
Datum: 03.11.2021
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1116/18 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2021:1103.13K1116.18F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob wegen des Abrisses von Gebäuden Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung – AfaA –, Abbruchkosten sowie vergebliche Planungskosten in Höhe von zusammen X € als sofort abzugsfähige Aufwendungen oder als aktivierungspflichtige Herstellungskosten im Streitjahr 2014 anzusehen sind. 2

Die Klägerin ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 00.00.2014 gegründete und im Handelsregister des Amtsgerichts L unter HRB 00001 eingetragene GmbH, die mit Gesellschafterbeschluss vom 00.00.2014 durch Umwandlung im Wege des Formwechsels der O GmbH & Co. KG, L (eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts L unter HRA 00002) mit Wirkung zum 00.00.2013 entstanden ist. Der Formwechsel wurde am 00.00.2014 in das Handelsregister eingetragen. Unternehmensgegenstand ist u.a. der Erwerb bzw. die Herstellung von Immobilien. Geschäftsführer der Klägerin sind Herr O 1, Herr F und Herr O 3. Alleinige Gesellschafterin der Klägerin ist die O 2 GmbH & Co. KG, L, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts L unter HRA 00003. Sie ist zugleich die Beigeladene. 3

Die Klägerin ist als Organgesellschaft mit der Beigeladenen als Organträgerin im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft verbunden. Der am 00.00.2014 mit der Beigeladenen abgeschlossene Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag wurde am 4

00.00.2014 in das Handelsregister eingetragen.

Im Jahr 2012 plante die Klägerin, auf einem ihr gehörenden Grundstück in L (Grundbuch Gemarkung R, Flur 01, Flurstück 0002) ein Gebäude zur Nutzung für die O 4 GmbH (Amtsgericht L, HRB 00004), einer Tochtergesellschaft der Beigeladenen, zu errichten. Hierzu beauftragte sie das Architekturbüro A in L. Im Jahr 2012 entstand der Klägerin hierdurch ein Aufwand von X €. Die Pläne wurden später jedoch nicht verwirklicht. Das Grundstück ist bis heute unbebaut und wird als Parkplatz genutzt. 5

Darüber hinaus begann die Klägerin im Jahr 2012, den Erwerb von zwei benachbarten Grundstücken und eines Erbbaurechts zu planen, welche damals im Eigentum der Firmengruppe „N“ standen. Es handelte sich um ein Grundstück A-Straße 1 (Grundbuch Gemarkung R, Flur 01, Flurstück 0003), ein weiteres Grundstück A-Straße 1 (Grundbuch Gemarkung R, Flur 01, Flurstück 0004) sowie ein Grundstück B-Straße (Grundbuch Gemarkung R, Flur 01, Flurstück 0005). Das Flurstück 0003 war bebaut mit einer X m² großen Lager- und Verkaufshalle. Auch das Flurstück 0004 war bebaut, und zwar mit einem X m² großen Gebäude, welches als Verkaufsraum genutzt und als „Gebäude“ bezeichnet wurde. Das Flurstück 0005 war unbebaut. 6

Ausweislich eines Protokolls über eine Baubesprechung vom 00.00.2012, an welcher u.a. die drei Geschäftsführer der Klägerin sowie der Zeuge E teilnahmen, sprachen die Teilnehmer über den Tagesordnungspunkt „Neubau Geb. 2 / Alternativ: Erwerb der Immobilie N für die Nutzung durch O 4 GMBH“. Mit dem „Neubau Geb. 2“ war zum damaligen Planungszeitpunkt, wie aus einer Anlage zu der Baubesprechung vom 00.00.2012 erkennbar ist, ein Neubau auf dem Flurstück 0002 gemeint. Ausweislich des Protokolls gelangten die Besprechungsteilnehmer zu dem folgenden Ergebnis: 7

„Es wurde beschlossen, das Grundstück N zu dem damaligen Kaufpreis von ca. X € zu erwerben. Für den Fall, dass das Grundstück bis zum 00.00.2013 durch N geräumt wird, kommt das Grundstück für eine Nutzung durch die O 4 GMBH in Betracht. Der vorhandene Gebäudebestand lässt sich sanieren und erweitern, um den Flächenbedarf der O 4 GMBH von insgesamt X m² zu erfüllen. 8

Es bestehen für die Baurealisierung auf dem Grundstück N vier Variationsmöglichkeiten, die in der Anlage dargestellt sind. Die entsprechenden Nutzungsmöglichkeiten ergeben sich aus den beigelegten Zeichnungen. Für eine Umsetzung kommt die Variante 2 in Betracht. Die hierdurch anfallenden Kosten von ca. X € liegen unter den Kosten für einen vergleichbaren Neubau auf dem Grundstück Geb. 2, durch den bei X m² zu schaffender Fläche Kosten in Höhe von X € anfielen. [...] 9

Die entsprechende Umsetzung einer Bebauung des Grundstücks N hängt nun davon ab, ob N zu einem rechtzeitigen Verkauf und Räumung des Grundstücks bereit ist. (Klärung durch E bis 00.00.2012)“ 10

Grundlage der Baubesprechung waren fünf Zeichnungen des Architekturbüros A GmbH, L, vom 00.00.2012. Die Zeichnungen stellten vier Bebauungsvarianten für die Flurstücke 0003, 0004, 0006 und 0007 dar. Eine fünfte Bebauungsvariante war als „VAR 4 (M)“ bezeichnet. Die ersten vier Bebauungsvarianten wurden als Anlage zu dem Besprechungsprotokoll vom 00.00.2012 genommen, jeweils ergänzt um Erläuterungen zur Fläche und zum Investitionsvolumen. Außerdem war eine Übersicht mit Kostenberechnungen für die fünf Varianten als Anlage zum Protokoll beigelegt. 11

In den Anlagen zum Besprechungsprotokoll vom 00.00.2012 war als Variante 1 die Nutzung der Bestandsimmobilien auf den Flurstücken 0003, 0004 und dem benachbarten Flurstück 0006 mit einer Gesamtfläche von X m² und einer Investition von ca. X € beschrieben. In dieser Variante hätten als Neubau lediglich Verbindungsgänge zwischen den Gebäuden der Flurstücke 0003, 0004 und 0006 errichtet werden müssen. Eine Renovierung von Fassade und Dach war in der Variante 1 nicht vorgesehen. Die in dem Protokoll bezeichnete Variante 2 bestand aus einer Nutzung von Bestandsimmobilien auf den Flurstücken 0003 und 0004 sowie dem benachbarten Flurstück 0007 (Gebäude 1, Größe X m²). In dieser Variante hätte ein neues, X m² großes Gebäude errichtet werden sollen, welches die Lücke zwischen den beiden Bestandsimmobilien der Flurstücke 0003 und 0004 geschlossen hätte und in der Kostenberechnung als „Anbau“ bezeichnet wurde. Es sollte eine Fläche von insgesamt X m² bei einer Investition von ca. X € entstehen. In diese Kosten war auch eine Renovierung von Fassade und Dach der Bestandsimmobilien einkalkuliert. In der Variante 3 wäre es zu einer Nutzung der Bestandsimmobilien auf den Flurstücken 0003 und 0007 gekommen, jedoch wäre das „Gebäude“ auf dem Flurstück 0004 durch einen X m² großen Neubau ersetzt worden. Zusammen mit dem auch in dieser Variante 3 vorgesehenen „Anbau“ wäre ein über die Flurstücke 0003 und 0004 durchgehendes rechteckiges Gebäude entstanden. Die Gesamtfläche hätte X m² bei einer Investition von ca. X € – inklusive einer Renovierung von Fassade und Dach der verbleibenden Bestandsimmobilien – betragen. In der Variante 4 wären sämtliche Bestandsimmobilien der Flurstücke 0003, 0004 und 0006 ersetzt worden durch einen Neubau mit einer Fläche von X m² und noch nicht näher bezifferten Investitionskosten. Die Variante 5 bzw. „VAR 4 (M)“ sah einen Neubau wie in der Variante vier vor, allerdings mit einer Größe von nur X m².

