
Datum: 20.10.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 785/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:1020.14K785.04.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen. Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, über welche Dauer der Neubau eines Lager- und Kommissionier- sowie Verwaltungsgebäudes abzuschreiben ist.

2

Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Ehegatten. Der Kläger erzielt als Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma A GmbH, I (nachfolgend: A GmbH), Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus nichtselbständiger Arbeit. Die Klägerin erzielte in den Streitjahren als Arbeitnehmerin der A GmbH ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weiter erzielte sie aus der Vermietung eines Lager-, Kommissionier- und Verwaltungsgebäudes an die A GmbH Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

3

Aufgrund notariellen Vertrages vom 18.12.1998 erwarb die Klägerin ein 6.500 qm großes Grundstück im Gewerbegebiet I, ... Straße. Am 22.12.1998 schloss sie mit der Firma D GmbH & Co (nachfolgend Fa. D) einen Werkvertrag über die Errichtung eines Lager-, Kommissionierungs- und Verwaltungsgebäudes. Der an die Fa. D zu entrichtende Werklohn wurde (zunächst) mit 3.230.000 DM zuzüglich Mehrwertsteuer vereinbart. Wegen des weiteren Vertragsinhalts wird auf den Werkvertrag (Kopie Bl. 169 bis 175 der FG-Akte) Bezug genommen. Die Baugenehmigung wurde am 21.05.1999 erteilt (Kopie Bl. 136 d. FG-Akte).

4

Das Gebäude weist unstreitig folgende baulichen Merkmale auf:

5

6

Das Gebäude erstreckt sich über eine Grundfläche von ca. 2.800 qm bei Außenmaßen des Lager- und Kommissionierungsbereichs von ca. 62 x 40 m und des an den Kommissionierungsbereich angegliederten Verwaltungsgebäudes von ca. 20 x 15 m. Die Bruttogeschoßfläche beträgt nach den vorgelegten Bauzeichnungen und der Baubeschreibung 3.100 qm, wurde aber um das hierin nicht enthaltene Obergeschoss der Kommissionierhalle von ca. 300 qm erweitert. Die Gebäudehöhe liegt bei 10,0 m als Attikahöhe. Das Regallager erstreckt sich über eine Fläche von 1600 qm bei einer lichten Höhe von 9,20 m, das Kommissionierungsgebäude über eine Fläche von 900 qm bei einer lichten Höhe von 7 m. Der Verwaltungs- und Ausstellungstrakt ist zweigeschossig angelegt bei einer lichten Geschosshöhe von 2,75 m im Erdgeschoss und 3,00 m im Obergeschoss und einer Geschossfläche von ca. jeweils ca. 300 qm.

Bei dem Gebäude handelt es sich um eine Stahlskelettkonstruktion. Die Fundamente sind angelegt als bewehrte frostgeschützte Einzelfundamente (Punktfundamente) unter den Stahlträgern und mit diesen verbundene Streifenfundamente unter den Ausfachungen zwischen den Stahlträgern aus Stahlbeton. Die Maße der Einzelfundamente, die bis 180 cm unter die Oberkante des Hallenbodens reichen, betragen 150 cm (Höhe) x 155 cm (Breite) x ca. 60 cm (Tiefe). Die Streifenfundamente sind 70 cm hoch und 30 cm tief. Mit den Fundamenten verbunden ist ein Stahlbetonsockel, der die Oberkante der Fundamente um 55 cm und diejenige der Bodenplatte um 25 cm überragt und zugleich als Blende und damit Wetterschutz für die Verschraubungen der Stahlträger auf den Fundamenten dient. 7

Das Tragwerk aus Stahl besteht aus Stahlwalz- bzw. Schweißprofilen („ST 37“ bzw. „ST 52“), und zwar für die Außenwände überwiegend Stahlträger im Querschnitt von 180 x 180 mm („HEA 180“) und für die Tragekonstruktion der Decke mit den Maßen 280 x 280 mm („HEA 280“) und 600 x 200 mm („IPE 600“). Die Stahlträger der Außenwände sind im Abstand von zwischen 425 bis 600 cm aufgestellt. Der Abstand der Stahlträger des Daches beträgt 500 cm bzw. 900 cm. 8

Die Außenwand ist im Verladebereich der Kommissionierhalle an der Ostseite, wo sich auch vier 300 cm breite und 320 bzw. 325 cm hohe Sektionaltore bzw. Rolltore befinden, in einer 24 cm dicken Porenbetonwand ausgeführt, die den Stahlträgern vorgelagert ist. Die Außenwände des Verwaltungstrakts sind ebenfalls als 24 cm dicke Mauern ausgeführt. Die übrigen Wände (Süd-, West- und Nordwand der Halle) sind mit einer doppelschaligen Fassade aus Stahlkassetten und Trapezblechen versehen. Die Bleche verfügen über eine Materialstärke von 0,8 bzw. 0,75 mm und sind mit Blechschrauben befestigt. Die Fassade ist 10 cm dick und zwischen den Blechen mit einer Wärmedämmung versehen. An der Nordseite der Fassade befindet sich im Bereich des Lagers ein 350 cm breites und 420 cm hohes Rolltor. 9

Außer den erwähnten Stahlträgern, die freitragend (ohne Stützpfeiler in der Halle) eine Spannweite von 40 m überbrücken, besteht der Dachstuhl aus gitterförmig angeordneten Stahlprofilen mit geringerem Querschnitt („HEA 160“ und „HEA 100“). Die Dacheindeckung bildet eine 12 cm dicke Konstruktion aus Trapezblechen mit innenliegender Wärmedämmung. Die Dachneigung ist lediglich gering. 10

