundlagen vorzugeben.

36 aa) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung muss das FG, wenn es von § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO Gebrauch macht, über die Klage in einem Umfang entscheiden, dass dem FA nur noch die Berechnung des Betrags überlassen bleibt. Dies beinhaltet zweierlei: Zum einen darf im Rahmen der Berechnung keine offene Rechtsfrage mehr verbleiben (BFH-Beschluss vom 08.03.2005 - IV B 73/03, BFH/NV 2005, 1351, unter 3., m.w.N.). Zum anderen muss das Gericht dem FA eine eindeutige Berechnungsanweisung vorgeben (zum Ganzen BFH-Urteil vom 27.07.1993 - VIII R 67/91, BFHE 173, 480, BStBl II 1994, 469, unter II.1.b c). Die für die Berechnung erforderlichen Angaben müssen sich zwar nicht notwendig im Urteilstenor selbst finden; sie müssen aber entweder an anderer Stelle des Urteils enthalten sein (Tatbestand, Entscheidungsgründe), oder es müssen Zahlenangaben in den Akten durch einen konkreten Verweis in das Urteil einbezogen werden (BFH-Beschluss vom 07.02.2008 - IV B 58-60/07, unter II.1.a).

37 bb) Im Streitfall ist weder vom FG festgestellt noch überhaupt aus den Akten ersichtlich, welche zahlenmäßigen Auswirkungen die vom FG ausgesprochene Klagestattgabe hätte. Festgestellt ist nur, dass die Klägerin in ihrer geänderten Gewinnermittlung eine Sonderabschreibung von 1.601 € berücksichtigt hat. Zur Höhe der linearen Absetzung für Abnutzung (AfA) enthält das FG-Urteil weder im Tatbestand noch in den Entscheidungsgründen eine Aussage; das FG hat insoweit auch nicht auf konkreten Akteninhalt Bezug genommen. Die Vorschrift des § 7 Abs. 1 EStG wird vielmehr ausschließlich im Tenor des vorinstanzlichen Urteils erwähnt, der die Formulierung enthält, die Bescheide "werden dahingehend geändert, dass ... die Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG wie ursprünglich geltend gemacht berücksichtigt" wird. In welcher Höhe die Klägerin "ursprünglich" die AfA nach § 7 Abs. 1 EStG geltend gemacht hatte, bleibt unklar.

38 cc) Ohnehin ist die im Tenor des FG-Urteils vorgenommene Heranziehung der "ursprünglichen" Gewinnermittlung der Klägerin auch in rechtlicher Hinsicht fehlerhaft. Denn in dieser ursprünglichen Gewinnermittlung vom 09.11.2015 hatte die Klägerin --jedenfalls nach Aktenlage; das FG hat den Inhalt dieser Gewinnermittlung nicht festgestellt-- die Regelung des § 7g EStG ihrem gesamten Inhalt nach unangewendet gelassen. Auf der Grundlage seiner eigenen Rechtsauffassung hätte das FG daher hinsichtlich der linearen AfA nicht etwa diese ursprüngliche Gewinnermittlung, sondern die geänderte Gewinnermittlung vom 31.08.2016 --deren Inhalt es hinsichtlich der

Anwendung des § 7 Abs. 1 EStG indes ebenfalls nicht festgestellt hat-- heranziehen müssen. Zusätzlich hätte es anordnen müssen, dass die in der ursprünglichen Gewinnermittlung für den PKW in Anspruch genommene lineare AfA gegenzurechnen ist, was gleichermaßen unterblieben ist.

39 dd) Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die Voraussetzungen des § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO jedenfalls hinsichtlich des Gewinnfeststellungsbescheids ohnehin nicht erfüllt sein dürften. Wenn das FG --was rechtlich erforderlich ist-- dem FA die Berechnungsgrundlagen für die geänderte Gewinnfeststellung in einer Weise vorgibt, die dem FA keinen Spielraum mehr lässt, dann kann es den neu festzustellenden Gewinn in einer --wie hier-- sehr überschaubaren Sachverhaltskonstellation auch gleich selbst ermitteln. In einem solchen Fall ist aber nicht ersichtlich, dass die Ermittlung des festzusetzenden Betrags "einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert", wie es § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO verlangt. Einfache Berechnungen hat das FG nach allgemeiner Auffassung vielmehr selbst vorzunehmen (so ausdrücklich auch Begründung zum Regierungsentwurf des FGO-Änderungsgesetzes vom 14.08.1991, BTDrucks 12/1061, 19; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 100 FGO Rz 84).

40 b) Außerdem hat das FG keine Feststellungen zu den weiteren Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung getroffen. Es hat sich ausschließlich mit der zeitlichen Komponente der Nutzungsvoraussetzung des § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG (richtig: § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG) befasst. Zu der weiteren Frage, ob der von der Klägerin im Streitjahr 2014 angeschaffte PKW innerhalb des danach maßgebenden Zeitraums (Wirtschaftsjahre 2014 und 2015) ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt worden ist, hat das FG hingegen nichts festgestellt.

41 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

42 Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de