In der Folgezeit kam es zu verschiedenen weiteren Baubesprechungen, an denen jeweils u.a. die Geschäftsführer der Klägerin und der Zeuge E teilnahmen. Aus einem Protokoll über eine Besprechung vom 00.00.2013 ergibt sich, dass inzwischen ein Kaufvertragsentwurf vorliege, der grundsätzlich akzeptiert worden sei. Der Veräußerer habe allerdings darauf bestanden, dass die Klägerin zunächst Bodenuntersuchungen auf Altlasten durchführe. Auf dieser Grundlage sollte der Klägerin ein zuvor angedachtes Rücktrittsrecht nicht mehr eingeräumt werden. Außerdem enthielt das Protokoll Details für die weitere Terminplanung. In einer Baubesprechung vom 00.00.2013 wurde ausweislich des Protokolls berichtet, dass der Kaufvertragsentwurf mit geringfügigen Änderungen das Einverständnis des Verkäufers gefunden habe. Außerdem wurde Bezug genommen auf die Planung der O 4 GmbH. Im Detail wurde ausgeführt, es habe eine Höhendifferenzmessung stattgefunden, wonach zwischen dem Hallenboden (Flurstück 0003) und dem „Gebäude“ (Flurstück 0004) ein Höhenunterschied von ca. 3 bis 5 cm vorliege, „der für die geplante Nutzung und eine Verbindung der Gebäudeteile unproblematisch ist“. Am 00.00.2013 wurde in einer Baubesprechung unter Punkt 4 berichtet, die Unterzeichnung des Kaufvertrages stehe unmittelbar bevor. Die Planung werde bis Ende (Monat) 2013 dauern. Unter Punkt 1 desselben Protokolls wurde ausgeführt, bei dem Umbau des Gebäudes auf dem Grundstück „N“ würde ein Teil der dort derzeitigen vorhandenen Parkplätze wegfallen. Von daher empfehle es sich, Ersatzparkplätze auf dem Gelände ehemals „Geb. 2“ zu schaffen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Besprechungsprotokolle vom 00.00.2012 nebst Anlagen, vom 00.00.2013, 00.00.2013 und 00.00.2013 verwiesen.

Im Vorfeld des geplanten Erwerbs der Grundstücke ließ die Klägerin mehrere Gutachten erstellen. Mit der Untersuchung einer möglichen schädlichen Bodenveränderung befasste sich ein Gutachten vom 00.00.2013 des Büros H, L. Darüber hinaus beauftragte die Klägerin den Gutachter für Arbeitssicherheit und Umweltschutz T (den Zeugen T) mit der Erstellung eines Gutachtens. In einer E-Mail des zuständigen Abteilungsleiters der Klägerin, des Herrn

S, an Herrn T vom 00.00.2013 wird ausgeführt:

- „Sehr geehrter Herr T, 15
 - bezugnehmend auf unser heutiges Gespräch, noch folgende Anmerkungen: [...] 16
 - Ihre Bewertung nehmen Sie bitte auch für einen möglichen Abriss in 17
Betracht,
 - die Bewertung der Baustoffe hinsichtlich einer Weiterverwendung, 18
ebenfalls,
 - historische Betrachtung hinsichtlich Altlasten und Kampfmittel. 19
- Die Ausarbeitung soll Ende KW 00 2013 vorliegen.“ 20

Herr Dipl.-Ing. T erstellte am 00.00.2013 eine „Standortbegutachtung hinsichtlich 21
baustoffbedingter und nutzungsbedingter Schadstoffe“ in Bezug auf das Projekt „Firma N
GmbH, A-Straße 1, L“. Unter Punkt 1 seines Gutachtens („Vorgang und Aufgabenstellung“) führte er aus, die Klägerin beabsichtige den Erwerb der Grundstücke der Firma „N“. Die auf dem Grundstück befindlichen Gebäude sollten „entweder umgebaut, oder rückgebaut und durch einen Neubau ersetzt werden“. Im Falle eines Rückbaus solle das Abbruchmaterial, sofern es nicht vor Ort verwertet werden könne, einer kontrollierten Entsorgung/Verwertung zugeführt werden. Das Ingenieurbüro T, so wurde in dem Gutachten weiter ausgeführt, sei von der Klägerin mit umwelttechnischen Untersuchungen auf dem Grundstück beauftragt worden. Diese bestünden aus einer Untersuchung der Gebäudesubstanz hinsichtlich baustoffbedingter und nutzungsbedingter Schadstoffe unter Berücksichtigung des Umbaus und des Abbruchs der Gebäude sowie einer umwelthygienischen Bewertung der Untergrundverhältnisse auf dem Grundstück. In der Zusammenfassung seines Gutachtens unter Punkt 6 führte Herr Dipl.-Ing. T aus, bei einer Ortsbegehung seien auffällige Bereiche und Materialien festgestellt worden, und zwar als schadstoffrelevante Bauteile neben künstlichen Mineralfasern (KMF) u.a. auch asbesthaltige Bodenbeläge und PCB-haltige Fugen. Es handele sich um baustoffbedingte Schadstoffe. Nutzungsbedingte Schadstoffe seien nicht ermittelt worden. Herr Dipl.-Ing. T gab abschließend verschiedene Empfehlungen zur Vorgehensweise im Falle der Abbruchvariante. Wegen der Einzelheiten wird auf die Gutachten vom 00.00.2013 und 00.00.2013 verwiesen.

Mit notariellem Vertrag vom 00.00.2013 erwarb die Klägerin von der Y AG, einer Gesellschaft 22
der Firmengruppe „N“, die Flurstücke 0003 und 0005 zum Eigentum sowie ein Erbbaurecht an dem Flurstück 0004. Die Klägerin entrichtete die folgenden Kaufpreise, die sich wie folgt aufteilten:

	Flurstück 0003	Flurstück 0004	Flurstück 0005	
	Lagerhalle	„Gebäude“	unbebaut	Summe
Grundstück / Erbbaurecht	X	X	X	X
Gebäude	X	X	X	X

Außenanlagen	X	X	X	X
Gesamtkaufpreis	X	X	X	X

Die Kaufpreise für die Flurstücke 0004 und 0005 waren am 00.00.2013, der Kaufpreis für das Flurstück 0003 am 00.00.2013 fällig. Zu denselben Zeitpunkten gingen Besitz, Nutzen und Lasten auf die Klägerin über. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die aufstehenden Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbs technisch und wirtschaftlich nicht verbraucht waren. 24

In einer Baubesprechung vom 00.00.2013 wurde berichtet, die Gebäudeplanung sei fristgerecht abgeschlossen worden und die Bauplanung könne beginnen. Mit Architektenvertrag vom 00.00.2013 beauftragte die Klägerin das Architekturbüro A GmbH. Gegenstand des Vertrages war nach § 1 „O M – Erweiterungsproduktion und Lager sowie Erweiterung und Umbau der Verwaltung“. Unter § 2 waren als Architektenleistungen „Neubau / Erweiterung / Umbau“ genannt. Das Architekturbüro wurde durch den Zeugen C vertreten. 25