Das Gebäude ist im Bereich der Halle mit einer 20 cm dicken Stahlbetonbodenplatte ausgestattet, deren Ebenheit den Anforderungen an die Benutzung mit Staplern entspricht. Die Bodenplatte der Kommissionierhalle ist zusätzlich für eine Belastung durch Stützen mit einer Stahlbauzwischenbühne ausgelegt. Dabei dürfen die Einzellasten je Stütze bis zu 10 Tonnen betragen bei einem Mindestabstand der Stützen von 1,00 m. In der Baubeschreibung ist zu der Bodenplatte ausgeführt, dass leichte Risse bis 0,4 mm keinen Mangel darstellten. 11

Weiter heißt es, dass der Verguss von Bewegungs- und Schnittfugen, soweit überhaupt erforderlich, nach ca. 2 Jahren vom Bauherrn zu beauftragen sei.

Die Decke des Verwaltungsgebäudes zwischen Erdgeschoss und Obergeschoss besteht ebenso wie die verbindende Treppe aus Stahlbeton. Der Verwaltungstrakt setzt sich im Erdgeschoss zusammen aus einem Aufenthaltsraum, einem Besprechungsraum, zwei Büroräumen, einem Archivraum, einem Umkleide- und Sanitärbereich, einem Raum für den Versand (26,79 qm), einem Verkaufsbereich (64,35 qm) sowie Foyer und Flur. Im Obergeschoss befindet sich ein 300 qm großer Ausstellungsbereich. 12

Der Kommissionierbereich ist untergliedert in den eigentlichen 567,30 qm großen Kommissionsbereich im Erdgeschoss mit Konfektionsregalen, Rolltor und Verladerampen nebst angegliedertem ...lager (26,48 qm) und einem 258,73 qm großem Arbeitsraum mit angegliedertem 23,3 qm großem Raum für eine M sowie das ca. 300 qm große Obergeschoss. Zwischen dem Kommissionierbereich und dem Arbeitsbereich findet sich eine mit einem Rolltor versehene bis unter die Dachkonstruktion reichende tragende Mauer. Bei den übrigen Raumabtrennungen in diesem Bereich handelt es sich um 11,5 cm dicke nicht tragende Mauern. Zwischen dem Arbeitsbereich und der Verwaltung befindet sich eine 24 cm dicke tragende Mauer. Der Kommissionierungs- und Arbeitsbereich ist von der Lagerhalle durch eine deckenhohe Brandschutzmauer getrennt. Der Wandaufbau besteht aus Stahlträgern „IPE 500“ (50 x 20 cm), die mit Beton ausgegossen und im Abstand von 5 m aufgebaut sind, und 20 cm dicken Porenbetonplatten. Es gibt zwei Verbindungen zwischen den Bereichen, die durch Brandschutzschiebetore verschlossen werden können. 13

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Baubeschreibung (Kopie Bl. 92 – 135 der FG-Akte), die Bauzeichnungen (Kopien Bl. 137 – 168 der FG-Akte) und die vorgelegten Fotografien (Bl. 40 - 54 d. FG-Akte) Bezug genommen. 14

Die Halle wurde im Herbst 1999 fertig gestellt. In der Schlussrechnung vom 26.11.1999 ist der Nettoauftragswert mit 3.488.368 DM beziffert. Die Schlussrechnung weist weiter aus, dass hiervon ein „Anteil A“ im Umfang von 372.070 DM netto abzuziehen sei, so dass ein Differenzbetrag von 3.116.298 DM verblieb. Die Abschlusszahlung wird mit 158.105,68 DM ausgewiesen. Handschriftlich ist eine Kürzung auf 156.675,69 DM vermerkt. Die Klägerin nahm für die Halle eine Fremdfinanzierung auf. In den Streitjahren fielen hierfür Zinsen in Höhe von 164.337 DM (2000) und 157.976 DM (2001) an. 15

Mit Mietvertrag vom 03.01.2000 (Kopie Bl. 229 bis 231 der FG-Akte) vermietete die Klägerin das Gebäude zum 01.01.2000 an die A GmbH. Der Mietzins wurde mit monatlich 28.000 DM zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer, die zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses 4.480 DM betrug, vereinbart. Die Mietdauer wurde bis zum 31.12.2010 vereinbart. Sofern das Mietverhältnis nicht zum Laufzeitende gekündigt würde, sollte es sich jeweils um ein Jahr verlängern. Bezüglich der Rückgabe des Mietgegenstandes wurde vereinbart, dass die Mieterin diesen bei Beendigung des Mietverhältnisses in dem Zustand zurückzugeben habe, in dem sie ihn bei Mietbeginn erhalten habe. 16

Mit Ergänzungsvertrag vom 10.12.2004 (Kopie Bl. 227, 228 der FG-Akte) wurde das Mietverhältnis bis zum 31.12.2015 verlängert. Die Verlängerungsklausel bei unterbleibender Kündigung wurde fortgeführt. Die Mieterin sollte im Falle einer baulichen Veränderung nicht verpflichtet sein, bei Mietende den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen. Weiter wurde eine Ausgleichsregelung für von der A GmbH erstellte bauliche Veränderungen vereinbart, die die Klägerin an die A im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses vor Ablauf von 14 Jahren zu entrichten habe. Diese Vereinbarung bezieht sich auf eine nach den Streitjahren 17

von der A GmbH errichtete Gebäudeerweiterung.

