
Datum: 20.02.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 5723/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0220.2K5723.02.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Frage, ab welchem Jahr die Restwertabschreibung nach § 4 Abs. 3 des Fördergebietsgesetzes - FördG - beansprucht werden kann. 1 2
- Die Kläger erwarben mit Vertrag vom 04.und 14.12.1998 einen Miteigentumsanteil an dem hier streitbefangenen Objekt in Dabei verpflichtete sich der Verkäufer, das Objekt entsprechend genauer Vorgaben zu sanieren. 3
- Der Kaufpreis von,- DM sollte i.H.v. 77.249,- DM auf die Altbausubstanz, mit 55.406,- DM auf Grund und Boden und mit,- DM auf die Sanierung entfallen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das in Kopie bei den Steuerakten befindlichen Angebot der Kläger zum Abschluss eines Kaufvertrages (UR-Nr. 1829/1989 des Notarsin) Bezug genommen, das unter dem 14.12.1989 angenommen wurde. 4
- Die Zahlung des Gesamtpreises in 1998 ist durch einen Kontoauszug belegt. 5
- Die Sanierungsmaßnahme wurde im Dezember 1999 abgeschlossen und das Objekt an die Kläger übergeben. 6
- Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1999 beehrten die Kläger die Berücksichtigung eines Verlustes aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang mit dem streitigen Objekt i.H.v. 49.935,- DM. Der Beklagte folgte im wesentlichen der Einkommensteuererklärung der Kläger. Hinsichtlich des Objektes in wich er von der Steuererklärung einerseits wegen einzelner kleinerer Positionen (Kosten der Abnahme des Objektes; Berechnung der linearen AfA für einen Monat statt für ein Jahr) andererseits wegen der geltendgemachten Restwert-AfA für die Sanierungsmaßnahme im Umfang von 23.807,- 7

DM von der Steuererklärung ab. Statt der beantragten Restwert-AfA berücksichtigte der Beklagte lediglich die lineare AfA für einen Monat i. H. v. 744 DM.

Die Einkommensteuer wurde mit Bescheid vom 11.12.2000 auf,- DM festgesetzt. Zur Begründung für den Nichtansatz der streitbefangenen Restwertabschreibung bezüglich der Modernisierungskosten führte der Beklagte in der Anlage zum Bescheid aus, dass seines Erachtens der maßgebliche Begünstigungszeitraum erst nach Ablauf des für Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgeblichen Begünstigungszeitraumes, also hier ab 2000, beginne und daher für das Streitjahr die Restwertabschreibung nicht gewährt werden könne. Zur Begründung wurde auf das BMF-Schreiben vom 24.12.1996, BStBl I 1996, 1516 unter III. 1. verwiesen.

8

Dagegen wandten sich die Kläger mit fristgerecht erhobenem Einspruch. Mit ihm begehrten sie weiterhin die Berücksichtigung der begehrten Restwertabschreibung mit dem ersten Teilbetrag im Streitjahr 1999. Sie wiesen insoweit darauf hin, dass sie unstreitig den Gesamtaufpreis bereits 1998 bezahlt und auf die Modernisierungsaufwendungen eine Sonderabschreibung i.H.v. 40 % in Anspruch genommen hätten. Entsprechend einer Verfügung der Oberfinanzdirektion Berlin (DStR 1999, 936) könne die Restwertabschreibung bereits erstmals im Jahr der Beendigung der Modernisierungsarbeiten in voller Höhe in Anspruch genommen werden, wenn - wie im Streitfall - die Sonderabschreibung bereits in den Kalenderjahren vor der Beendigung der Modernisierung in voller Höhe in Anspruch genommen worden sei. Dies sei im Streitfall gegeben, da die gesamte Sonderabschreibung im Kalenderjahr 1998 geltend gemacht worden sei.