Ausweislich eines Protokolls über eine weitere Baubesprechung vom 00.00.2013, an der erneut u.a. die drei Geschäftsführer der Klägerin, der Zeuge E und Herr U teilnahmen, erwog die Klägerin nunmehr andere Varianten des Umbaus bzw. der Bebauung. Hintergrund der neuen Überlegungen war ausweislich einer Anlage zum Protokoll, dass eine Kernlochbohrung zur Analyse der Bodenbeschaffenheit des „Gebäudes“ durchgeführt worden sei. Demnach sei der derzeit vorhandene Boden des „Gebäudes“ auf dem Flurstück 0004 hinsichtlich der Belastbarkeit für die Anforderungen der O 4 GmbH ungenügend, da der Boden unterhalb des lediglich 5 cm starken Estrichs eine sehr starke Trittschalldämmung und Isolierung aufweise. Die Maschinen könnten hier nicht betrieben werden, Gabelstapler könnten nicht fahren. In einer ersten Variante, die ausweislich des Protokolls Herr U vorstellte, sollte daher das „Gebäude“ abgerissen und stattdessen eine um X m² größere Fertigungsfläche und durch einen zusätzlichen Anbau eine Bürofläche von X m² geschaffen werden. Es sei mit Baukosten von ca. X € zu rechnen. Weiter wurde in dem Protokoll ausgeführt: 26

„Es wurde deshalb beschlossen, die Flächen und Baukosten für die ursprüngliche Planung des Gebäudes 2, für die Erstellung des Gebäudes 4 unter Nutzung des Baubestands N (Halle mit Abriss des Gebäudes) sowie bei einem Gesamtabriss des Baubestands N (Gebäude und Gebäude!) gegenüberzustellen. Baukosten von X € (ohne Anschaffungskosten Grundstück) sollen insgesamt nicht überschritten werden.“ 27

Mit dem „Gebäude 4“ waren zum damaligen Planungszeitpunkt die Gebäude auf den Grundstücken 0003 und 0004 gemeint, mit dem „Gebäude 2“ das ursprünglich geplante Gebäude auf dem Flurstück 0002. Bei der „Halle“ handelte es sich um die auf dem Flurstück 0003 befindliche Halle. 28

Aus einem Protokoll über eine weitere Baubesprechung vom 00.00.2013 ergibt sich, dass nunmehr die Firma D (Bauunternehmung) ein Richtpreisangebot von X € netto unterbreitet hatte. Dem Protokoll war zu entnehmen, dass nun ein Neubau geplant war. In der Besprechung wurde jedoch darauf hingewiesen, dass in dem Angebot der Firma D wichtige Bauleistungen nicht enthalten seien, u.a. die Abbrucharbeiten. Es sollte ausweislich des Protokolls zunächst eine vollständige Leistungsbeschreibung entsprechend der Baubedarfsplanung erstellt werden, und zwar durch das hierfür zu beauftragende Architekturbüro A. Das neue Gebäude sollte spätestens im ersten Quartal 2015 bezugsfertig 29

werden.

In einer Baubesprechung vom 00.00.2014 wurde ein Planungsentwurf vorgestellt, wonach das Gebäude frühestens bis Monat 2015 erstellt werden könne. Die Teilnehmer gaben die Stellung eines Abrissantrags für die auf den Flurstücken 0003 und 0004 befindlichen Gebäude frei. Der Abrissantrag sei ausweislich des Protokolls sofort zu stellen. Aus einem Protokoll über eine weitere Baubesprechung vom 00.00.2014 ergibt sich, dass die Firma D sowie eine weitere Firma bis zum 00.00.2014 ein Angebot mit Bauplanung und Baukosten vorlegen sollte. Die entsprechenden Vorschläge würden bewertet. Wegen der Einzelheiten wird auf die Protokolle vom 00.00.2013, vom 00.00.2013 nebst Anlagen, vom 00.00.2013, 00.00.2014 und 00.00.2014 verwiesen. 30

Aufgrund von zwei Abbruchgenehmigungen vom 00.00.2014 und vom 00.00.2014 begann die Klägerin am 00.00.2014 mit den Abbrucharbeiten des „Gebäudes“ auf dem Flurstück 0004 und der Halle auf dem Flurstück 0003. Der Abbruch der beiden Gebäude wurde am 00.00.2014 abgeschlossen. Aus der letztgenannten Abbruchgenehmigung ergab sich, dass die Halle auf dem Flurstück 0003 asbesthaltige Baustoffe enthielt, für die beim Abbruch besondere Auflagen galten. Der Klägerin entstandenen im Streitjahr 2014 Abbruchkosten in Höhe von insgesamt X €. 31

In der Folgezeit errichtete die Klägerin auf den Flurstücken 0003 und 0004 einen Neubau einer Produktionsstätte mit Verwaltungs- und Sozialtrakt. Ausweislich der Auftragsbestätigung vom 00.00.2014 wurde der Neubau durch die Bauunternehmung D GmbH, L, errichtet. Die D GmbH fungierte als Bauträger. Das neu erstellte Gebäude wurde fortan als „Gebäude 2“ bezeichnet. 32

Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –. Sie gab eine Körperschaftsteuererklärung ab, in der sie einen Jahresüberschuss von 0 € erklärte. In der Anlage OG zur Körperschaftsteuererklärung gab sie einen vom Organträger an die Organgesellschaft zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrags zu leistenden Betrag i.H.v. X € an. Nach einer Anpassung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses an die Steuerbilanz gemäß § 60 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung sowie nach Berücksichtigung steuerlicher Verlustabzugsverbote ergab sich ein dem Organträger zuzurechnendes Einkommen von ./. X €. In ihrer Gewinnermittlung nahm die Klägerin vor dem Hintergrund des Abbruchs der Gebäude und Außenanlagen auf den Flurstücken 0003, 0004 und 0005 eine Abschreibung (AfaA) der zuvor aktivierten Anschaffungskosten der Gebäude und Außenanlagen sowie der Erwerbsnebenkosten für die drei Grundstücke in Höhe von insgesamt X € vor. Der Beklagte veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –. 33

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung (im Folgenden: „GKBP“) führte bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für das Streitjahr durch. Bereits während der Prüfung erklärte der Geschäftsführer der Klägerin in einem Vermerk vom 3.11.2015 gegenüber der GKBP auf die Frage, warum man sich von mehreren möglichen Optionen letztlich für den Abriss der „N-Gebäude“ entschieden habe, die Klägerin sei vor der Kaufentscheidung grundsätzlich davon ausgegangen, dass beide Gebäudeteile nach einem entsprechenden Umbau und einer Sanierung genutzt werden könnten. Die räumliche Nähe zu dem Gebäude 1 mit seinen Einrichtungen habe aber zu der Entscheidung geführt, die Planung für die O 4 GmbH in Bezug auf dieses Gelände fortzusetzen. Nach Abwägung der Kosten und Nutzen habe man sich im (Monat) 2014 für einen Neubau entschieden. Wesentliche Gründe für diese 34

Entscheidung seien gewesen, dass eine detaillierte Gebäude-Layout-Planung durchgeführt worden sei, in der die entsprechenden Geschäftsprozesse der O 4 GmbH und die physischen Warenbewegungen detailliert erarbeitet worden seien. Die Arbeitsweise der O 4 GmbH habe sich von einer eher werkstatorientierten Fertigung zu einer Serienproduktion entwickelt. Die Realisierung eines Gebäudes unter den Rahmenbedingungen des Bestands hätte zu Kompromissen in der Flexibilität der grundsätzlichen Nutzung des Gebäudes geführt, die eine langfristige Nutzbarkeit auch unter veränderten Rahmenbedingungen vermindert hätte. Schließlich habe die Detailplanung aufgrund der besonderen Strukturen zu einer erheblichen Kostensteigerung geführt. Die ersten Vorschläge für ein neues Gebäude hätten die beauftragten Bauunternehmen im (Monat) 2014 angeregt.

