

Az.: 9 K 98/14

Nichtzulassungsbeschwerde – BFH-Az.: IV B 74/14

Tatbestand

Streitig ist die Bestimmung des AfA – Satzes für eine Kartoffelhalle.

Kläger sind die Ehefrau und die Erben des mittlerweile verstorbenen A.. Der Verstorbene erzielte in den Streitjahren u.a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Oktober 2006 errichtete er die streitbefangene Kartoffelhalle.

In den Jahresabschlüssen zu den Steuererklärungen 2006 und 2007 (eingegangen beim Finanzamt in 2008 bzw. 2009) war der Verstorbene zunächst – nach eigenen Angaben irrtümlich - von einer Nutzungsdauer von 33 Jahren ausgegangen (AfA – Satz 3 % auf 95.188 €). Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wurden bestandskräftig.

In dem im April 2010 erstellten Abschluss für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 wurde ein erhöhter AfA – Satz von 6% entsprechend einer Nutzungsdauer von 17 Jahren geltend gemacht und mit der Leichtbauweise der Halle begründet. Eventuell zwischenzeitlich eingetretene Umstände, die eine Verkürzung der restlichen Nutzungsdauer rechtfertigen könnten, wurden nicht vorgetragen.

Im Rahmen einer durchgeführten Betriebsprüfung zog der Beklagte die zuständige Bausachverständige des Finanzamts Braunschweig - Wilhelmstraße hinzu. Die Bausachverständige beschreibt die Konstruktion der Halle in ihrer Stellungnahme vom 15. Mai 2013 wie folgt:

“Bei dieser Halle handelt es sich um eine Standard – Stahlhalle SHP 200 mit Kragdach. Als tragende Gebäudekonstruktion ist ein Stahlgelenkrahmen aus genormten Profilen vorhanden. Die Fundamente bestehen aus Stahlbeton in Verbindung mit einer Sohlplatte. Der Wandsockel (0,50 m) ist aus Klinkermauerwerk hergestellt und als Außenfassade, Dacheindeckung und Kragdach der Halle sind polyesterbeschichtete Trapezbleche vorhanden. In der Außenfassade befinden sich 2 Sektionaltore von jeweils 23 qm Fläche und eine Fluchttür.“

Aufgrund der Gebäudekonstruktion, der Stärke der Stahlprofile, der verarbeiteten Baumaterialien u.s.w. stellte die Bausachverständige anhand einer Bewertungsrichtlinie für die Lagerhalle eine Gesamtnutzungsdauer von 40 bis 60 Jahren fest (entsprechend Typ 30 oder 31 der NHK 2000 der Bewertungsrichtlinie 2006).

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde daraufhin eine AfA in Höhe von 4 % berücksichtigt, da die Halle nicht eindeutig der Leichtbauweise bzw. der massiven Bauweise zugeordnet werden konnte. Gegen die entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheide 2008 – 2010 wurde fristgerecht Einspruch eingelegt. Zur Begründung wurde vorgetragen, die Halle sei in Leichtbauweise errichtet worden. Hierfür sähen die amtlichen AfA – Tabellen, die für die Finanzverwaltung bindend seien, eine AfA in Höhe von 6 % vor (BdF vom 19. November

1996, IV A 8 – S 1551-122/96, S 2230-42-St 215, S 2191-1-St 215, BStBl. I 1996, 1416, Tz 2.6.21.2 der landwirtschaftlichen Tabelle).

Mit Schriftsatz vom 21. Juli 2013 wies der Beklagte die Kläger darauf hin, dass nach Tz 2 der Vorbemerkungen zu den vom BMF erstellten AfA – Tabelle die angegebene Nutzungsdauer lediglich als Anhaltspunkt für die Beurteilung der Angemessenheit der steuerlichen AfA diene. Nach den Feststellungen der Bausachverständigen liege die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der hier strittigen Halle weit über dem doppelten einer üblichen Leichtbauhalle. Eine Übernahme der für Leichtbauhallen vorgegebenen AfA - Sätze sei demnach nicht geboten. Es sei den Klägern jedoch unbenommen, anhand von detaillierten Baubeschreibungen des Herstellers bzw. einem eigenen Sachverständigengutachten die behauptete kurze Lebensdauer der Halle zu begründen. Da das beklagte Finanzamt den AfA – Satz der Betriebsprüfung in Höhe von 4 % für zu hoch hielt, drohte es schließlich den verbösernden Ansatz des AfA – Satzes von 3 % an, sofern nicht anderweitige Nachweise vorgelegt würden.

