

# 06.18

58. Jahrgang  
Juni 2018  
Seiten 161–196

[www.StBpdigital.de](http://www.StBpdigital.de)

# StBp

## Die steuerliche Betriebsprüfung

### Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis

#### Herausgeber

*Dr. Horst-Dieter Höppner*  
Vizepräsident des Bundesamtes  
für Finanzen a. D.  
Bonn

#### AUFSÄTZE

*Dipl.-Finanzwirt Immobilienbewerter (IHK)  
Stephan Blum, Horgenzell*

Vorschlag zur Abgrenzung von Leichtbauhallen und  
Massivbauten anhand der Methoden der Immobilien-  
wertermittlungsverordnung

*Steuerberater Dipl.-Finanzwirt Roland Köhler, Brakel*  
Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht  
unter Berücksichtigung der Neuregelung des  
§ 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG

*Ass. iur. Dr. Matthias H. Gehm, Limburgerhof*  
Haftung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft  
für Steuerschulden – Risikoprofil in der Praxis

*Julian Schöbel, Tübingen*  
Ausgewählte Rechtsfragen der digitalen Außenprüfung  
(§ 147 Abs. 6 AO)

*Dipl.-Kfm. Detlef Pieske-Kontny, Berlin*  
Steuerliche Aufzeichnungspflichten im „horizontalen  
Gewerbe“

#### RECHTSPRECHUNG

*Richter am BFH Prof. Jürgen Brandt*  
Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der  
Außenprüfung

# Vorschlag zur Abgrenzung von Leichtbauhallen und Massivbauten anhand der Methoden der Immobilienwertermittlungsverordnung

Von Dipl.-Finanzwirt (FH) und Immobilienbewerter (IHK) Stephan Blum, Horgenzell

Ein häufiger Diskussionspunkt ist die Frage, ob ein Gewerbebau als Leichtbauhalle oder als massives Gebäude anzusehen ist, da Leichtbauhallen auf 14 Jahre Nutzungsdauer abgeschrieben werden können. Die Abgrenzung ist in der Praxis mit einer gewissen Unsicherheit behaftet, da es an einem nachvollziehbaren Kriterienkatalog fehlt. Dieser Beitrag macht einen Vorschlag zur Einstufung der Gebäudeart anhand der in der Immobilienbewertung gültigen Gebäudedefinition nach der Sachwertrichtlinie.

## I. Einleitung

Die Höhe der AfA von Gebäuden richtet sich nach § 7 Abs. 4 EStG.<sup>1</sup> Der jeweils anzuwendende AfA-Satz hängt vom Zeitpunkt des Bauantrags bzw. der Fertigstellung des Gebäudes ab sowie davon, ob es sich im Betriebs- oder im Privatvermögen befindet.

Bei Gebäuden im Betriebsvermögen, die nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31. 3. 1985 gestellt wurde, beträgt die AfA 3 % pro Jahr (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG). Bei allen anderen Gebäuden richtet sich die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG. Liegt der Zeitpunkt der Fertigstellung nach dem 31. 12. 1924, gilt ein AfA-Satz von 2 % pro Jahr (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG), für vor dem 1. 1. 1925 fertiggestellte Gebäude von 2,5 % pro Jahr.

Diesen AfA-Sätzen entsprechen typisierte Nutzungsdauern, die sich aus dem Kehrwert des AfA-Satzes ergeben, also 33 Jahre für Gebäude nach Nr. 1 Satz 1 sowie 50 bzw. 40 Jahre für Gebäude nach Nr. 1 Satz 2. Bei Gebäuden, deren tatsächliche Nutzungsdauer die typisierten Nutzungsdauern des Satzes 1 unterschreitet, kann die AfA entsprechend der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer vorgenommen werden (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).<sup>2</sup>

## II. Nutzungsdauer von Hallen in Leichtbauweise

Bei den *Leichtbauhallen* handelt es sich um einen Fall einer von vorherein kürzeren Restnutzungsdauer als die typisierten 33, 40 oder 50 Jahre. Für diese Art von Bauten stellt § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG eine Öffnungsklausel weg von der typisierten AfA des Satzes 1 hin zur Abschreibung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer dar.

Die tatsächliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist vom Abschreibenden glaubhaft zu machen. Ohne weiteren Nachweis kann auf die Erfahrungswerte aus den amtlichen AfA-Tabellen zurückgegriffen werden, die vom BMF für allgemein verwendbare Anlagegüter<sup>3</sup> sowie für bestimmte Branchen herausgegeben werden. In diesen AfA-Tabellen sind die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern nach den Erfahrungen der Betriebsprüfung und nach Anhörung der Wirtschaftsverbände angegeben.<sup>4</sup>

Danach beträgt die Nutzungsdauer für „Hallen in Leichtbauweise“ 14 Jahre.<sup>5</sup> Aus einer Nutzungsdauer von 14 Jahren folgt ein (linearer) AfA-Satz von 7,14 % pro Jahr.