Die Prüfer der GKBP gelangten in ihrem Prüfungsbericht vom 21.9.2016 zu dem Ergebnis, die Gebäude auf den Flurstücken 0003 und 0004 seien in bedingter Abbruchabsicht erworben worden. Die im Wege der Abschreibung gewinnmindernd erfassten Restbuchwerte i.H.v. X € seien daher als Anschaffungskosten der neu errichteten Halle zu erfassen. Ebenso seien die vergeblichen Planungskosten für das Flurstück 0002 i.H.v. X € sowie die Abbruchkosten i.H.v. X € den Herstellungskosten der neuen Gebäude zuzuordnen. Insgesamt sei ein Betrag von X € im Streitjahr 2014 gewinnerhöhend zu erfassen. Das Jahr 2014 stelle auch hinsichtlich der vergeblichen Planungskosten das richtige Jahr für die Erfassung der Gewinnerhöhung dar, da nach dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs erst im ersten verfahrensrechtlich offenen Jahr eine erfolgswirksame Nachaktivierung stattfinden könne. 35

Zur Begründung führten die Prüfer aus, zwischen dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kaufvertrags und dem Abriss der Gebäude seien weniger als drei Jahre vergangen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – indiziere dies eine Abbruchabsicht (BFH-Urteil vom 13.4.2010 IX R 16/09) mit der Folge, dass die als Aufwand verbuchten Restbuchwerte und die Abbruchkosten als Herstellungskosten der neuen Gebäudegebäude behandelt werden müssten. Eine andere rechtliche Beurteilung ergäbe sich nur dann, wenn ein außergewöhnliches Ereignis dazu geführt habe, die Gebäude innerhalb der Drei-Jahres-Frist abzureißen, obwohl man bei Abschluss des Kaufvertrages davon ausgegangen sei, die Gebäude zu erhalten. Ein solches außergewöhnliches Ereignis sei im Streitfall nicht festzustellen. Vielmehr habe, wie sich aus dem Protokoll über die Baubesprechung vom 00.00.2013 ergebe, stets die Frage der Kosten für den Neubau den gesamten Bauprozess dominiert und gegenüber einem Erhalt der Bausubstanz im Vordergrund gestanden. Wenn die Klägerin argumentiere, dass ein Umbau die präferierte Variante für die Nutzung der „N-Gebäude“ gewesen sei, sei dies allenfalls aufgrund der Annahme erfolgt, dass es sich hierbei um die kostengünstigste Variante gehandelt habe. Daher habe eine endgültige Entscheidung über den Abriss oder den Erhalt der Gebäudesubstanz bei Unterzeichnung des Notarvertrags nicht vorgelegen. Dafür spreche auch, dass ausweislich des Protokolls der Baubesprechung vom 00.00.2013 die Gebäudeplanung erst zu diesem Termin abgeschlossen und mit der Bauplanung begonnen worden sei. Die Bauplanung sei im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses also überhaupt noch nicht begonnen worden. Eine abschließende Entscheidung sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht getroffen worden. Schließlich sei das Gutachten des Herrn Dipl.-Ing. T vom 00.00.2013 ein deutliches Indiz dafür, dass der Abriss der Gebäude nicht ausgeschlossen gewesen sei. Der Gutachter führe unter Punkt 1 des Gutachtens aus, dass die auf den Grundstücken befindlichen Gebäude entweder umgebaut oder rückgebaut und durch einen Neubau ersetzt werden sollten. Auch die abschließenden Empfehlungen zur weiteren Vorgehensweise würden sich nahezu ausschließlich mit dem Rückbau oder dem Abbruch der Gebäude beschäftigen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 21.9.2016 verwiesen. 36

Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Prüfer an erließ am 6.12.2016 37
Änderungsbescheide gem. § 164 Abs. 2 AO. Mit Bescheid für 2014 über die gesonderte und
einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der
Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen gem. §
14 Abs. 5 KStG stellte er das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der
Organgesellschaft mit X € fest. Die Minderabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher
Zeit hatten (§ 14 Abs. 4 KStG), stellte er mit X € fest.

Der dagegen am 23.12.2016 eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Der Beklagte begründete 38
seine Einspruchsentscheidung vom 12.3.2018 damit, der Buchwert und die Abbruchkosten
eines technisch oder wirtschaftlich nicht verbrauchten Gebäudes gehörten, wenn der Abbruch
des Gebäudes mit der Herstellung eines Wirtschaftsguts in einem engen wirtschaftlichen
Zusammenhang stehe, zu den Herstellungskosten dieses Wirtschaftsguts. Werde mit dem
Abbruch des Gebäudes innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb begonnen, so spreche
der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass der Erwerber das Gebäude in der Absicht
erworben habe, es abzureißen. Die Klägerin habe einen diesbezüglichen Gegenbeweis nicht
erbracht. Sie habe den Abbruch der erworbenen Gebäude mindestens billigend in Kauf
genommen. Der Umbau der erworbenen Gebäude sei lediglich eine mögliche, aber nicht die
einzige Option gewesen. Eine finale Umbauentscheidung habe im Zeitpunkt des
Kaufvertragsabschlusses bereits deshalb nicht vorliegen können, weil die Klägerin als
Käuferin kein Recht zur Besichtigung bzw. Untersuchung der bestehenden Gebäude gehabt
habe. Außerdem sei zu diesem Zeitpunkt die Gebäudeplanung noch nicht abgeschlossen
gewesen. Es sei auch nicht zu erkennen, dass es aufgrund eines ungewöhnlichen und
atypischen Geschehensablaufs zu der Abbruchentscheidung gekommen sei. Als ein solcher
atypischer Geschehensablauf sei nicht die für den geplanten Zweck unzureichende
Bodenbeschaffenheit des „Gebäudes“ anzusehen. Bei der Feststellung der
Bodenbeschaffenheit handele es sich nämlich nicht um einen ungewöhnlichen und
atypischen Geschehensablauf, da der Veräußerer die Gebäude zu ganz anderen Zwecken
genutzt habe, und zwar zu Lager- und Verkaufszwecken.

Die Klägerin hat am 12.4.2018 Klage erhoben. Sie begehrt, dass die AfaA, die 39
Abbruchkosten und die Planungskosten in Höhe von zusammen X € als sofort abzugsfähige
Aufwendungen anerkannt werden.

Zur Begründung ihrer Klage trägt die Klägerin vor, die Grundstücke seien weder mit 40
Abbruchabsicht noch mit bedingter Abbruchabsicht erworben worden. Dies ergebe sich u.a.
aus dem Protokoll der Baubesprechung vom 00.00.2012, wonach die „Variante 2“, also ein
Erhalt und eine Nutzung der vorhandenen Bausubstanz, vorgesehen gewesen sei. Aus der
Baubesprechung vom 00.00.2013, in welcher auf einen unproblematischen
Höhenunterschied zwischen zwei Gebäuden hingewiesen worden sei, ergebe sich, dass
diese Bestandsimmobilien weiterhin genutzt werden sollten. Noch in der Baubesprechung
vom 00.00.2013 – einen Tag vor Unterzeichnung des Notarvertrages – sei man ausdrücklich
von einem „Umbau“ des Gebäudes auf dem Grundstück „N“ ausgegangen, mithin nicht von
einem Abriss. Erst im (Monat) 2013 sei aufgrund einer Bodenuntersuchung des „Gebäudes“
festgestellt worden, dass die Bodenbeschaffenheit nicht ausreiche, um die dort geplanten
Maschinen aufzustellen. Außerdem habe die Geschäftsleitung ihre Annahmen über die
zukünftige Entwicklung der von der O 4 GmbH betriebenen „Produktion“ ändern müssen, was
erst nach Vertragsunterzeichnung eingetreten sei. Hierdurch sei auch der Flächenbedarf
gestiegen. Es habe eine neue Planung erstellt werden müssen. Im Zuge der Änderung der
Planungen habe man von Umbaukosten in Höhe von ca. X € ausgehen müssen, was das
ursprüngliche Budget deutlich überschritten habe. Der Neubau sei dann als eine

kostengünstigere Variante erkannt und umgesetzt worden.