Diesbezüglich legten die Kläger ein Schreiben des Verkaufsbüros der Lieferfirma vom 19. August 2013 vor. Dieses Schreiben hat folgenden Inhalt:

“Die Halle von Herrn A. wurde in sogenannter Leichtbauweise errichtet. Die Konstruktion ist ein entsprechender Stahl-Rahmenbau. Die Wände und die Bedachung bestehen aus einfachem Trapezblech.“

Mit Schreiben vom 3. September 2013 teilte das beklagte Finanzamt den Klägern erneut mit, dass mangels eindeutiger Zuordnung ein AfA – Satz aus der amtlichen Tabelle nicht angewendet werden könne. Das vorgelegte Schreiben der Herstellerfirma könne angesichts der Feststellungen der Bausachverständigen nicht als Nachweis ausreichen. Insbesondere enthalte es keinerlei Ausführungen, die einen AfA – Satz von 6 % bei einer 17-jährigen Nutzungsdauer begründen könnten.

Daraufhin setzte der Beklagte die Einkommensteuern für die Streitjahre unter Berücksichtigung eines AfA – Satzes von 3 % entsprechend der vorherigen Androhung höher fest.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage. Zur Begründung tragen die Kläger im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Abschreibung von Wirtschaftsgebäuden richte sich nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 EStG. Nach Satz 2 könne die Abschreibung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer vorgenommen werden. Diese tatsächlichen Nutzungsdauern für Wirtschaftsgebäude spiegeln sich in den amtlichen AfA – Tabellen wieder. Die dort genannten Werte beruhen auf Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfung und somit habe das BMF die anzusetzenden tatsächlichen Nutzungsdauern bestimmt. Auch wenn die AfA – Tabellen keine Gesetzeskraft hätten, so würden sie doch von der Rechtsprechung im Grundsatz als zutreffende Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern angesehen. Die Behauptung des Beklagten, die Kläger seien zunächst von einer Nutzungsdauer von 33 Jahren ausgegangen, sei falsch. Der Ansatz des AfA – Satzes von 3 % in den Jahren 2006 und 2007 sei versehentlich erfolgt. Nachweise für die vom Finanzamt angeblich festgestellte Nutzungsdauer von 40 bis 60 Jahren für die Kartoffelhalle seien nicht vorgelegt worden. Erneut verweisen die Kläger auf das bereits im Einspruchsverfahren vorgelegte Schreiben der Herstellerfirma vom 19. August 2013.

Die Kläger beantragen,

einen Abschreibungsbetrag für die Kartoffelhalle in Höhe von 6 % (5.711 €) in den Streitjahren 2008 – 2010 zu berücksichtigen und die Einkommensteuern in den Streitjahren entsprechend herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist der Beklagte auf seinen Einspruchsbescheid vom 21. Februar 2014. Weiterhin seien substantiierte Nachweise über die behauptete Nutzungsdauer von 17 Jahren nicht vorgelegt worden. Die Bausachverständige habe eine Nutzungsdauer zwischen 40 und 60 Jahren festgestellt. Das beklagte Finanzamt habe eine kürzere Nutzungsdauer von 33 Jahren berücksichtigt.

Entscheidungsgründe

1. Die Klage ist begründet.

Die angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010, jeweils vom 24. Juni 2013, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2014 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO-).