9

Der Einspruch, der sich am Änderungsbescheid vom 9. August 2001 fortsetzte, wurde mit Einspruchsentscheidung vom 14. Oktober 2002 als unbegründet zurückgewiesen. In der Einspruchsentscheidung vertrat der Beklagte weiterhin die Auffassung, dass eine Abschreibung nach § 4 Abs. 3 des Fördergebietsgesetzes erstmalig im Jahr 2000 geltend gemacht werden könne. Die Restwertabschreibung könne erst nach Ablauf des Jahres, in dem frühestens die regulären Sonderabschreibungen, also nicht die Sonderabschreibungen auf Anzahlungen erfolgen könnten, beginnen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.

10

Dagegen wenden sich die Kläger mit der vorliegende Klage. Mit ihr begehren die Kläger die zusätzliche Berücksichtigung einer Restwert-AfA von 21.427,- DM als Werbungskosten bei den Einkünften aus dem streitbefangenen Objekt in

11

Die Kläger vertreten die Auffassung, dass die Restwertabschreibung bereits 1999 anteilig zu gewähren sei. Nach § 4 Abs. 3 FördG sei der Restwert von dem auf das Jahr der Inanspruchnahme der insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen folgenden Jahr an - wahlweise auch später - zu berücksichtigen. Da die gesamten Sonderabschreibungen von den Klägern bereits 1998 geltend gemacht worden seien, könnten sie die Restwertabschreibung ab 1999 geltend machen.

12

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klageschrift Bezug genommen.

13

Die Kläger beantragen,

14

den Einkommensteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Oktober 2002 dergestalt zu ändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus dem Objekt in zusätzlich die Restwert-AfA i.H.v. 21.427,- DM bei gleichzeitiger Kürzung der bisher gewährten linearen AfA um 744 DM berücksichtigt wird.

15

Der Beklagte beantragt,	16
die Klage abzuweisen.	17
Er vertritt die Auffassung, dass die Restwert-AfA im Streitjahr nicht gewährt werden könne. Wegen der Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung und das Beklagtenschreiben vom 5.11.2002.	18
<u>Entscheidungsgründe:</u>	19
Die Klage ist in vollem Umfang begründet.	20
Der angefochtene Einkommensteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).	21
Der Streitgegenstand ist auf die Einkommensteuer beschränkt. Die Angabe auch des Solidaritätszuschlages und der Kirchensteuer in der Klageschrift und im Verlauf des Verfahrens soll nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten und des Gerichts nur darauf hinweisen, dass diese beiden Festsetzungen nach Maßgabe des § 175 der Abgabenordnung - AO - bei einer Herabsetzung der Einkommensteuer zu korrigieren sind.	22
Der Beklagte hat den Klägern zu Unrecht die hier allein streitige Restwert-AfA i. H. v. - unstreitig - 21.427 DM bei dann ebenfalls unstreitig korrespondierend zu kürzender linearer AfA i. H. v. 744 DM versagt.	23
Die Kläger haben einen Anspruch auf Gewährung der Restwert-AfA nach § 4 Abs. 3 des Fördergebietsgesetzes.	24
Nach § 4 Abs. 3 des FördG ist der - hier betragsmäßig unstreitige - Restwert von dem auf das Jahr der Inanspruchnahme der insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen folgenden Jahr, spätestens vom 5. auf das Jahr der Beendigung der Herstellungsarbeiten folgenden Jahr an, bis zum Ende des 9. Jahres nach dem Jahr der Beendigung der Herstellungsarbeiten in gleichen Jahresbeträgen abzusetzen.	25
Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Norm kann die Restwertabschreibung ab dem Jahr begehrt werden, welches auf die Inanspruchnahme der insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen folgt.	26
Das ist im vorliegenden Verfahren das Streitjahr 1999, da die Kläger unstreitig die gesamten zulässigen Sonderabschreibungen nach § 4 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b FördG bereits im vorangegangenen Jahr 1998 geltend gemacht haben.	27
Die Kläger haben im Jahr 1998 eine Sonderabschreibung i. H. v. 40% der Modernisierungsaufwendungen vorgenommen. Das war der maximal möglichen Satz für Investitionen, die nach dem 31.12.1998 abgeschlossen werden und für die nach dem 31.12.1996 und vor dem 1.1.1999 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet wurden (§ 4 Abs. 2 Nr. 3b FördG).	28
Der Senat folgt nicht der Auffassung des Beklagten, wonach die Restwert-AfA nach § 4 Abs. 3 FördG frühestens im Jahr nach Fertigstellung erstmals geltend gemacht werden kann.	29
	30