In einem am 1.6.2019 vom Berichtersteller des Senats durchgeführten Erörterungstermin erläuterte der Geschäftsführer der Klägerin u.a., zum Zeitpunkt des Erwerbs der Flurstücke 0003 und 0004 hätten diese Grundstücke nicht neu bebaut werden sollen. Dafür spreche, dass die Planung für einen Neubau auf dem Flurstück 0002 vorhanden gewesen und verworfen worden sei aufgrund des Erwerbs der Flurstücke 0003 und 0004. Zum Zeitpunkt der Baubesprechung vom 00.00.2013 habe dann nur das „Gebäude“ auf dem Flurstück 0004 abgerissen werden sollen, nicht auch das größere Gebäude auf dem Flurstück 0003, da der Boden des „Gebäudes“ keine ausreichende Tragkraft geboten habe. Die Firma D GmbH sei dann erstmals im Monat 2013 mit einem Angebot hinzugetreten. Die Vertreter der Firma D GmbH hätten innerhalb sehr weniger Wochen erkannt, dass ein Umbau mit erheblichen Rückbaumaßnahmen einhergehen müsste und daher ein Neubau gegebenenfalls wirtschaftlich sinnvoller sei. Vor diesem Hintergrund sei dann von der Firma D GmbH ein Angebot erstellt worden, welches später (in abgewandelter Form) auch umgesetzt worden sei. 41

Ein anderer Geschehensablauf, so der Geschäftsführer der Klägerin im Erörterungstermin vom 1.6.2019, ergebe sich auch nicht aus dem Gutachten vom 00.00.2013. Wenn in den Einleitungssätzen beschrieben werde, dass auch ein Neubau in Frage kommen könnte, so könne daraus nicht der Rückschluss gezogen werden, dass ernsthaft über einen Neubau gesprochen worden sei oder dieser ernsthaft in Erwägung gezogen worden sei. Das Gutachten habe vielmehr baustoffbedingte und nutzungsbedingte Schadstoffe zum Gegenstand gehabt. Die Formulierung in den Eingangssätzen sei so zu verstehen, dass die gesamte Bandbreite aller denkbaren Möglichkeiten abgebildet werden sollte, ohne eine Aussage dazu zu treffen, dass alle dort genannten Möglichkeiten tatsächlich in Betracht kämen. Wenn sich durch das Gutachten vom 00.00.2013 herausgestellt hätte, dass das Gebäude eine zu hohe Schadstoffbelastung aufgewiesen hätte und vor diesem Hintergrund nur hätte abgerissen werden können, so hätte die Klägerin von dem Kauf Abstand genommen, so der Geschäftsführer. Weiter sei in diesem Zusammenhang wichtig, dass durch das Gutachten auch inhärente Risiken hätten herausgefunden werden sollen. Es habe sich um eine langfristige Investition gehandelt. Es habe auch herausgefunden werden sollen, ob sich im Falle eines Abrisses nach einem längeren Zeitraum Konsequenzen aus vorhandenen Schadstoffen ergeben hätten. Auch daraus könne nicht gefolgert werden, dass bereits ein Abriss innerhalb von Monaten nach dem Kauf geplant gewesen sei. 42

Im Nachgang zum Erörterungstermin hat die Klägerin vorgetragen, Gutachten wie dasjenige vom 00.00.2013 würden von der Klägerin regelmäßig vor einem Grundstückskauf eingeholt, auch wenn ein Abbruch nicht geplant sei. Grundlage für die Einholung des fraglichen Gutachtens sei die Baubesprechung vom 00.00.2013 gewesen, wonach eine „Altlastenuntersuchung“ durchgeführt werden sollte. Herr S habe den Gutachter in einem standardisierten Ablauf beauftragt. Zu diesem Ablauf gehöre stets auch die Untersuchung auf einen möglichen Abbruch wie auch auf Kampfmittel. Daraus sei weder zu schließen, dass ein Abbruch ernstlich geplant gewesen sei, noch, dass man vom Vorhandensein von Kampfmitteln ausgegangen sei. Dies zeige sich anhand des Umstands, dass das Protokoll über die Baubesprechung vom 00.00.2013 keine Hinweise auf einen möglichen Abbruch der Gebäude enthalte. 43

Hinsichtlich der vom Beklagten nicht anerkannten Planungskosten weist die Klägerin darauf hin, dass eine Zuordnung zu den Herstellungskosten bereits deshalb nicht in Betracht komme, weil die neuen Gebäude durch einen Bauträgervertrag errichtet worden seien. In 44

diesem Fall seien Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs – HGB – anzunehmen. Die Grundsätze für vergebliche Planungskosten bei Herstellungskosten seien nicht auf Anschaffungskosten übertragbar. Die Planungskosten des Jahres 2012 könnten darüber hinaus auch deshalb nicht im Streitjahr gewinnerhöhend erfasst werden, weil die Berücksichtigung der Betriebsausgaben im Jahr 2012 nicht zu beanstanden gewesen sei und daher kein fehlerhafter Bilanzansatz vorliege, der in der ersten offenen Bilanz korrigiert werden könnte.

Die Klägerin beantragt, 45

den Bescheid für 2014 vom 6.12.2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen gem. § 14 Abs. 5 KStG in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.3.2018 zu ändern und das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft um X € zu vermindern. 46

Der Beklagte beantragt, 47

die Klage abzuweisen. 48

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, er sei weiterhin davon überzeugt, dass im Zeitpunkt des Grundstückskaufs zumindest eine latente Abbruchabsicht vorgelegen habe. Dies zeige sich anhand der E-Mail des Herrn S vom 00.00.2013 zur Beauftragung des Gutachters Dipl.-Ing. T sowie anhand dessen Gutachten vom 00.00.2013. 49

Mit Beschluss vom 15.7.2019 ist die O 2 GmbH & Co. KG zu dem Verfahren beigelegt worden. 50

Der Senat hat am 3.11.2021 eine mündliche Verhandlung durchgeführt und Beweis erhoben durch Vernehmung der Zeugen T, E und C. Wegen der Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen. 51

Entscheidungsgründe: 52

Die Klage hat keinen Erfolg. 53

I. Die Klage ist zulässig. 54

Die Klägerin ist in Bezug auf den angefochtenen Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG klagebefugt (§ 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 55

Gem. § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG in der im Streitjahr anwendbaren Fassung werden das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt. Gem. § 14 Abs. 5 Satz 2 KStG sind die Feststellungen nach Satz 1 für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend. Diese durch Gesetz vom 20.2.2013 (BGBl I 2013, 285) eingeführte Regelung gilt gem. § 34 Abs. 9 Nr. 9 KStG in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung erstmals für Feststellungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 beginnen, mithin im Streitjahr 2014. 56