In ihren Einkommensteuererklärungen machten die Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 2000 Absetzungen für Abnutzungen (AfA) für die Halle in Höhe von 163.813 DM (5 % von 3.276.257 DM Herstellungskosten) und für 2001 von 229.338 DM (7 % von 3.276.257 DM) geltend. Sie legten zugrunde, dass es sich bei dem Gebäude um eine Leichtbauhalle handle, für die der amtliche AfA-Satz nach der AfA-Tabelle des BMF von 5 % im Jahr 2000 und von 7 % im Jahr 2001 maßgeblich sei. Dabei stützte die Klägerin sich auf ein Schreiben der Fa. D GmbH vom 03.07.2002 (Kopie Bl. 16 der FG-Akte), in dem die Halle als „leichte filigrane Stahlkonstruktion“ und als „Leichthalle“ im Unterschied zur einer „massiven Ausführung mittels einer Außenhaut aus z.B. Porenbetonplatten“ bezeichnet wird. 18

Der Beklagte folgte dieser Qualifizierung nicht und setzte mit den Bescheiden vom 15.04.2002 für 2000 und vom 21.03.2003 für 2001 die AfA gemäß § 7 Abs. 4 EStG mit 2 % (65.526 DM) an. Es handle sich um ein in massiver Bauweise errichtetes Gebäude, das aus einer schweren Stahlkonstruktion mit Innenwänden aus Beton oder Mauerwerk und einer Außenverkleidung aus Metallkassetten und Porenbetonplatten bestehe. 19

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren begehrt die Kläger mit der Klage zunächst eine AfA von 7 %, beschränkten ihr Begehren mit Schriftsatz vom 12.11.2009 jedoch auf eine AfA von 5 % (83.756,20 €). Zur Begründung stützen sie sich im Wesentlichen auf das Gutachten des Herrn Dipl.-Ing. C (Bl. 243 bis 256 der FG-Akte). Dieses Gutachten gelangt zu dem Ergebnis, dass die betriebspezifische wirtschaftliche Nutzungsdauer des Gebäudes 22 Jahre betrage. Bei der Ermittlung dieses Werts wird eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 40 bis 50 Jahren beziehungsweise auf der Basis der Normalherstellungskosten von 40 bis 60 Jahren zugrunde gelegt. Es sei davon auszugehen, dass bei Leichtbauhallen der Wert in der unteren Hälfte der durchschnittlichen Nutzungsdauer liege. Die zu beurteilende Halle sei eine Leichtbauhalle, für die deshalb eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 45 Jahren anzusetzen sei. Das Hochregallager sei eine Stahlbauhalle, für deren Konstruktion Breitflanschträger der leichten Baureihe verwandt worden seien. Die Wandverkleidung und die Decke beständen aus gedämmten Trapezblechen. Es handle sich somit insgesamt um eine Leichtbauhalle. Dies treffe im Wesentlichen auch für die Kommissionierhalle zu. Lediglich nach Osten bestehe die Außenwand aus den Stahlträgern vorgehängten Gasbetonplatten. Im Bereich zum Bürotrakt handle es sich insoweit um eine Innenwand. Ein zweigeschossiger massiver Teil der Kommissionierhalle dürfe in die Betrachtung nicht einbezogen werden, da es sich um einen Mietereinbau der A GmbH handle, der nach Ende der Mietzeit wieder zu entfernen sei. Der Bürotrakt sei für die Beurteilung der Nutzungsdauer nicht maßgeblich, da es sich lediglich um ein untergeordnetes Nebengebäude handle, dessen Nutzung mit dem Ende der Nutzungsdauer der Lagerhalle ende. 20

Die Fundamentierung sei aus Stahlbeton und damit eine massive Bauweise. Dies sei selbstverständlich, weil es Fundamente in Leichtbauweise nicht gebe. Die Bodenplatte sei lediglich für ein Befahren mit Gabelstaplern, nicht aber mit schweren LKW ausgelegt. Die Nutzungsmöglichkeiten der Halle seien beschränkt. Es handle sich nicht um eine Mehrzweckhalle, sondern um ein Einzweckgebäude. Die Halle sei als Hochregallager konzipiert und nicht ohne weiteres einem anderen Zweck zuzuführen. Eine andere Nutzung erfordere ggf. die Entfernung der Hochregale, die Verstärkung der Bodenplatten und der Fundamente. 21

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Einzweckgebäudes sei wesentlich kürzer als die gewöhnliche Nutzungsdauer. Die Literatur gehe davon aus, dass die wirtschaftliche 22

Nutzungsdauer lediglich 65 bis 75 % der technischen Lebensdauer betrage. Bei dem Mittelwert von 70 % ergebe sich für die Halle der Kläger ein Abschlag von 13,5 Jahren. Zu berücksichtigen sei auch die Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse, die seit der Planung der Halle durch geändertes Kundenverhalten eingetreten sei. 1998 hätten etwa 75 % der Kunden der A GmbH Waren in Großbinden verlangt. Heute liege der Anteil bei 25 %, während 75 % der Ware kommissioniert werden müsse. Dadurch habe sich die Kommissionierungshalle als zu klein erwiesen. Ohne den 2004 von der A GmbH errichteten Erweiterungsbau hätte die Halle möglicherweise schon im Jahre 2004 ihr Nutzungsende gefunden.