Die Auffassung des Beklagten, die - wie sich aus den einschlägigen, für den Beklagten bindenden Anweisungen der Oberfinanzdirektion Düsseldorf ergibt - einerseits auf § 7a Abs. 9 des Einkommensteuergesetzes - EStG - , andererseits auf einer abweichenden Auslegung des Begriffs der Sonderabschreibungen in § 4 Abs. 3 FördG beruht, vermag nicht zu überzeugen.

§ 7a Abs. 9 EStG ist im Streitfall nicht anwendbar. § 4 Abs. 3 FördG stellt gegenüber der allgemeinen Regelung in § 7a Abs. 9 EStG eine vorrangige Sonderregelung dar (herrschende Meinung vgl. z.B. Kaligin in Lademann, Fördergebietsgesetz, § 4 Tz. 49; Stuhmann in Blümich, Fördergebietsgesetz, § 4 Tz. 24; Masuch in Bordewin/ Brandt, FördG, § 4 Tz 31). 31

Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus dem vom Beklagten herangezogenen BMF-Schreiben vom 24.12.1996, BStBl I 1996, 1516, 1519, Beispiel 7. Das aufgeführte Beispiel ist mit dem Streitfall nicht vergleichbar, weil dort die Sonderabschreibungen zu einem Teil erst im Jahr der Fertigstellung des Objektes vorgenommen werden. Der Hinweis, dass an Tz. 16 des BMF-Schreibens vom 29.03.1993, BStBl I 1993, 279, insoweit nicht mehr festgehalten werde, soweit sich daraus etwas anderes ergebe als aus dem vorgenannten Beispiel 7 des BMF-Schreibens aus 1996, hat daher ebenfalls keine Bedeutung für den vorliegenden Rechtsstreit. Der Hinweis wird im übrigen auch in der Literatur in anderer Weise als vom Beklagten verstanden (vgl. Stuhmann, Zur Anwendung des Fördergebietsgesetzes nach dem BMF-Schreiben vom 24.12.1996, DStR 1997, 103, 106). 32

Auch der Versuch des Beklagten, den Begriff der Sonderabschreibungen in § 4 Abs. 3 FördG abweichend von § 4 Abs. 1 FördG auszulegen, vermag nicht zu überzeugen. 33

Der Beklagte versucht die Sonderabschreibungen und die dazu gehörenden Begünstigungszeiträume aufzuspalten, indem er die Sonderabschreibungen auf Anzahlungen gemäß § 4 Abs. 1 Satz 5 FördG mit einem Begünstigungszeitraum I " Jahr der Anzahlung " von den Sonderabschreibungen ab Fertigstellung im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 FördG mit einem Begünstigungszeitraum II " Jahr der Fertigstellung plus vier Folgejahre " unterscheidet. 34

Weiterhin vertritt der Beklagte in der Einspruchsentscheidung die Meinung, dass die Restwert-AfA nach § 4 Abs. 3 FördG erst nach Ablauf zumindest des ersten Jahres des Begünstigungszeitraums II erstmals geltend gemacht werden könne. 35