## 1. Definition der „Hallen in Leichtbauweise“

Bei Betriebsprüfungen ergeben sich regelmäßig Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der Frage, ob ein Gebäude als Leichtbauhalle oder als Massivbau anzusehen ist bzw. allgemeiner, was eine Leichtbauhalle überhaupt ist. Eine genaue Begriffsdefinition ist vor allem deshalb schwierig, weil der Begriff der „Leichtbauhalle“ in der Bautechnik unbekannt ist. Am ehesten dürften Hallen in Leichtbauweise dem bautechnisch bekannten Gebäudetypen des „Industriezelts“ entsprechen.<sup>6</sup>

Diese Definition wird z. B. durch den entsprechenden Wikipedia-Eintrag gestützt: „Als Industriezelt wird eine Leichtbauhallenkonstruktion bezeichnet, die als Lagerhalle oder auch als provisorische Montagehalle verwendet wird.“<sup>7</sup>

Laut Wikipedia ist ein typisches Industriezelt dadurch charakterisiert, dass es schnell auf- und abbaubar ist und aufgrund seines geringen Eigengewichts direkt auf beliebigem Untergrund errichtet werden kann. Die Verankerung im Boden erfolgt mit Erdnägeln oder Schwerlastdübeln. Die Hallenkonstruktion besteht meist aus vorgefertigten Aluminium-Profilen, die Dachbekleidung aus PVC-Bahnen, die Wandbekleidung ebenfalls aus PVC-Bahnen oder leichten Trapezblechen. Der Bau von Industriezelten unterliegt einem beschleunigten Genehmigungsverfahren.<sup>8</sup>

1 Auf die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG wird an dieser Stelle nicht eingegangen, da diese nur noch für Altfälle gilt.

2 In diesem Beitrag wird nicht auf die derzeit viel diskutierte Frage eingegangen, unter welchen Voraussetzungen § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in Anspruch genommen werden kann, wenn nicht die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes kürzer ist als die typisierte Nutzungsdauer nach S. 1, sondern nur die Restnutzungsdauer am Stichtag.

3 BMF, AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter, [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere\\_Steuerthemen/Betriebspruefung/AfA-Tabellen/afa-tabellen.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/AfA-Tabellen/afa-tabellen.html), letzter Zugriff: 4. 4. 2018.

4 Vgl. BMF, AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter, S. 2, Tz. 2.

5 Vgl. BMF, AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter, S. 3, Fundstelle 1.1.

6 Die Abgrenzung „Leichtbau oder massiv“ hat nichts mit der grundsätzlichen Gebäudeeigenschaft zu tun. Auch die 14-jährige Nutzungsdauer der amtlichen AfA-Tabelle bezieht sich auf Leichtbauhallen als Gebäude. Entsprechend tangiert diese Frage auch nicht die Abgrenzung von Gebäudeteilen und Betriebsvorrichtungen.

7 <https://de.wikipedia.org/wiki/Industriezelt>, letzter Zugriff: 4. 4. 2018.

8 Vgl. <https://de.wikipedia.org/wiki/Industriezelt>, letzter Zugriff: 4. 4. 2018.

Tab. 1: Mittlere Ausstattung für Gewerbehallen<sup>9</sup>

Außenwände	ein-/zweischaliges Mauerwerk, z. B. aus Leichtziegeln, Kalksandsteinen, Gasbetonsteinen; Edelputz; gedämmte Metallsandwichelemente; Wärmedämmverbundsystem oder Wärmedämmputz (nach ca. 1995)
Konstruktion	Stahl- und Betonfertigteile
Dach	Faserzement-Schindeln, beschichtete Betondachsteine und Tondachziegel; Folienabdichtung; Dachdämmung (nach ca. 1995)
Fenster und Außentüren	Zweifachverglasung (nach ca. 1995)
Innenwände und -türen	Anstrich
Fußböden	Beton
Sanitäreinrichtungen	einfache und wenige Toilettenräume
Heizung	elektronisch gesteuerte Fern- oder Zentralheizung; Niedertemperatur- oder Brennwertkessel
Sonstige technische Ausstattung	zeitgemäße Anzahl an Steckdosen und Lichtauslässen; Blitzschutz; Teeküchen