Zu Unrecht ist der Beklagte im Streitfall von einem AfA-Satz von 3% für die Kartoffelhalle ausgegangen. Die Kläger haben vielmehr einen Anspruch auf Anwendung eines AfA-Satzes von 6%, wie er sich aus der amtlichen AfA-Tabelle „Landwirtschaft und Tierzucht“ (BdF vom 19. November 1996, IV A 8 – S 1551-122/96, S 2230-42-St 215, S 2191-1-St 215, BStBl. I 1996, 1416, Tz 2.6.21.2) ergibt.

a. Die Gebäude-AfA bestimmt sich grundsätzlich nach § 7 Abs. 4 EStG. Gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG betragen die AfA bei Gebäuden, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und der Bauantrag nach dem 31. März 1985 gestellt worden ist, jährlich 3 %.

Gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG können anstelle der Absetzungen nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG die der tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes entsprechenden AfA vorgenommen werden. Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist gemäß § 11c Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Die zu schätzende Nutzungsdauer wird bestimmt durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können. Auszugehen ist von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abnutzt. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer als die technische Nutzungsdauer ist, kann sich der Steuerpflichtige hierauf berufen (ständige Rechtsprechung, Urteil vom BFH vom 4. März 2008 IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310, m.w.N.).

Eine mit wirtschaftlicher Abnutzung begründete kürzere Nutzungsdauer kann den AfA nur zugrunde gelegt werden, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf der technischen

Nutzungsdauer objektiv wirtschaftlich verbraucht ist. Ein wirtschaftlicher Verbrauch ist nur anzunehmen, wenn die Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen (anderweitigen) Nutzung oder Verwertung endgültig entfallen ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1310, m.w.N.). Ob dies der Fall ist, beurteilt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls. Die hierzu notwendige Beurteilung obliegt dem FG als Tatsacheninstanz (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1310, m.w.N.).

§ 7 Abs. 4 EStG stellt eine gesetzliche Typisierung der Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG dar. Das FG hat danach im Rahmen von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG den Zeitraum zu schätzen, in dem das Gebäude erfahrungsgemäß vom jeweiligen Eigentümer verwendet werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 9. Dezember 1999 III R 74/97, BFHE 191, 125, BStBl II 2001, 311 unter II.1., sowie vom 18. September 2003 X R 54/01, BFH/NV 2004, 474). Maßgebend ist die objektive Nutzbarkeit unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung.

b. Als Hilfsmittel für die Schätzung der Nutzungsdauer hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) unter Beteiligung der Fachverbände der Wirtschaft AfA-Tabellen herausgegeben. Sie berücksichtigen sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts und haben zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich, ohne dass sie jedoch für die Gerichte bindend wären (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899).

aa. Will das FG von der in der amtlichen AfA-Tabelle zugrunde gelegten Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts generell und nicht nur wegen der Besonderheiten des Einzelfalls abweichen, erfordert dies eine Auseinandersetzung mit den Erkenntnisgrundlagen der Finanzverwaltung, auf denen die AfA-Tabelle beruht (BFH-Urteil vom 8. November 1996 VI R 29/96, BFH/NV 1997, 288). Entsprechendes gilt für die am Besteuerungsverfahren Beteiligten (vgl. Gerichtsbescheid des FG Saarland vom 8. November 2006 1 K 336/03, EFG 2007, 1000).

bb. Ziel der Anwendung der AfA-Tabelle ist eine gleichheitsgerechte Anwendung von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Insoweit sind die AfA-Tabellen anzuwenden, soweit sie nach der Einschätzung des FG den Einzelfall vertretbar abbilden (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899).

cc. Die AfA-Tabellen des BMF haben für das Finanzamt den Charakter einer Dienstanweisung. Für den Steuerpflichtigen handelt es sich um das Angebot der Verwaltung für eine tatsächliche Verständigung im Rahmen einer Schätzung, das er (z.B. durch die Anwendung der Tabellen bei der Berechnung seiner Einkünfte) annehmen kann, aber nicht muss (vgl. Gerichtsbescheid des FG Saarland vom 8. November 2006 1 K 336/03, EFG 2007, 1000).

c. Das BMF hat sowohl eine AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (AfA-Tabelle "AV"; vom 15. Dezember 2000 IV D 2-S 1551-188/00, B/2-2-337/2000-S 1551 A, S 1551-88/00, BStBl. I 2000, 1532) als auch eine spezielle amtliche AfA-Tabelle „Landwirtschaft und Tierzucht“ (BdF vom 19. November 1996, IV A 8 – S 1551-122/96, S 2230-42-St 215, S 2191-1-St 215, BStBl. I 1996, 1416) herausgegeben.