Ein weiterer Abschlag von insgesamt 9,5 Jahren entfalle auf die Nutzungsdauer verkürzende Baumängel, nämlich diverse Risse in der Bodenplatte sowie das Fehlen einer Dampfsperre im Dach mit der Folge von Feuchtigkeitsschäden. Das Gutachten nimmt bezüglich des Fehlens der Dampfsperre Bezug auf das an die Klägerin gerichtete Schreiben des Sachverständigen für das Dachdecker- und Klempnerhandwerk E vom 09.08.1999 (Kopie Bl. 302 – 312 d. FG-Akte). Anzeichen für diese Schäden seien Ablagerungsflecken (Kondenzflecken) an vielen Stellen des Hallenbodens. Wegen der Einzelheiten wird auf die von den Klägern vorgelegten Fotos (Bl. 285 - 300 d. FG-Akte) verwiesen. 23

Weiter macht die Klägerin geltend, der Beklagte stelle zu Unrecht allein nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen auf die Lebensdauer ab. Er lasse die einkommensteuerlich maßgebliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer außer Acht. Schließlich beruft die Klägerin sich auf die im Bundesgesetzblatt 2006 I, 1183, veröffentlichten Erfahrungssätze für die Nutzungsdauer baulicher Anlagen, die für Lagerhallen von einer Nutzungsdauer von 15 bis 40 Jahren ausgehen, ferner auf die Verwaltungsregelungen zur Gebäudeklasseneinteilung und Ermittlung der Raummeterpreise. 24

Mit der Ladung wurden die Kläger aufgefordert, ihr Vorbringen bezüglich der Mietereinbauten zu substantiieren und die zum Nachweis erforderlichen Unterlagen (Verträge etc.) vorzulegen, weiter bezüglich der geltend gemachten Baumängel darzulegen, dass 25

diese in den Streitjahren existierten, ob diese gegenüber der Fa. D gerügt worden sind und zu welchem Ergebnis die Rüge geführt hat, ferner die zum Nachweis hierfür erforderlichen Unterlagen vorzulegen. 26

Die Kläger trugen hierauf mit Schriftsatz vom 19.10.2010 vor, die in dem Gutachten des Dipl.-Ing. C erwähnten Mietereinbauten seien von der A GmbH eingebaut und bezahlt worden. Sie verweisen hierzu auf die „Zugangsliste vom 01.01.1999 bis zum 31.12.1999“ der A GmbH, in der verschiedene Bauteile, u.a. Beleuchtungen, Tore, Fußbodenheizung, 300 qm Geschossdecke im Kommissionierbereich, mit Einzelbeträgen und einer Gesamtsumme von 372.070,00 DM aufgeführt sind. Vertragliche Unterlagen hierzu haben die Kläger nicht vorgelegt. 27

Die Baumängel seien gegenüber der Fa. D gerügt worden. Die Mängel am Dach beständen noch heute. Eine Änderung habe seinerzeit wegen des Baufortschritts nicht mehr durchgeführt werden können. Von einer Klage sei aus Prozessrisikogründen abgesehen worden. Nach den Aufzeichnungen der Prozessbevollmächtigten seien 3.150.065 DM für die Halle gezahlt worden, so dass sich eine Minderung von 114.934 DM ergebe. 28

Die erbaute Halle sei nach Vorgaben errichtet worden, die zum Zeitpunkt der Fertigstellung der beabsichtigten Nutzung durch die Mieterin nicht entsprochen hätten. Es habe sich herausgestellt, dass die Mieterin eine beheizbare Halle benötigt habe, die auch zum 29

Aufenthalt von Menschen geeignet sei. Die ursprünglich geplante Halle sei für den angestrebten Verwendungszweck nicht geeignet gewesen. Daraus ergebe sich unter anderem eine kürzere Nutzungsdauer. Ergänzend verweisen die Kläger auf das Schreiben des Dipl.-Ing. C vom 19.10.2010. Dieser führt aus, das Abnahmeprotokoll für die Halle liege ihm nicht vor, müsse sich aber im Besitz der Klägerin befinden. Bei der Abnahme sei aber bereits die Qualität des Bodens gerügt worden. Seiner Ansicht nach habe im Raum gestanden, die akuten Schäden zu beseitigen und dann über eine Minderung zu verhandeln. Problem der Abnahme sei auch eine Verletzung der Dachhaut der Trapezbleche durch die Blechschrauben gewesen. Das Fehlen der Dampfsperre sei nicht zur Sprache gekommen und ihm auch nicht bekannt gewesen. Soweit ihm bekannt sei, habe die Fa. D eine Mängelbeseitigung unter Hinweis auf den Vertrag abgelehnt. Durch die bereits während der Bauzeit geänderte Nutzung habe sich die Notwendigkeit der Beheizung der Halle ergeben, da ein Daueraufenthalt erforderlich geworden sei. Die Arbeitsstätten-Richtlinie gebe insoweit bestimmte Temperaturwerte vor.

Die Kläger beantragen, die Einkommensteuerbescheide für 2000 vom 15.04.2002 und für 2001 vom 21.03.2003 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Klägerin die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Absetzungen für Abnutzung mit 83.756,20 € angesetzt werden. 30

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 31

Der Beklagte hält daran fest, dass die AfA mit 2 % anzusetzen sei. Das Gebäude sei überwiegend in massiver Bauweise errichtet. Dies treffe sowohl aufgrund ihrer Querschnitte für die Stahlträger als auch für die massive Ostwand und die teilweise massiven Innenwände als auch für den Bürotrakt zu. Bezüglich der Fundamente sei zu berücksichtigen, dass diese besonders groß dimensioniert seien. Nicht tragende Bauteile seien nicht maßgeblich für die Beurteilung. Die Halle sei auch vielseitig nutzbar, ggf. auch ohne Hochregale. Der erforderliche Verwaltungstrakt sei vorhanden. In der Halle befänden sich keine störenden Stützen, was eine sehr gute Befahrbarkeit ermögliche. Auch zusätzliche Tore seien bauartbedingt problemlos einbaubar. Mehrere Standardladerampen seien bereits vorhanden. Die Hallenhöhe sei für viele Zwecke ausreichend. Die Halle sei wärme gedämmt und beheizbar. 32