Anhand der vorstehenden Definition wird klar, dass in bautechnischer Hinsicht vor allem provisorische Bauten als Industriezelte bzw. Hallen in Leichtbauweise anzusehen sind. Typische Gewerbehallen mit Betonboden und -fundamenten sowie einem tragfähigen Stahlgerüst, einem festen und tragfähigen Dach sowie integrierten Büro- und Sozialräumen sind bautechnisch betrachtet nicht als Industriezelte einzustufen. Die Art der Verbindung zwischen Fundament und Stahlträger ist dabei unerheblich; nach dem heutigen Stand der Technik werden diese Träger üblicherweise nicht mehr in die Fundamente einbetoniert, sondern mittels Stahlschrauben verschraubt.<sup>10</sup>

## 2. Produktions- und Lagerhallen nach der Sachwertrichtlinie

Für Zwecke der Verkehrswernermittlung werden derartige Hallen im Baukostenkatalog der Normalherstellungskosten (NHK) 2010 als reguläre Gebäudetypen aufgeführt.<sup>11</sup> Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer beträgt 40 Jahre (+/-10 Jahre, je nach Ausstattungsstandard)<sup>12</sup> und ein Sachverständiger setzt die Nutzungsdauer in einem Verkehrswertgutachten über eine Produktions- oder Lagerhalle im Sinne des Typs 15 oder 16 der NHK 2010 entsprechend an.

Um einschätzen zu können, ob ein Bau unter die Gebäudetypen der NHK 2010 fällt – und bejahendenfalls, welcher Ausstattungsstandard anzunehmen ist –, enthält die SW-RL zu jedem Gebäudetypen spezielle Ausstattungstabellen, in denen die typischen Merkmale je Standardstufe für die verschiedenen Arten von Gewerken aufgeführt werden. Für Produktions- und Lagerhallen existieren drei Ausstattungsstufen („mittel“, „gehoben“ und „stark gehoben“). Für die niedrigste Stufe („mittel“) geben die NHK 2010 folgende Kriterien (Tab. 1) vor.

Die dargestellten bautechnischen Kriterien ermöglichen prinzipiell eine sichere Unterscheidung dahingehend, ob es sich bei einem Wirtschaftsgut um ein Industriezelt bzw. eine Halle in Leichtbauweise handelt und demzufolge ein Abschreibungszeitraum von 14 Jahren zugrunde gelegt werden kann. Handelt es sich demnach nicht um ein Industriezelt, ist die AfA entsprechend nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zu bemessen.

Eine Unsicherheit bei der Einstufung als Leichtbauhalle ergibt sich jedoch daraus, dass die amtliche AfA-Tabelle eine eigene Definition der Begriffe „Leichtbauweise“ und „massiv“ beinhaltet:

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

*massiv: Gemauerte Wände aus Ziegelwerk oder Beton, massive Betonfertigteile, Skelettbau, Dächer aus Zementdielen oder Betonfertigteilen, Ziegeldächer.“<sup>13</sup>*

Diese Definition erscheint weniger eindeutig als die oben vorgestellte Abgrenzung „Industriezelt versus Gebäude i. S. d. Sachwertrichtlinie“, was Abschreibende häufig dazu verleitet, auch solche Bauten unter die Leichtbauweise zu subsumieren, die beispielsweise aus der Sicht eines Verkehrswertgutachters eindeutig als Industriehalle mit einer Nutzungsdauer von 40 Jahren zu bewerten ist.

Bei näherer Betrachtung finden sich jedoch in der amtlichen AfA-Tabelle ähnliche Kriterien wie in der Definition der Industriezelte, zumal die Definition der AfA explizit beispielhaften Charakter hat, was in der Verwendung von „z. B.“ oder „o.Ä.“<sup>14</sup> deutlich wird.

Ebenso ist keinesfalls nur dann ein Massivgebäude anzunehmen, wenn die Außenwände aus massivem Mauerwerk oder Beton bestehen, sondern auch Skelettbauten werden von der amtlichen AfA-Tabelle als massiv bezeichnet.<sup>15</sup>

## 3. Urteil des Finanzgericht Niedersachsen v. 9. 7. 2014

Aus der relativ wenigen vorhandenen einschlägigen Rechtsprechung sticht das Urteil des FG Niedersachsen v. 9. 7. 2014<sup>16</sup> heraus, da sich dieses Urteil sowohl mit der konkreten Abgrenzung im Streitfall als auch mit der grundsätzlichen Bindungswirkung der amtlichen AfA-Tabelle für das Finanzamt auseinandersetzt.

