
Datum: 05.12.2002
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4697/00 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2002:1205.8K4697.00E.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 1998 vom 29. November 1999 und der Einspruchsentscheidung vom 04. Juli 2000 wird die Einkommensteuer 1998 auf 29.721,40 EUR (58.130 DM) herabgesetzt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Gründe:

1

Die Kläger sind Eigentümer einer Eigentumswohnung in der A-Str. in B . Nach Erwerb des Grundstücks am 12. Dezember 1995 und Fertigstellung des Gebäudes zum 01.03.1997 machten die Kläger in der Einkommensteuererklärung für 1997 Absetzungen für Absetzung - AfA- nach § 7 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes -EStG- (lineare AfA) mit 2 % geltend, indem sie auf dem Formular der Anlage V in der Zeile 35 die Kästchen vor den Auswahlmöglichkeiten "linear" und "lt. besonderem Blatt" ankreuzten und den AfA-Betrag mit 4.614 DM ansetzten. Auf dem besonderen Blatt war die AfA-Bemessungsgrundlage mit 230.680,88 DM errechnet worden. Der Einkommensteuerbescheid für 1997 erging erklärungsgemäß und wurde bestandskräftig. In der Einkommensteuererklärung für 1998 beantragten die Kläger für das Objekt nunmehr die degressive AfA gem. § 7 Abs. 5 EStG mit

2

7 % zuzügl. der Nachholung für das Jahr 1997 mit 5 %. Auf Grund nachträglicher Herstellungskosten hatte sich die AfA-Bemessungsgrundlage auf 233.710 DM erhöht; der als Werbungskosten geltend gemachte AfA-Betrag belief sich demnach auf (12 % von 233.710 DM =) 28.045 DM. Der Beklagte berücksichtigte wie im Vorjahr die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG mit 4.614 DM und lehnte im Einkommensteuerbescheid 1998 den Ansatz der degressiven AfA mit der Begründung ab, dass eine Änderung der AfA-Methode nach dem Ausüben des Wahlrechtes unzulässig sei.

Die Kläger legten gegen den Bescheid Einspruch ein und führten aus, in ihrem Fall handele es sich nicht um einen Wechsel der AfA-Methode, sondern um die Berichtigung eines Irrtums. Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. 3

Die Kläger tragen vor: 4

Auf Grund ihrer Einkommenssituation sei im Hinblick auf das zu erwerbende Vermietungsobjekt von vornherein die höchstmögliche Abschreibung beabsichtigt gewesen. Demgemäß sei die mit der Erstellung der Steuererklärung beauftragte Mitarbeiterin ihres Steuerberaters angewiesen worden, die Abschreibung gem. § 7 Abs. 5 EStG in Ansatz zu bringen. Auch ihre Einkommensteuererklärung sei mittels EDV nach DATEV-Programmen erstellt worden. Bei der Eingabe der Gebäudeabschreibung führe das Programm sämtliche AfA-Varianten untereinander auf und versehe sie mit einer fortlaufenden Nummer. Dem Bearbeiter obliege es nun, diese laufende Nummer einzugeben, wodurch die Abschreibungsart festgelegt werde. Durch die anschließende Eingabe des Rechtsstandes, des AfA-Beginnes und der Bemessungsgrundlage errechne das Programm die Abschreibung automatisch und übertrage das Ergebnis in die entsprechende Anlage V. 5

Bei der Eingabe der entscheidenden Nummer zur Festlegung der Abschreibungsart habe sich die Sachbearbeiterin insoweit vertan, als nicht die laufende Nummer für die AfA gem. § 7 Abs. 5, sondern diejenige gem. § 7 Abs. 4 EStG eingegeben worden sei. Auf Grund dieses Irrtums habe das Programm die falsche AfA ermittelt. Erst bei der Durchsicht der Unterlagen der Kläger zur Erstellung der Einkommensteuererklärung für 1998 sei der Sachbearbeiterin aufgefallen, dass die Abschreibung im Vorjahr falsch eingegeben worden sei. Bei abermaliger Überprüfung der Erklärung 1997 und unter Berücksichtigung der handschriftlichen Aufzeichnungen sei festgestellt worden, dass es sich hierbei nur um einen Irrtum handeln könne. Daraufhin sei für das Kalenderjahr 1998 die richtige, von den Klägern als deren erklärter Wille anzusetzende Abschreibung in Ansatz gebracht worden. Es liege keine Änderung der Abschreibungsart, sondern die Anfechtung eines Irrtums vor. Für die Besteuerung relevant sei ausschließlich der Wille der Beteiligten, nicht jedoch ein zufällig in einem Formular angebrachtes Kreuzchen oder Häkchen. So habe das Finanzgericht -FG- Köln im rechtskräftigen Urteil vom 09. Oktober 1997 (Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 1998, 552) den rückwirkenden Wegfall eines eingetretenen Objektverbrauches i.S.d. § 7b EStG wegen Irrtums anerkannt. Auch der Bundesfinanzhof -BFH- erkenne im Urteil vom 28. Oktober 1976 (Bundessteuerblatt -BStBl- II 1977, 73) die Berichtigung eines Irrtums an. Im Übrigen sei es für den Beklagten ohne großen Aufwand erkennbar gewesen, dass die Abschreibung für das fragliche Objekt viel zu niedrig angesetzt worden sei. 6

Die Kläger beantragen sinngemäß, 7

den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 29. November 1999 unter Ansatz einer um 23.4318 DM höheren AfA zu ändern.