In den Vorbemerkungen zur AfA-Tabelle "AV" hat die Finanzverwaltung zudem zu erkennen gegeben, was unter den in den AfA-Tabellen verwendeten Begriffen zu verstehen ist. Danach wird der Begriff „Leichtbauweise“ wie folgt definiert:

„Bauausführung im Fachwerk oder Rahmenbau mit einfachen Wänden z.B. aus Holz, Blech, Faserzement o.ä., Dächer nicht massiv (Papp-, Blech- oder Wellfaserzementausführung)“

Dagegen versteht die Finanzverwaltung unter dem Begriff „massiv“:

„Gemauerte Wände aus Ziegelwerk oder Beton, massive Betonfertigteile, Skelettbau, Dächer aus Zementdielen oder Betonfertigteilen, Ziegeldächer.“

Unter Berücksichtigung dieser Begrifflichkeiten geht das BMF für Hallen in Leichtbauweise in der AfA-Tabelle „AV“ von einer Nutzungsdauer von 14 Jahren (AfA-Satz: 7%) aus.

Nach der spezielleren amtlichen AfA-Tabelle „Landwirtschaft und Tierzucht“ (BdF vom 19. November 1996, IV A 8 – S 1551-122/96, S 2230-42-St 215, S 2191-1-St 215, BStBl. I 1996, 1416) wird für Maschinen und Lagerhallen in Massivbauweise eine Nutzungsdauer von 25 Jahren bzw. ein AfA-Satz von 4% (Tz 2.6.21.1) und für solche in Leichtbauweise (Holz, Faserzement, Leichtmetall) eine Nutzungsdauer von 17 Jahren bzw. ein AfA-Satz von 6% angenommen.

d. Unter Berücksichtigung der vorstehenden AfA-Tabellen der Finanzverwaltung und der insoweit geltenden Rechtsgrundsätze geht der Senat nach Würdigung aller Umstände des Einzelfalls davon aus, dass die Anwendung der amtlichen AfA-Tabelle „Landwirtschaft und Tierzucht“ (BdF vom 19. November 1996, IV A 8 – S 1551-122/96, S 2230-42-St 215, S 2191-1-St 215, BStBl. I 1996, 1416) aus Gleichheits- und Gerechtigkeitsgesichtspunkten zwingend geboten ist und die dort unter Tz. 2.6.21.2 für Lagerhallen angegebene Nutzungsdauer von 17 Jahren bzw. ein AfA-Satz von 6% den vorliegenden Einzelfall vertretbar abbildet.

Dafür sprechen zunächst die vorgelegte Herstellerbescheinigung und die eigene Begriffsdefinition des BMF.

Nach der Herstellerbescheinigung wurde die streitbefangene Kartoffelhalle in sogenannter Leichtbauweise errichtet. Begründet wird diese Einschätzung mit der Konstruktion (Stahl-Rahmenbau) und dem für Wände und Bedachung verwendeten Material (einfaches Trapezblech). Diese Beschreibung deckt sich insoweit im Wesentlichen mit den Feststellungen der Bausachverständigen, die lediglich noch auf einen Wandsockel (0,5 m) aus Klinkermauerwerk hinweist. Nach der Begriffsdefinition des BMF ist die Annahme der Leichtbauweise eine Bauausführung im Fachwerk oder Rahmenbau mit einfachen Wänden z.B. aus Holz, Blech, Faserzement o.ä., Dächer nicht massiv (Papp-, Blech- oder Wellfaserzementausführung) erforderlich. Auch danach ist im Wesentlichen eine Leichtbauweise anzunehmen, denn die Konstruktion ist gerade ein Rahmenbau mit Wänden und Dach aus Blech.