Die von der Klägerin dargestellten Verhältnisse erlaubten keinen Ansatz einer kürzeren betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Bauschäden seien jedenfalls im Jahr 2001 noch nicht vorhanden gewesen. Soweit die Klägerin sich auf das Fehlen einer Dampfsperre in der Dacheindeckung berufe, sei in dem Gutachten des Herrn E als Gutachter für das Dachdeck- und Klempnerhandwerk nicht erwähnt, dass aus diesem Mangel eine Verkürzung der Nutzungsdauer folge. Die Halle werde bis heute uneingeschränkt für die Zwecke der A GmbH genutzt. 33

Entscheidungsgründe 34

Die Klage ist unbegründet. 35

Der Beklagte hat zu Recht die AfA für das Lager-, Kommissierungs- und Verwaltungsgebäude der Klägerin mit 2 % angesetzt. 36

1. Nach der Grundregel des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a EStG in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung sind bei Gebäuden, soweit sie nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und nach dem 31.12.1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2 v. H. als AfA 37

abzuziehen. Anstelle der Absetzungen nach Satz 1 können nach Satz 2 der Vorschrift die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden AfA vorgenommen werden, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes weniger als 50 Jahre beträgt. Die Nutzungsdauer eines Gebäudes in diesem Sinne ist der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann (§ 11c Abs. 1 Satz 1 EStDV). Der Zeitraum der Nutzung beginnt mit dem Zeitpunkt der Fertigstellung (§ 11c Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStDV). Die danach zu schätzende Nutzungsdauer wird bestimmt durch den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstandes 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, z.B. BFH-Urteile vom 19.11.1997 X R 78/94, BStBl. II 1998, 59; vom 18.09.2003 X R 54/01, BFH/NV 2004, 474; vom 06.03.2008, IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311).

Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer fallen in der Regel zusammen (BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 474, unter II. 3 a der Gründe). 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 wirtschaftlichen sinnvollen (anderweitigen) Nutzung oder Verwertung endgültig entfallen ist. Ob dies der Fall ist, beurteilt sich nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1311 m.w.N.; Urteil vom 28.10.2008 IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899 unter II.1.b der Gründe). 38

2. Die technische Nutzungsdauer des Gebäudes, die nach diesen Grundsätzen Ausgangspunkt für die Bestimmungen der tatsächlichen Nutzungsdauer ist, beträgt nach den maßgeblichen tatsächlichen Umständen des Streitfalles nicht weniger als 50 Jahre. 39

a) Die technische Nutzungsdauer ist nicht typisierend mit 14 Jahren entsprechend der AfA-Tabelle für die allgemein verwertbaren Anlagegüter für Hallen in Leichtbauweise (BStBl I 2000, 1533, 1544, Ziff. 1.1.) anzusetzen. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob die AfA-Sätze für „Leichtbauweise“ für die Finanzgerichte überhaupt bindend sein könnten. Zweifel bestehen nämlich daran, ob die hierfür gegebene Begriffsbestimmung in den allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen (BStBl. I 2001, 860) nicht zu unbestimmt ist, um eine hinreichende Gebäudequalifizierung zuzulassen. Zwar sind die AfA-Sätze der Finanzverwaltung – auch soweit sie Gebäude betreffen – im Allgemeinen auch für die Finanzgerichte bindend (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 899 unter II.1.d der Gründe). Dies gilt jedoch nicht, soweit sie zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen (BFH-Urteil vom 26.07.1991 VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000). Entsprechendes muss gelten, wenn die Begriffsbestimmungen des zu bewertenden Wirtschaftsguts nicht hinreichend bestimmt sind. Weiter sind die AfA-Tabellen nicht anwendbar, soweit sie den Einzelfall nicht hinreichend abbilden (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 899 unter II.1.d der Gründe). 40

Die Begriffsbestimmungen der Leichtbauweise in den allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen lautet: „Bei Ausführung im Fachwerk oder Rahmenbau mit einfachen Wänden z.B. aus Holz, Blech, Faserzement o.ä., Dächer nicht massiv (Farbbindestrich, Blech- oder Wellfaserzementausführung).“ In Abgrenzung hierzu wird die Massivbauweise wie folgt umschrieben: „Gemauerte Wände aus Ziegelwerk oder Beton, massive Betonfertigteile, Skelettbau, Dächer aus Zementdielen oder Betonfertigteilen, Ziegeldächer.“ Der Senat hat Bedenken, ob diese Begriffsbestimmungen für eine Gebäudequalifizierung ausreichend sind. 41

Die technische Nutzungsdauer eines Gebäudes wird wesentlich bestimmt durch die Bauweise der tragenden Gebäudeteile. Dies sind Fundamente, ggf. Bodenplatte, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und tragende Dachkonstruktionen (nicht lediglich die Dacheindeckung). Die Begriffsbestimmungen zu den AfA-Tabellen stellen allein auf die Wände und Dächer ab und sind damit ersichtlich unvollständig. Überdies ordneten sie den Rahmenbau mit einfachen Wänden der Leichtbauweise, den Skelettbau hingegen der Massivbauweise zu, ohne den Unterschied näher zu bestimmen.