Der Beklagte beantragt, 9

die Klage abzuweisen.	10
Er trägt vor:	11
Bei Vorliegen der Voraussetzungen stehe dem Steuerpflichtigen bezüglich der Abschreibung ein Wahlrecht zwischen den beiden Absetzungsmethoden des § 7 Abs. 4 und Abs. 5 EStG zu. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 1997 sei eindeutig die lineare Abschreibung beantragt worden. Das Wahlrecht sei somit für ihn erkennbar ausgeübt worden. Darüber hinaus sei die Abschreibung der Höhe nach geprüft und anerkannt worden. Ein Wechsel von der linearen zu der degressiven Abschreibung sei nicht zulässig, unabhängig davon, ob eine willentliche Ausübung des Wahlrechts erfolgt sei oder nicht. Im Übrigen hätte bei der Überprüfung des Steuerbescheides die Ausübung des Wahlrechts zu Gunsten der linearen Abschreibung auffallen müssen, weil die Abschreibung gem. § 7 Abs. 5 EStG zu einer bedeutend höheren Erstattung geführt hätte.	12
Die Klage ist im Wesentlichen unbegründet.	13
Der Beklagte hat zu Recht bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der streitigen Eigentumswohnung lediglich einen nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG bemessenen AfA-Betrag i.H.v. 2 % berücksichtigt. Nach dieser Vorschrift sind bei Gebäuden, die nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA bis zur vollen Absetzung abzuziehen.	14
Gem. § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 3 Buchst. a) EStG können bei einem Gebäude im Sinne der o.g. Vorschrift, das Wohnzwecken dient und das der Steuerpflichtige durch einen vor dem 01. Januar 1996 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag angeschafft hat, im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden drei Jahren jeweils 7 v.H. der Anschaffungskosten als AfA abgezogen werden. Die Voraussetzungen beider Abschreibungsvorschriften liegen im Streitfall vor, sodass den Klägern ein Wahlrecht zustand, ob sie die lineare oder die degressive Gebäude-AfA in Anspruch nehmen wollen. Das Wahlrecht kann nur zu Beginn der Absetzungsperiode ausgeübt werden (vgl. Handzik in: Littmann/Bitz/Hellwig, Einkommensteuerrecht, § 7 Rdn. 237). Diese Wahl wird durch die erstmalige Anwendung des § 7 Abs. 4 oder Abs. 5 EStG in der Steuererklärung und ihren Anlagen ausgeübt. Der Steuerpflichtige kann die Wahl ändern, solange die Veranlagung mit der erstmaligen Anwendung des Abs. 4 oder Abs. 5 noch nicht bestandskräftig ist. Ist hingegen die Bestandskraft der Veranlagung des Jahres eingetreten, mit dem die Absetzungsperiode beginnt, ist der Steuerpflichtige an seine Wahl gebunden (vgl. FG Köln, Urteil vom 21. Mai 2001, EFG 2002, 11; FG Köln, Urteil vom 21. Mai 2001, EFG 2001, 1116; FG Münster, Urteil vom 22. Oktober 1996, EFG 1997, 654; FG Nürnberg, Urteil vom 02. August 2000, EFG 2001, 351).	15
Unter Anwendung dieser Grundsätze sind die Kläger an ihre Wahl aus dem Jahr 1997, eine lineare AfA gem. § 7 Abs. 4 EStG vorzunehmen, gebunden. Diese Wahl haben sie eindeutig getroffen. Das ergibt sich aus der Erklärung selbst, in der die Wahlmöglichkeit "linear" angekreuzt ist, und der AfA-Berechnung.	16
An diese Wahl sind die Kläger gebunden, weil der Einkommensteuerbescheid 1997 bestandskräftig geworden ist.	17
Die Bindung an die AfA-Methode des Anschaffungsjahres entspricht dem Charakter der planmäßigen Abschreibung und der Abschreibungskontinuität. § 7 Abs. 5 EStG enthält für die gesamte Dauer der Absetzungen starre, unveränderliche Staffelsätze für die gesamte Dauer	18