Da Gegenstand des angefochtenen Feststellungsbescheids das Einkommen der Organgesellschaft – hier der Klägerin – ist, ist die Klägerin durch die Feststellung beschwert und damit klagebefugt i.S.d. § 40 Abs. 2 FGO (vgl. BT-Drucks. 01/10774, Seite 20; Dorenkamp in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 Rz. 380; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 Rz. 1143; Olbing in Streck, KStG, 9. Auflage, § 14 Rz. 173; Müller in Mössner/Seeger, KStG, 3. Auflage, § 14 Rz. 765; ebenso R 14.6 Abs. 6 Satz 2 Körperschaftsteuer-Richtlinien zur Einspruchsberechtigung; a.A.: Neumann in Gosch, KStG, 4. Auflage, § 14 Rz. 529g, der nur in Ausnahmefällen eine Rechtsbehelfsbefugnis der Organgesellschaft sieht).	57
II. Die Klage ist jedoch unbegründet.	58
Der Bescheid für 2014 vom 6.12.2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen gem. § 14 Abs. 5 KStG in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.3.2018 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft zu Recht um X € erhöht.	59
1. Der Beklagte hat die von der Klägerin aufgrund des Abbruchs der Gebäude und Außenanlagen auf den Flurstücken 0003, 0004 und 0005 vorgenommene AfaA der zuvor aktivierten Anschaffungskosten der Gebäude und Außenanlagen (zzgl. Erwerbsnebenkosten) in Höhe von X € sowie die Abbruchkosten i.H.v. X € zu Recht gewinnerhöhend erfasst. Dieser Aufwand war nicht sofort abzugsfähig, sondern den Anschaffungs- und Herstellungskosten des neu gebauten Gebäudes zuzuordnen.	60
a) Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr anwendbaren Fassung ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen). Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) zulässig. Gemäß § 7 Abs. 4 Satz 3 EStG gilt dies auch für Gebäude.	61
Seit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12.6.1978 GrS 1/77 (Entscheidungen des BFH – BFHE – 125, 516 , Bundessteuerblatt – BStBl – II 1978, 620) kann der Erwerber eines objektiv technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchten Gebäudes, wenn er dieses nach dem Erwerb abreißt, AfaA vornehmen und die Abbruchkosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehen, sofern er das Gebäude ohne Abbruchabsicht erworben hat (BFH-Urteile vom 15.10.1996 IX R 2/93 , BFHE 182, 41, BStBl II 1997, 325 , Rz. 9; vom 13.4.2010 IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, Rz. 16; BFH-Beschluss vom 3.3.2009 IX B 120/08, Sammlung amtlich nicht veröffentlichte Entscheidung des BFH – BFH/NV – 2009, 964). Hat er es hingegen in der Absicht erworben, es (teilweise) abzurechnen und anschließend grundlegend umzubauen, sind der anteilige Restwert des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten keine sofort abziehbaren Werbungskosten, sondern Teil der Herstellungskosten des neugestalteten (umgebauten) Gebäudes (BFH-Urteil vom 13.4.2010 IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, Rz. 16). Eine Abbruchabsicht in diesem Sinn ist auch dann zu bejahen, wenn der Erwerber beim Erwerb des Gebäudes für den Fall der Undurchführbarkeit des geplanten Umbaus den Abbruch des Gebäudes billigend in Kauf genommen hat (BFH-Urteile vom 15.10.1996 IX R 2/93, BFHE	62

182, 41, [BStBl II 1997, 325](#), Rz. 11; vom 4.2.2004 X R 24/02, BFH/NV 2004, 787, Rz. 17; vom 13.4.2010 IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, Rz. 16).

Bei (Teil-)Abbruch des Gebäudes innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung spricht nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH ein Beweis des ersten Anscheins für eine Abbruchabsicht (BFH-Beschluss vom 12.6.1978 [GrS 1/77](#) BFHE 125, 516, [BStBl II 1978, 620](#), Rz. 55; ihm folgend die ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 13.1.1998 IX R 58/95, BFH/NV 1998, 1080, Rz. 17; vom 13.4.2010 IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, Rz. 17; BFH-Beschluss vom 5.9.2005 IX B 156/04, BFH/NV 2006, 275, Rz. 4). Den für eine Abbruchabsicht sprechenden Beweis des ersten Anscheins kann der Steuerpflichtige durch einen Gegenbeweis entkräften, insbesondere der Art, dass es zu dem Abbruch erst aufgrund eines ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablaufs gekommen ist (BFH-Urteile vom 13.1.1998 IX R 58/95, BFH/NV 1998, 1080, Rz. 17; vom 4.2.2004 X R 24/02, BFH/NV 2004, 787, Rz. 17; vom 13.4.2010 IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, Rz. 18). Nicht erforderlich ist der Vollbeweis des Gegenteils (BFH-Urteil vom 13.4.2010 IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, Rz. 18). Die Entscheidung der Frage, ob im Einzelfall der Beweis des ersten Anscheins als entkräftet angesehen werden kann, ist dem Bereich der Beweiswürdigung und nicht dem Verfahrensrecht zuzuordnen (BFH-Urteil vom 13.4.2010 IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, Rz. 19).

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, spricht im Streitfall der Beweis des ersten Anscheins für eine Abbruchabsicht, da die Klägerin die Gebäude innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung abbrechen ließ. Die Anschaffung erfolgte mit notariellem Kaufvertrag vom 00.00.2013, der Abbruch der beiden Gebäude wurde (Anzahl der) Monate später, am 00.00.2014 abgeschlossen.

Die Klägerin hat den Gegenbeweis nicht erbracht, dass sie die Gebäude mit notariellem Kaufvertrag vom 00.00.2013 nicht in Abbruchabsicht erworben hat. Der Beweis des ersten Anscheins kann nicht als entkräftet angesehen werden.

Soweit sich die Klägerin zur Begründung des Abbruchs auf einen ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablaufs berufen hat, vermag dies im Streitfall einen Gegenbeweis nicht zu erbringen, weil es sich entweder nicht um einen ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablauf handelte oder der vorgetragene Geschehensablauf aufgrund der Beweisaufnahme nicht als erwiesen angesehen werden kann. Als ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablauf hat die Klägerin in ihrer Klagebegründung vorgetragen, dass sich erst nach Vertragsabschluss aufgrund einer Bodenuntersuchung des „Gebäudes“ herausgestellt habe, dass die Bodenbeschaffenheit nicht ausgereicht habe, um die dort geplanten Maschinen aufzustellen (dazu aa). Ferner habe die Geschäftsleitung der Klägerin nach Vertragsabschluss ihre Planung über die zukünftige Entwicklung der von der O 4 GmbH betriebenen „Produktion“ geändert; auf die erst nach Vertragsabschluss erstellte detaillierte Gebäude-Layout-Planung hatte der Geschäftsführer der Klägerin bereits im Vermerk vom 3.11.2015 gegenüber der GKBP hingewiesen (dazu bb). Zudem hat sich die Klägerin zur Begründung des Abbruchs in ihrer Klagebegründung darauf berufen, dass der Neubau als eine kostengünstigere Variante erkannt und umgesetzt worden sei (dazu cc).

aa) Die Bodenuntersuchung des „Gebäudes“ bzw. – wie im Protokoll der Baubesprechung vom 00.00.2013 beschrieben – die Kernlochbohrung zur Analyse der Bodenbeschaffenheit führen nicht zu einem ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablauf.

Dabei kann dahinstehen, ob es zu einer solchen Bodenuntersuchung nach dem Vertragsabschluss vom 00.00.2013 überhaupt gekommen ist. Unter Berücksichtigung der Aussage des Zeugen T erscheint es auch denkbar, dass die fragliche Bodenuntersuchung bereits vor dem Vertragsabschluss und nicht (zusätzlich) im (Monat) 2013 durchgeführt worden ist. Der Zeuge hat ausgesagt, dass er zur Erstellung seines Gutachtens vom 00.00.2013 die Gebäude vorher begangen und jedenfalls von den Böden entsprechende Kernbohrungen genommen habe. Weiter hat der Zeuge T ausgesagt, er habe keine Kernbohrungen im (Monat) 2013 in dem Gebäude vorgenommen und er habe auch keine Kenntnis davon, wer diese vorgenommen haben könnte. Für den Nachweis einer Bodenuntersuchung nach dem Vertragsabschluss ist die Aussage des Zeugen T also unergiebig. Der Zeuge E hat demgegenüber zwar ausgesagt, dass die Kernbohrungen im (Monat) 2013 Ergebnis der Gebäudeplanung gewesen seien. Dies könnte so zu verstehen sein, dass der Zeuge E von der Durchführung von Kernbohrungen im (Monat) 2013 ausging. Weiterhin hat der Zeuge aber ausgesagt, hierbei habe es sich eher um eine Vermutung gehandelt, er habe keine konkrete Erinnerung mehr daran. Auch die Frage, wer letztlich die Kernbohrung im Gebäude im (Monat) 2013 durchgeführt habe, konnte der Zeuge E nicht beantworten. Die Aussage des Zeugen E erscheint hinsichtlich der Kernbohrung daher ebenfalls unergiebig, da sich der Zeuge nicht genau erinnern konnte. Auch dem Zeugen C war auf Nachfrage von Kernbohrungen und Bodenuntersuchungen im Gebäude im Jahr 2013 nichts bekannt. Lediglich an die Bodenuntersuchungen des Herrn T konnte sich der Zeuge C erinnern. Wenn die Bodenuntersuchungen bzw. Kernbohrungen im (Monat) 2013 tatsächlich stattgefunden hätten, so wäre jedoch zu erwarten gewesen, dass der Zeuge C als der aufgrund des Architektenvertrags vom 00.00.2013 zuständige Architekt von diesem Vorgang gewusst hätte, zumal die Bodenuntersuchung nach der Darstellung der Klägerin für die weiteren Bauplanungen von ganz erheblicher Bedeutung war.