Im Streitfall kann indes offen bleiben, ob die Bedenken des Senats durchgreifen. Denn 42
jedenfalls würde die der AfA-Tabelle zugrunde liegende Nutzungsdauer für Gebäude in Leichtbauweise von 14 Jahren die Verhältnisse des im Streitfall zu beurteilenden Gebäudes nicht zutreffend abbilden. Eine derart kurze technische Nutzungsdauer könnte typisierend nur für solche Gebäude angenommen werden, für die dies aufgrund ihrer technischen Eigenschaften in etwa zuträfe. Für die Halle der Klägerin ist dies offensichtlich nicht der Fall. Auch das für die Klägerin erstellte Gutachten des Dipl.-Ing. C geht von einer technischen Lebensdauer derartiger Gebäude von 40 bis 50 bzw. bis 60 Jahre aus. Überdies weist das Gebäude – wie nachfolgend unter b) dargelegt wird – in nicht unerheblichem Maße massive Bauteile auf, die eine Qualifizierung als Leichtbauweise i.S. der AfA-Tabelle ausschließen.

b) Auch auf der Grundlage des von den Klägern vorgelegten Gutachtens ist keine kürzere 43
technische Nutzungsdauer als von 50 Jahren gerechtfertigt.

aa) Der Annahme des Gutachters, dass die technische Nutzungsdauer eher im unteren 44
Bereich der Schätzungsspanne anzusiedeln sei, weil es sich um eine Leichtbauhalle handle, vermag das Gericht nicht zu folgen. Zur Begründung seiner Ansicht führt der Gutachter alleine an, dass die tragende Außenwand und Deckenkonstruktion aus leichten Stahlprofilen, die Wandverkleidungen und die Dacheindeckung aus isolierten Blechen bestehe. Der Senat verkennt zwar nicht, dass die tragende Stahlkonstruktion keine weiteren Lasten als das Eigengewicht des Gebäudes, die Schnee- und die Windlast aufnehmen muss. Demgegenüber gibt es weitaus schwerere Konstruktionen, etwa wenn Stahlträger gleichzeitig auf die Aufnahme der Lasten von Maschinen, Hebe- oder Krananlagen ausgelegt sind. Der Senat vermag jedoch nicht zu erkennen, dass diese Unterschiede in der Stärke von Stahlträgern die technische Lebensdauer beeinflussen könnten. Bei schwereren Konstruktionen beruht die Bauweise nämlich nicht darauf, dass eine längere Lebensdauer erzielt werden sollte; vielmehr ist sie begründet durch die jeweilige Art der Nutzung. Auch das von den Klägern vorgelegte Gutachten geht dem Grunde nach davon aus, dass derartige Unterschiede bei der Schwere der Träger keinen Einfluss auf die technische Lebensdauer haben. Unabhängig davon erfordern – worauf der Beklagte zu Recht hinweist – allein Gebäude-, Wind- und Schneelasten bei einer über 40 m freitragenden Decke Stahlträger von beträchtlicher Stärke.

Der Senat vermag auch der Ansicht des Gutachters nicht zu folgen, soweit nach dessen 45
Ansicht andere Bauteile bei der Beurteilung ganz oder teilweise unberücksichtigt bleiben müssen. So lässt der Gutachter die Fundamentierung mit der Begründung außer Betracht, dass Fundamente immer massiv seien. Diese Betrachtung trägt den tatsächlichen Gegebenheiten nicht hinreichend Rechnung. Sie lässt unberücksichtigt, dass es Gebäude gibt, die gänzlich ohne Fundamente (siehe z.B. den Fall, der dem Urteil des FG Münster vom 06.07.1995 – 3 K 999/95 EW, EFG 1996, 7; Abschnitt 41, Abs. 2 Ziff. 6, BewRGr) oder mit wesentlich leichteren und einfacheren Fundamenten (z.B. ausschließlich Punktfundamente) auskommen. Unberücksichtigt bleibt insoweit auch, dass die Stahlbetongrundlage sich nicht auf die groß dimensionierten Punktfundamente und die Streifenfundamente beschränkt,

sondern auch die auf die Fundamente aufgesetzte massive Sockelmauer umfasst. Diese dient nicht nur als Auflage für die Wandverkleidungen. Sie schützt auch gleichzeitig die Befestigungen der Stahlträger vor Witterungseinflüssen und mechanischen Belastungen und dient damit auch der Verlängerung der technischen Lebensdauer des Gebäudes. Nicht hinreichend berücksichtigt ist auch, dass die Halle mit einer Stahlbetonbodenplatte versehen ist, die zudem in der Kommissionierungshalle zusätzlich für eine Punktbelastung von bis zu 10 t ausgelegt ist. Auch insoweit gibt es leichtere Bauweisen, etwa Hallen, die lediglich mit Verbundpflaster ausgelegt sind.

Im Ergebnis kann dahingestellt bleiben, ob der Verwaltungstrakt als Nebengebäude gänzlich 46 außer Betracht bleiben kann, obgleich er außer Büro-, Besprechungs- und Sozialräumen auch einen 300 qm großen Ausstellungsbereich enthält. Entsprechendes gilt für die massiven Bauteile der Kommissionierungshalle, bei denen es sich nach Vortrag der Kläger um Mietereinbauten handelt. Denn im Ergebnis begründet der Gutachter seine Ansicht, dass die technische Nutzungsdauer 50 Jahre unterschreite außer mit der Profilstärke der Stahlträger allein damit, dass die Fassadenverkleidung und die Dacheindeckung lediglich aus gedämmten Stahlblechkonstruktionen besteht. Bei diesen Konstruktionen handelt es sich indes unstreitig nicht um tragende Bauteile. Sie sind deshalb für die Beurteilung der Lebensdauer des Gebäudes nach steuerlichen Grundsätzen nicht maßgebend. Insoweit gilt nichts anderes als etwa für den Innenausbau, der typischerweise auch eine kürzere Lebensdauer als die tragenden Bauteile aufweist und unter Umständen während der Nutzungsdauer eines Gebäudes mehrfach erneuert wird. Auch eine Blechfassade oder ein Blechdach werden unter Umständen mehrfach erneuert, ohne dass dies einen Einfluss auf die technische Nutzungsdauer des Gesamtgebäudes hätte. Zudem werden solche Konstruktionen gerade auch deshalb gewählt, weil sie ohne große technische Schwierigkeiten Änderungen des Gebäudes, wie Anbauten oder zusätzliche Öffnungen, zulassen und damit flexiblere Nutzungsmöglichkeiten eröffnen und damit im Ergebnis eine längere wirtschaftliche Nutzungsdauer ermöglichen.