der Absetzungen, die in den einzelnen Jahren weder über- noch unterschritten werden dürfen. Infolgedessen ist ein späterer Wechsel zu einer anderen AfA-Methode ausgeschlossen. Denn mit der feststehenden Anwendung der AfA nach § 7 Abs. 4 EStG im ersten Abschreibungsjahr würde bei Übergang zu der Abschreibungsmethode des § 7 Abs. 5 EStG der Staffelsatz des ersten Jahres unzulässigerweise unterschritten. Dies kann auch nicht durch eine Nachholung des unterlassenen AfA-Betrages nachgeholt werden, weil damit die feststehenden Staffelsätze des Nachholjahres überschritten würden. Im Falle des Übergangs von der linearen zur degressiven AfA würde folglich das System der starren unveränderlichen Staffelsätze des § 7 Abs. 5 EStG gestört. Zudem verbliebe bei dem von den Klägern begehrten Wechsel der Abschreibungsmethode infolge der Unzulässigkeit der Nachholung unterlassener Absetzungen nach dem Abschreibungszeitraum ein nicht abgeschriebener Restwert, der seinerseits bedingte, dass ein nochmaliger Wechsel der AfA-Methode (von degressiv zu linear) stattfinden müsste, um nunmehr diesen Restwert abzuschreiben.

Nach dem Grundsatz der Planmäßigkeit und Kontinuität der AfA ist es unerheblich, welche Gründe zum Ansatz der linearen AfA im Jahr der Anschaffung geführt haben. Deswegen können sich die Kläger auch nicht darauf berufen, dass die Wahl auf einem Irrtum beruht. Ob es sich um ein Versehen oder um den gewollten Ansatz der linearen AfA handelt, ist objektiv nicht überprüfbar. Zwar hat das FG Köln mit Urteil vom 09. Oktober 1997 (a.a.O.) bei der Wahl der AfA nach § 7b EStG die Irrtumsanfechtung für zulässig erachtet. Abgesehen davon, dass in diesem Fall die anderweitige Wahl zu denselben steuerlichen Ergebnissen geführt hat, vermag sich der erkennende Senat dieser Rechtsprechung nicht anzuschließen. Eine solche Änderungsmöglichkeit über die vorhandenen Berichtigungsmöglichkeiten hinaus würde zu erheblicher Rechtsunsicherheit in einem Bereich führen, der von Berechenbarkeit über einen langen Zeitraum geprägt ist. 19

In der von den Klägern herangezogenen BFH-Entscheidung vom 28.10.1976 IV R 76/72 geht es nicht um die Ausübung eines Wahlrechts und deren Anfechtung, sondern um die Nachholung einer nicht willkürlich unterlassenen AfA. Die Problematik ist mit dem Streitfall nicht vergleichbar. 20

Die Klage hat insoweit zu einem geringen Teil Erfolg, als ein Rechenfehler zu korrigieren ist und die Beteiligten übereinstimmend nunmehr von einer höheren Bemessungsgrundlage der Abschreibung, nämlich von 233.710 DM, ausgehen. 21

Der Beklagte hat die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 100 DM zu hoch erfasst, indem er das lt. Anlage V errechnete Ergebnis von ./ 3.127 DM statt mit ./ 1.564 DM und ./ 1.563 DM nur mit ./ 1.513 DM und ./ 1.514 DM auf die Kläger verteilte und infolgedessen im Steuerbescheid nur mit ./ 3.027 DM ansetzte. 22

Die lineare AfA in Höhe von 2 % von 233.710 DM beträgt 4.674 DM. 23

Die Einkommensteuer errechnet sich wie folgt: 24

AfA: 2 % von 233.710 DM 4.674 DM 25

AfA lt. Steuererklärung 28.045 DM 26

Erhöhung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 23.371 DM 27

Vermietung und Verpachtung lt. Erklärung ./ 26.558 DM 28

VuV lt. Urteil ./ 3.187 DM	29
VuV lt. Bescheid ./ <u>3.027 DM</u>	30
Minderung des zu versteuernden Einkommens 160 DM	31
zu versteuerndes Einkommen lt. Bescheid <u>192.935 DM</u>	32
zu versteuerndes Einkommen lt. Urteil 192.775 DM	33
Einkommensteuer lt. Splittingtabelle 58.130 DM	34
umgerechnet 29.721,40 EUR.	35
Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 S. 3 der Finanzgerichtsordnung -FGO-.	36
Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. Zwar hat der BFH mit Urteil vom 03. April 2001 IX R 16/98, BStBl II 2001, 599, den Wechsel von der AfA nach § 7 Abs. 4 EStG zur AfA nach § 7 Abs. 5 EStG grundsätzlich für ausgeschlossen erachtet, die Frage aber, ob im Wege der Irrtumsanfechtung der Wechsel der AfA-Methode möglich ist, soweit ersichtlich, noch nicht entschieden.	37