Diese Interpretation des Gesetzes vermag nicht zu überzeugen. 36

Entgegen der Auffassung des Beklagten enthalten die Absätze 1 und 2 des § 4 FördG keine zwei unterschiedlichen Begünstigungstatbestände. Nach der vom erkennenden Senat geteilten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist § 4 (Abs. 1 Satz 5, Abs. 2 Nrn. 2, 3) FördG, wonach Sonderabschreibungen auch auf Anzahlungen gewährt werden können, kein selbständiger Begünstigungstatbestand (BFH-Urteil vom 28.6.2002, IX R 51/01, BStBl II 2002, 758). 37

Der Begriff der Sonderabschreibungen wird in § 4 Abs. 1 und Abs. 2 FördG einheitlich verwendet. Die Sonderabschreibungen unterfallen einheitlich den Grenzen des § 4 Abs. 2 FördG. Besonders deutlich ist die Formulierung in § 4 Abs. 1 Satz 5 FördG, wo geregelt ist, dass " die " Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen in Anspruch genommen werden können. Hätte der Gesetzgeber zwischen den Sonderabschreibungen auf Anzahlungen und den Sonderabschreibungen nach Fertigstellung differenzieren wollen, machte diese Formulierung keinen Sinn. 38

Der erkennende Senat befindet sich mit dieser Auslegung nicht nur in Übereinstimmung mit der zitierten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, auch verschiedene Oberfinanzdirektionen verstehen das Gesetz in dem gleichen Sinn.

So führt die Oberfinanzdirektion Berlin mit Verfügung vom 05.11.1998, DStR 1999, 936, ausdrücklich für einen dem Streitfall vergleichbaren Fall aus, dass Restwert-AfA bereits im Jahr der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten zu laufen beginne und folgerichtig auf 10 Jahre zu verteilen sei. 40

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main führt in einer Rundverfügung vom 18.10.1999, DStR 2000, 733, aus, dass für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit bestehe, mit der Restwertabschreibung bereits im Jahr der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten zu beginnen und somit den Restwert in jedem Jahr des 10 Jahres-Zeitraumes mit je 1/10 gleichmäßig abzusetzen, wenn er im Jahr der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten bereits keine Sonderabschreibungen mehr in Anspruch nehmen könne. Dies sei der Fall, wenn die nachträglichen Herstellungsarbeiten nach dem 31.12.1998 beendet würden, jedoch vor dem 01.01.1999 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet worden seien, für die der Anspruchsberechtigte die insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen bereits vor dem Jahr der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten in voller Höhe vorgenommen habe. 41

Auch in der Literatur, wo das besondere Problem der vollen Ausschöpfung der Sonderabschreibungen durch Sonderabschreibung auf Anzahlungen nur teilweise thematisiert wird, wird entgegen der Auffassung des Beklagten davon ausgegangen, dass in dem Streitfall vergleichbaren Fällen die Restwert Abschreibung nach § 4 Abs. 3 FördG bereits im Jahr der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten beginnt (vgl. Masuch in Bordewin/ Brandt, FördG § 4 Tz 32a). 42

Die Einkommensteuer berechnet sich damit wie folgt: 43

zu versteuerndes Einkommen lt. Einkommensteuerbescheid: -, DM 44

minus Restwert-AfA 21.427,- DM 45

plus Rückgängigmachung bisher gewährter linearer AfA 744,- DM 46

neues zu versteuerndes Einkommen: - DM. 47

Bei einem zu versteuerndem Einkommen von DM fällt bei Anwendung der Splittingtabelle für das Streitjahr 1999 eine Einkommensteuer von,- DM an. 48

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135, 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Dem Beklagten waren die gesamten Kosten des Verfahrens aufzuerlegen, da die Kläger nur zu einem geringen Teil - zunächst war die korrespondierende Kürzung der linearen AfA nicht beachtet worden - unterlegen sind. 49

Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Entscheidung dem klaren Gesetzeswortlaut folgt und mit der Rechtsprechung des BFH und der überwiegenden Verwaltungsmeinung übereinstimmt. 50