Soweit nach dem Vortrag der Klägerin einzelne Gebäudeeinrichtungen, wie etwa 47 Beleuchtungseinrichtungen, die Fußbodenheizung, bestimmte Tore, Mietereinbauten sein sollen, ist dies schon deshalb unerheblich, weil solche Einrichtungen kurzfristig austausch- oder ersetzbar und damit für die Beurteilung der tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes i.S. des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG unerheblich sind.

Überdies ist der Vortrag der Klägerin, dass ein Teil des Gebäudebestands aus 48 Mietereinbauten bestehe, weder schlüssig dargelegt noch bewiesen. Die Kläger haben trotz Aufforderung keine vertraglichen Vereinbarungen über Mietereinbauten vorgelegt, und zwar weder solche zwischen der Klägerin als Vermieterin und der A GmbH als Mieterin noch zwischen der A GmbH und/oder der Klägerin und der Fa. D als die Halle errichtendes Unternehmen. Aus dem Umstand, dass die Schlussrechnung der Fa. D an die Klägerin vom 26.11.1999 einen „Anteil A“ in Höhe von 372.070 DM ausweist, lässt sich nicht herleiten, dass dieser Betrag auf Mietereinbauten entfiel. Es kann sich auch um einen Zuschuss zu den Herstellkosten gehandelt haben. Auch die mit dem Schriftsatz vom 19.10.2010 zugelegte „Zugangsliste“ aus der Buchhaltung der A GmbH lässt keinen anderen Schluss zu, zumal in dieser auch Hallenausstattungen enthalten sind, die in der von der Klägerin mit dem Werkvertrag vom 22.12.1998 vereinbarten Ausstattung enthalten sind. Die Kläger haben auch nicht vorgetragen, dass mündlich vertragliche Vereinbarungen über Mietereinbauten geschlossen worden wären, so dass es weder einer weiteren Ermittlung des Inhalts solcher Vereinbarungen noch einer Erörterung der Frage bedarf, ob solche Vereinbarungen nach den Grundsätzen über Verträge unter nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennen wären.

bb) Die geltend gemachten Baumängel lassen jedenfalls in den Streitjahren nicht die Annahme einer kürzeren technischen Nutzungsdauer zu. Für die Risse im Fußboden sind die Kläger schon dem Vortrag des Beklagten, dass diese im Jahr 2001 noch nicht vorhanden gewesen seien, nicht substantiiert entgegen getreten. Der Umstand, dass die Risse bei der Begutachtung im Jahr 2010 festgestellt worden sind, lässt nicht den Schluss zu, dass sie bereits im Jahr 2001 vorhanden waren. Zwar hat der Dipl.-Ing. C in seinem Schreiben vom 19.10.2010 ausgeführt, dass bei der Abnahme der Halle im Jahr 1999 bereits die Qualität des Bodens bemängelt worden sei. Damit ist aber schon mangels näherer Konkretisierung eines bereits damals – und damit im Falle der unterbliebenen Mängelbeseitigung in den Streitjahren – bestehenden, die technische Nutzungsdauer verkürzenden Mangels nicht schlüssig behauptet. Vielmehr deutet der Hinweis des Dipl.-Ing. C, dass seines Wissens die Fa. D eine Mängelbeseitigung unter Hinweis auf den Werkvertrag abgelehnt habe, und die Klägerin die Beseitigung nicht weiter verfolgt hat, darauf hin, dass es sich lediglich um solche Risse bzw. das Erfordernis des Fugennachgusses handelte, die nach dem geschlossenen Werkvertrag keinen Sachmangel darstellen. Überdies hat die Klägerin die hierzu offenbar vorhandenen schriftlichen Unterlagen, insbesondere das Abnahmeprotokoll nicht vorgelegt, und damit einen eventuell bereits in den Streitjahren vorhandenen Mangel nicht bewiesen. Schließlich haben die Kläger nicht substantiiert dargelegt, dass und weshalb die auf den vorgelegten Fotos abgebildeten Risse – deren Existenz in den Streitjahren unterstellt – die Nutzungsdauer des Gebäudes verkürzen könnten, was der Beklagte unter Hinweis auf die uneingeschränkte Weiternutzung der Halle bestritten hat. Schließlich hat die Klägerin die hierzu offenbar vorhandenen schriftlichen Unterlagen, insbesondere das Abnahmeprotokoll nicht vorgelegt, und damit einen eventuell bereits in den Streitjahren vorhandenen Mangel nicht bewiesen.