Selbst wenn es aber zu der von der Klägerin beschriebenen Bodenuntersuchung bzw. Kernbohrung gekommen sein sollte, ist hierin jedenfalls kein ungewöhnlicher, nicht typischer Geschehensablauf zu erkennen. Der Klägerin als Käuferin der Gebäude war nämlich bekannt, dass das „Gebäude“ von der früheren Eigentümerin der Firmengruppe „N“ als Verkaufsraum genutzt worden war. Dass ein Gebäude mit einem solchen Verwendungszweck möglicherweise über eine Bodenbeschaffenheit verfügt, die sich zur Aufstellung von Maschinen und zur Installation einer Gebäudeanlage als nicht geeignet erweist, ist nach allgemeiner Lebenserfahrung kein ungewöhnlicher, untypischer Geschehensablauf.

69

Darüber hinaus stellt das Ergebnis der Bodenuntersuchung nach der in der Beweisaufnahme gewonnenen Überzeugung des Senats keinen Geschehensablauf dar, der die Entscheidung für einen Abbruch der Gebäude gerechtfertigt hätte. Denn der Zeuge C hat ausgesagt, dass aus seiner Sicht die Ungeeignetheit des Estrichs samt Trittschalldämmung für die vorgesehene Nutzung kein größeres Problem gewesen wäre, da man die Bodenplatte entsprechend hätte verstärken können. Da es sich bei dem Zeugen C um den durch Architektenvertrag vom 00.00.2013 beauftragten Architekt handelte, kommt seiner Einschätzung nach Auffassung des Senats ein erhebliches Gewicht bei der Beurteilung der Baumaßnahmen zu. Der Senat folgert hieraus, dass die Ungeeignetheit des Estrichs samt Trittschalldämmung nicht der wesentliche Grund für die spätere Entscheidung zum Abriss und Neubau gewesen sein kann. Hierfür spricht auch, dass lediglich der Estrich im „Gebäude“ auf dem Flurstück 0004, nicht aber in dem Gebäude auf dem Flurstück 0003 ungeeignet für die vorgesehene Nutzung war, so dass die Bodenuntersuchung im „Gebäude“ schon von vornherein nicht der wesentliche Grund für einen Abriss und Neubau auch des anderen Gebäudes gewesen sein kann. Der Senat vermag in der Bodenuntersuchung daher keinen Geschehensablauf zu erkennen, der

70

als Grund für die Entscheidung zum Abbruch und Neubau der Gebäude nachvollziehbar wäre.

bb) Auch der Vortrag der Klägerin, sie habe nach Vertragsabschluss ihre Planung über die zukünftige Entwicklung der von der O 4 GmbH betriebenen „Produktion“ geändert, führt nicht zur Annahme eines ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablaufs im Sinne der zitierten Rechtsprechung. 71

Der Senat kann nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme nicht feststellen, dass eine erst nach dem Vertragsabschluss vom 00.00.2013 geänderte Planung über die zukünftige Entwicklung der von der O 4 GmbH betriebenen „Produktion“ zu einem Entschluss der Klägerin für einen Abbruch und Neubau der Gebäude und gegen einen Umbau der Bestandsimmobilien geführt hätte. Zwar hat der Zeuge C ausgesagt, letztlich sei es zum Neubau anstelle des Umbaus gekommen, weil in den geplanten Umbau nicht alles „reingepasst“ habe. Ganz sicher war sich der Zeuge jedoch nicht. Seine Aussage weist daher einen geringen Beweiswert auf. Demgegenüber hat der Zeuge E klar ausgesagt, der Gesamtabriss und komplette Neubau gehe letztlich auf Kostenerwägungen zurück. Die Mitarbeiter der Klägerin hätten Kontakt zur Firma D aufgenommen und dieser ihre Umbauplanungen vorgelegt. In diesem Gespräch habe ein Mitarbeiter der Firma D relativ schnell klargestellt, dass er zwar die Planungen bezüglich eines Umbaus realisieren könnte, dass aber ein Neubau wesentlich günstiger wäre als ein Umbau der Gebäude. Von einer geänderten Gebäudeplanung als Grund für die Verwerfung der Umbaupläne hat der Zeuge E demgegenüber nicht gesprochen. Aus dieser Aussage ergibt sich, dass letztlich nicht die geänderte Gebäudeplanung, sondern die kostengünstigere Alternative des Neubaus ausschlaggebend für die Entscheidung gewesen sein dürfte. Der Senat hat hierbei keine Anhaltspunkte, an der Glaubwürdigkeit des Zeugen E und der Glaubhaftigkeit seiner Aussage zu zweifeln. Er hält den Zeugen E aufgrund seines Auftretens und seiner Beschreibungen in jeder Hinsicht für glaubwürdig. 72

Selbst wenn die Gebäudeplanung in nicht unerheblicher Weise in die Entscheidung der Klägerin für einen Neubau eingegangen sein sollte, so stellt dies jedenfalls keinen ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablauf dar. Die Gebäudeplanung dauerte nämlich ausweislich des Protokolls über die Baubesprechung vom 00.00.2013 noch bis Ende (Monat) 2013. Wenn im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses am 00.00.2013 die Gebäudeplanung also noch nicht abgeschlossen war, so erscheint es nicht ungewöhnlich oder untypisch, wenn nach Abschluss der Gebäudeplanung auch die Baupläne geändert werden müssen gegenüber dem Stand im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses. 73

cc) Soweit sich die Klägerin zur Begründung des Abbruchs der Gebäude schließlich darauf berufen hat, dass der Neubau als eine kostengünstigere Variante erkannt und umgesetzt worden sei, handelt es sich hierbei ebenfalls nicht um einen ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablauf im Sinne der zitierten Rechtsprechung. Dasselbe gilt für den Vortrag des Geschäftsführers der Klägerin im Erörterungstermin vom 1.6.2019, wonach die Vertreter der Firma D GmbH innerhalb sehr weniger Wochen erkannt hätten, dass ein Umbau mit erheblichen Rückbaumaßnahmen einhergehen müsste und daher ein Neubau gegebenenfalls wirtschaftlich sinnvoller sei. 74

Im Streitfall ist nämlich zu berücksichtigen, dass die Frage der Höhe der Kosten in den Überlegungen der Klägerin von Beginn der Planungen an ihren Niederschlag gefunden hat. Nach Auffassung des Senats ist es, da die Klägerin die Höhe der Kosten im gesamten Zeitraum der Planung berücksichtigt hat, nicht ungewöhnlich oder untypisch, wenn sich die Alternative eines Abbruchs der Gebäude später als kostengünstiger gegenüber einem 75

Umbau der Bestandsimmobilien herausstellt.