Das FG stellt dabei klar, dass es die AfA-Tabelle als Dienstanzweisung des BMF für die Finanzämter betrachtet, auf die sich die Steuerpflichtigen grundsätzlich berufen können. Es lässt jedoch durchaus zu, dass das Finanzamt begründet zu einer anderen Einschätzung kommen kann. Im Streitfall sieht es jedoch die

<sup>9</sup> Vgl. Sachwertrichtlinie, Anlage 2, Tabelle 9, Beschreibung der Gebäudestandards für Betriebs-/Werkstätten, Produktionsgebäude, Lagergebäude.

<sup>10</sup> Vgl. Universität Stuttgart, Entwurf von Anschlüssen zwischen Stahl und Beton, 2014, [http://www.iwb.uni-stuttgart.de/download\\_g/INFASO\\_Handbuch\\_Uebersetzung\\_final.pdf](http://www.iwb.uni-stuttgart.de/download_g/INFASO_Handbuch_Uebersetzung_final.pdf); letzter Zugriff: 4. 4. 2018.

<sup>11</sup> Vgl. Sachwertrichtlinie, Anlage 1, NHK 2010, Typen 15 und 16.

<sup>12</sup> Vgl. Sachwertrichtlinie, Anlage 3, Orientierungswerte für übliche Gesamtnutzungsdauer bei ordnungsgemäßer Instandhaltung.

<sup>13</sup> BMF, AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagengüter, S. 2, Tz. 6.

<sup>14</sup> BMF, AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagengüter, S. 2, Tz. 6.

<sup>15</sup> Vgl. BMF, AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagengüter, S. 2, Tz. 6.

<sup>16</sup> FG Niedersachsen v. 9. 7. 2014 9 K 98/14, EFG 2014, 1780.

inhaltliche Auseinandersetzung mit den in der AfA-Tabelle angegebenen Kriterien für Leicht- oder Massivbau (s. oben) durch das FA als nicht ausreichend an. Wörtlich führt das FG dazu aus:

„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.“<sup>17</sup>

Das Finanzamt hatte sich auf die Kriterien der NHK 2000 (Vorgänger der NHK 2010) gestützt. Der im Urteil wiedergegebene Sachverhalt hinsichtlich der Ausführung des Gebäudes und der Aussage des Hallenherstellers, welcher die Leichtbauweise bescheinigt hatte, deuten m. E. stark darauf hin, dass tatsächlich eine Leichtbauhalle gegeben war. Der Fall wäre nach den in diesem Beitrag vorgestellten Kriterien ebenfalls als Leichtbau zu beurteilen.

### III. Fazit

Soweit sich aufgrund der Formulierung in der amtlichen AfA-Tabelle Zweifel ergeben, ob ein Leichtbau oder ein Massivbau

vorliegt, sollte die Einstufung m. E. anhand der Sachwertrichtlinie vorgenommen werden. Der Ausstattungskatalog der SW-RL ermöglicht eine zuverlässige Prüfung, ob das fragliche Gebäude noch als Industriezelt oder bereits als Gebäude im Sinne der NHK 2010 zu betrachten ist.<sup>18</sup>

Die SW-RL ist verbindliche Rechtsgrundlage der Immobilienbewertung und ist in der Fachwelt anerkannt. Die Regelungen der Verkehrswertermittlung – und hier insbesondere der SW-RL – sind auch steuerlich relevant, beispielsweise für Zwecke der Kaufpreisaufteilung. Auch die Regelherstellungskosten (RHK) des BewG für die Berechnung der Grundbesitzwerte nach der Erbschaftsteuerreform basieren auf der Sachwertrichtlinie und den NHK 2010. Insofern sind die Verfahren der SW-RL schon seit längerem auch im Steuerrecht eingeführt.

Bei Zugrundelegung des Ausstattungskatalogs der Sachwertrichtlinie kann sich nur noch dann ein Graubereich ergeben, wenn teilweise Kriterien des Industriezelts und teilweise solche der SW-RL erfüllt sind. In diesen – wenigen – Einzelfällen sollte die Einstufung entsprechend des überwiegenden Anteils der erfüllten Kriterien vorgenommen werden (ggf. wäre hier auch eine gemittelte Nutzungsdauer zwischen den 30 bis 50 Jahren der SW-RL und den 14 Jahren der amtlichen AfA-Tabelle zu denken). Nicht zielführend ist es jedenfalls, schon dann zugunsten einer Leichtbauhalle zu argumentieren, wenn nur ein einziges Kriterium dafür spricht.

<sup>17</sup> FG Niedersachsen v. 9. 7. 2014 9 K 98/14, EFG 2014, 1780.

<sup>18</sup> Vgl. Sachwertrichtlinie, Anlage 2, Tabelle 9, Beschreibung der Gebäudestandards für Betriebs-/Werkstätten, Produktionsgebäude, Lagergebäude.