49

Soweit die Kläger einen nutzungszeitverkürzenden Mangel der Dachhaut, nämlich das Fehlen einer Dampfsperre und unsachgemäße Verschraubung, mit der Folge von Schäden durch Kondenswasser geltend machen, ist ebenfalls eine Auswirkung auf die Nutzungsdauer nicht schlüssig dargelegt. Aus dem Umstand, dass hierzu bereits 1999 ein Gutachten eingeholt wurde, ist zu folgern, dass dieser Mangel bereits in der Bauphase gerügt wurde. Sofern diese Rüge nicht bereits zur Nachbesserung geführt hat, kann es sich lediglich um einen unwesentlichen Mangel handeln. Anderenfalls hätte der Werklohn wesentlich gemindert bzw. der Klägerin Schadensersatz geleistet werden müssen. Dass dies geschehen wäre, haben die Kläger indes weder schlüssig geltend gemacht, noch ist es nach Aktenlage ersichtlich. Zwar haben die Bevollmächtigten der Klägerin geltend gemacht, dass nach ihren Unterlagen der Gesamtpreis lediglich in Höhe von 3.150.065 DM gezahlt und damit um 114.934 DM gemindert worden sei. Abgesehen davon, dass dieser Vortrag nicht schlüssig ist, weil nach der Schlussrechnung der Fa. D der Nettowerklohn nach Abzug des „Anteils A“ lediglich 3.116.298 DM betrug, fehlt es auch an jeglicher Darlegung dazu, weshalb der Kaufpreis gemindert worden sein soll. Schließlich entspräche eine Minderung um 114.934 DM lediglich etwa 3% der Auftragssumme und wäre deshalb nicht geeignet, eine erhebliche Verkürzung der Nutzungsdauer zu belegen. Weiter haben die Kläger trotz Aufforderung die Unterlagen über eine Auseinandersetzung mit der Fa. D, die Rückschlüsse auf die Schwere des Mangels zuließen, nicht vorgelegt.

50

Ferner haben die Kläger nicht dargelegt, dass der behauptete Mangel nicht mit relativ geringen Mitteln, etwa Erzeugung von Kondenswasser verhindernden Ventilatoren oder Gebläsen, zu beseitigen gewesen wäre. Schließlich enthält auch das Gutachten des Sachverständigen E keine Angaben zu einer eventuellen Nutzungszeitverkürzung.

51

52

- b) Eine von der technischen Lebensdauer abweichende kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer ist nicht anzunehmen.
- aa) Eine pauschale Verkürzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer gegenüber der technischen Nutzungsdauer um 30 % kommt nicht in Betracht. Vielmehr entspricht nach den dargestellten steuerlichen Grundsätzen die wirtschaftliche Nutzungsdauer grundsätzlich der technischen Nutzungsdauer, sofern nicht besondere betriebstypische Umstände eine kürzere Nutzungsdauer rechtfertigen. 53
- bb) Im Streitfall bestehen solche betriebstypischen besonderen Umstände nicht. Soweit die Kläger geltend machen, dass sich aufgrund geänderten Kundenverhaltens die Kommissionierungshalle als zu klein erwiesen habe und ohne einen Anbau die Halle möglicherweise nicht über das Jahr 2004 hinaus nutzbar gewesen wäre, rechtfertigt dies die Annahme einer die Nutzungsdauer verkürzenden besonderen wirtschaftlichen Situation nicht. Zum einen wäre die Halle entsprechend ihrer technischen Konzeption mit relativ geringem Aufwand anders aufteilbar gewesen, zum anderen war die Halle von vornherein so konzipiert, dass sie leicht erweiterbar war. Überdies deutet der Umstand der Erweiterung angesichts der leichten Möglichkeit einer anderen Aufteilung auch eher auf eine Kapazitätserweiterung als lediglich auf eine unterschiedliche Gewichtung der einzelnen Geschäftsbereiche der Mieterin hin. 54
- cc) Auch der Umstand, dass die Lagerhalle in erster Linie als Hochregallager konzipiert ist, kann die Annahme einer kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer nicht begründen. Derartige Hochregallager sind für viele Branchen, wie beispielsweise den Handel mit Elektrogeräten, Spielwaren, Bettwaren und Textilien, nutzbar. Es bedarf deshalb keiner weiteren Erwägungen darüber, ob auch eine Nutzung für andere Zwecke als diejenigen eines Hochregallagers möglich wäre. 55
- dd) Weshalb der ursprünglich nicht vorgesehene Einbau einer Heizung in der Halle die wirtschaftliche Nutzungsdauer verkürzen soll, ist nicht nachvollziehbar. Denn offensichtlich war die Halle so konstruiert, dass sie leicht mit einer Heizung nachgerüstet werden konnte. 56
- ee) Es ist auch nicht ersichtlich, dass für einzelne Teile des Gebäudes eine kürzere Nutzungsdauer anzunehmen sein könnte. Ein dem Fall des BFH-Urteils in BFH/NV 2008, 1311, vergleichbarer Sachverhalt, der eine unterschiedliche Nutzungsdauer und damit unterschiedliche AfA einzelner Gebäudeteile erforderte, liegt im Streitfall nicht vor. Im Streitfall bestehen keine Nutzungseinschränkungen einzelner Teile des Gebäudes. 57
- c) Da auch auf der Grundlage des Vortrags der Kläger und des von ihnen vorgelegten Gutachtens des Dipl.-Ing. C sowie dessen ergänzender Stellungnahme vom 19.10.2000 eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer als 50 Jahre nach steuerlichen Grundsätzen nicht angenommen werden kann, bedarf es weder der weiteren Sachverhaltsaufklärung noch der Beweiserhebung durch sachverständiges Zeugnis des Dipl.-Ing. C noch durch Sachverständigengutachten. 58
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 59