Überlegungen zur Höhe der Kosten waren bereits in der Baubesprechung vom 00.00.2012 entscheidungsrelevant. Ausweislich des Protokolls wurde die Entscheidung, dass „die Variante 2 in Betracht“ komme, damit begründet, die „hierdurch anfallenden Kosten von ca. X € liegen unter den Kosten für einen vergleichbaren Neubau auf dem Grundstück Geb. 2, durch den bei X m² zu schaffender Fläche Kosten in Höhe von X € anfielen“. Bei der Entscheidung für die „Variante 2“, die eine Nutzung der Bestandsimmobilien auf den Flurstücken 0003 und 0004 sowie dem benachbarten Flurstück 0007 vorsah, waren also Kostengründe ausschlaggebend. Auch in der Baubesprechung vom 00.00.2013, welche den Beginn der neuen Überlegungen für weitere Bauvarianten markiert, waren die Baukosten ausschlaggebend. So wurde in dem Protokoll der Baubesprechung ausgeführt, es sei beschlossen worden, „die Flächen und Baukosten für die ursprüngliche Planung des Gebäudes 2, für die Erstellung des Gebäudes 4 unter Nutzung des Baubestands N (Halle mit Abriss des Gebäudes) sowie bei einem Gesamtabriss des Baubestands N (Halle und Gebäude!) gegenüberzustellen. Baukosten von X € (ohne Anschaffungskosten Grundstück) sollen insgesamt nicht überschritten werden“. Wenn die vorgegebenen Baukosten von X € später durch einen Neubau realisiert werden konnten, so erscheint es nicht ungewöhnlich und untypisch, dass sich die Klägerin angesichts der stets im Vordergrund stehenden Kostenfrage nun für einen Neubau entschied. Zudem hat auch der Zeuge E ausgesagt, dass ausschlaggebend für die Entscheidung zum Neubau letztlich der Umstand war, dass ein Neubau wesentlich günstiger gewesen wäre als ein Umbau der Gebäude. Die Umbaupläne wären nach der Aussage des Zeugen E von der Firma D realisierbar, aber teurer gewesen. Demnach standen in der gesamten Planungsphase, beginnend ab dem 00.00.2012 bis zur endgültigen Neubauentscheidung im Jahr 2014, die Kostenerwägungen im Vordergrund. Dabei berücksichtigt der Senat zudem, dass im Rahmen dieser Kostenerwägungen in der gesamten Planungsphase auch ein teilweiser oder vollständiger Neubau im Raum stand, so in den Varianten 3 und 4 des Besprechungsprotokolls vom 00.00.2012.

dd) Vor diesem Hintergrund kann dahinstehen, ob, worauf der Beklagte in nachvollziehbarer Weise hingewiesen hat, aus der E-Mail des Herrn S vom 00.00.2013 sowie aus dem Gutachten des Zeugen T vom 00.00.2013 die Planung eines Abbruchs der Gebäude abzuleiten ist. Da – wie beschrieben – bereits der Beweis des ersten Anscheins für eine (bedingte) Abbruchabsicht spricht, muss diese Absicht nicht positiv durch Würdigung weiterer Umstände festgestellt werden.

Ebenso muss der Senat nicht weiter aufklären, ob, wie die Klägerin zur Begründung ihrer Klage vorgetragen hat, die „Variante 2“, also ein Erhalt und eine Nutzung der vorhandenen Bausubstanz, vorgesehen war, und ob, wie der Geschäftsführer der Klägerin im Erörterungstermin am 1.6.2019 ausgeführt hat, zum Zeitpunkt des Erwerbs der Flurstücke 0003 und 0004 diese Grundstücke nicht hätten neu bebaut werden sollen. Denn selbst wenn dies zuträfe, vermag der Senat – wie beschrieben – keinen ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablauf festzustellen, der den Beweis des ersten Anscheins entkräften würde.

c) In der Folge sind sowohl der anteilige Restwert der abgebrochenen Gebäude i.H.v. X € als auch die Abbruchkosten i.H.v. X € als Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des neugestalteten Gebäudes anzusehen.

2. Der Beklagte hat ferner die vergeblichen Planungskosten des Jahres 2012 für das Flurstück 0002 i.H.v. X € zu Recht gewinnerhöhend erfasst.

Nach der Rechtsprechung des BFH gehören die Kosten einer ursprünglichen, aber nicht verwirklichten Planung zu den Herstellungskosten eines anderen Gebäudes, wenn sie bei gleichem Zweck und bei gleicher Bauart des geplanten und des später errichteten Bauwerks in dieses wertbestimmend eingegangen sind (BFH-Urteile vom 8.9.1998 IX R 75/95, BFHE 186, 427, [BStBl II 1999, 20](#), Rz. 8; vom 29.11.1983 VIII R 96/81, BFHE 140, 208, [BStBl II 1984, 303](#), Rz. 14; BFH-Beschluss vom 2.11.2000 IX B 95/00, BFH/NV 2001, 592, Rz. 2). Vergebliche Planungskosten gehören nur dann nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes, wenn es sich bei dem ursprünglich geplanten Gebäude und dem bei dem tatsächlich errichteten Gebäude nach Zweck und Bauart um zwei völlig verschiedene Bauwerke handelt und wenn daher die erste Planung in keiner Weise der Errichtung des neuen Gebäudes dient (BFH-Urteil vom 30.8.1994 IX R 2/90, BFH/NV 1995, 381, Rz. 13 m.w.N.; BFH-Beschluss vom 2.11.2000 IX B 95/00, BFH/NV 2001, 592, Rz. 2).

Diese Grundsätze gelten, anders als die Klägerin meint, auch für Anschaffungskosten i.S.d. § 255 Abs. 1 HGB. Es bestehen keine Gründe, die Zuordnung von Planungsaufwendungen zu den Anschaffungskosten anders zu beurteilen als zu den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB). 82

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sind die streitigen Planungskosten den Anschaffungs- und Herstellungskosten des neugestalteten Gebäudes zuzuordnen. Denn bei dem ursprünglich geplanten Gebäude auf dem Flurstück 0002 und dem bei dem tatsächlich errichteten Gebäude auf den Flurstücken 0003 und 0004 handelte es sich nach Zweck und Bauart nicht um zwei völlig verschiedene Bauwerke. Vielmehr handelte es sich in beiden Fällen um für die Herstellung und für Verwaltungszwecke genutzte Bauwerke. Beide geplanten Gebäude waren zudem für die Nutzung durch die O 4 GmbH gedacht. Dabei kann offenbleiben, ob der Neubau der Gebäude aufgrund des Bauträgervertrags zu Anschaffungs- oder zu Herstellungskosten führte. 83

Die GKBP hat in nicht zu beanstandender Weise erkannt, dass das Jahr 2014 hinsichtlich der vergeblichen Planungskosten das richtige Jahr für eine erfolgswirksame Aktivierung darstellte. Nach dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs müssen Bilanzen für Zwecke der Veranlagung und der Gewinnfeststellung grundsätzlich im Fehlerjahr und in den Folgejahren berichtigt werden. Ist eine solche Berichtigung jedoch nicht mehr möglich, weil die Feststellungs- oder Steuerbescheide bereits formell und materiell bestandskräftig sind, ist die erfolgswirksame Korrektur in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in der sie mit steuerlicher Wirkung möglich ist (BFH-Urteil vom 9.5.2012 X R 38/10, BFHE 237, 329, [BStBl II 2012, 725](#), Rz. 22; Bode in Kirchhoff/Seer, EStG, 20. Auflage, § 4 Rz. 113). Dementsprechend hat der BFH bereits entschieden, dass, wenn Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut, die Herstellungskosten waren, zu Unrecht als sofort abziehbare Betriebsausgaben behandelt wurden, in der ersten noch offenen Bilanz eine Berichtigung möglich sein müsse (BFH-Urteil vom 9.5.2012 X R 38/10, BFHE 237, 329, [BStBl II 2012, 725](#), Rz. 25). Im Streitfall waren nach diesen Grundsätzen die im Jahr 2012 als Betriebsausgaben abgezogenen vergeblichen Planungskosten im ersten offenen Jahr, hier dem Streitjahr 2014, erfolgswirksam hinzuzurechnen. 84

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung, dass die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen nicht erstattungsfähig sind, folgt aus § 139 Abs. 4 FGO. 85