Selbst unter Zugrundelegung der Feststellungen der Bausachverständigen kann sogar ein nicht sachkundiger Laie eine Massivbauweise nicht feststellen, denn abgesehen von dem nur 0,50 m hohen Sockel sind weder gemauerte Wände aus Ziegelwerk oder Beton vorhanden, noch wurden massive Betonfertigteile verwendet. Auch das Hallendach ist nicht aus Zementdielen oder Betonfertigteilen und es handelt sich erkennbar auch nicht um ein Ziegeldach.

Danach spricht weit Überwiegendes dafür, eine in Leichtbauweise errichtete Halle anzunehmen. Der Senat weist zudem darauf hin, dass die Bausachverständigen sich mit den

Begrifflichkeiten der Finanzverwaltung nicht auseinandergesetzt und auch nicht festgestellt hat, dass allein der Wandssockel in Klinkerbauweise den Charakter einer Halle in Massivbauweise ausmacht und die Nutzungsdauer dadurch erheblich verlängert wird. Die Bausachverständige hat lediglich eine eigenständige Schätzung der Nutzungsdauer anhand einer Bewertungsrichtlinie vorgenommen.

Die Übernahme einer solchen Schätzung für eine eigenständige Schätzung der Nutzungsdauer durch den Beklagten ist im Streitfall nicht zulässig.

Solange die AfA-Tabelle die Nutzungsdauer im Einzelfall vertretbar abbildet, ist die Finanzverwaltung an die Erfahrungswerte der Tabelle im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung gebunden. Will das Finanzamt hiervon abweichen, ist eine detaillierte Auseinandersetzung mit den eigenen Erkenntnisgrundlagen erforderlich. Soweit ersichtlich ist der Beklagte lediglich davon ausgegangen, dass eine eindeutig Zuordnung zu einer Lagerhalle in Leichtbauweise nicht möglich sei. Nach Auffassung des Senats hätte eine so gravierende Abweichung von der AfA-Tabelle (Halbierung der Nutzungsdauer) mindestens erfordert, dass sich der Beklagte mit den eigenen Begrifflichkeiten auseinandersetzt und die Wesentlichkeit der Abweichung begründet.

Dies ist für den Senat nicht ersichtlich.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich bei den Werten der AfA-Tabelle um grobe Schätzungen handelt, die auch der Verwaltungsvereinfachung dienen und für eine gleichmäßige Anwendung sorgen sollen.

Diesem Zweck würde es zuwider laufen, wenn die Finanzverwaltung bei jeder Abweichung eine eigene Schätzung der Nutzungsdauer vornehmen könnte. Es steht dabei außer Frage, dass die tatsächliche Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern teilweise erheblich von den angenommenen Nutzungsdauern abweicht und hierfür z.B. Bauausführungen, verwendete Materialien und Preis verantwortlich sind. Gleichwohl wird beispielsweise die Nutzungsdauer sowohl eines Kleinwagens als auch die eines Luxusklasse-Pkw mit 6 Jahren angenommen. Schätzungsungenauigkeiten sind hierbei hinzunehmen.

Für die Vertretbarkeit der Schätzung eines AfA-Satzes von 6% im Streitfall spricht schließlich, dass die Finanzverwaltung im Bereich der allgemein verwendbaren Wirtschaftsgüter sogar von einem AfA-Satz von 7% für Leichtbauhallen ausgeht.

Da die Kläger nur den Ansatz der AfA-Tabelle „Landwirtschaft und Tierzucht“ begehren und der Senat nicht von den AfA-Tabellen abweicht, sondern ihnen folgt, ist die Einholung eines eigenen Sachverständigengutachtens im Streitfall entbehrlich.

Nach alledem hatte die Klage Erfolg.

e. Das beklagte Finanzamt wird die Einkommensteuern für 2008 bis 2010 entsprechend den vorstehenden Ausführungen neu zu berechnen, das Ergebnis der Neuberechnung den Klägern formlos mitzuteilen und nach Rechtskraft der Entscheidung entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 neu bekanntgeben (§ 100 Abs. 2 Sätze 2 und 3 FGO).

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

3. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.