
Datum: 30.08.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 4868/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0830.5K4868.05.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Voraussetzungen des § 16 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) vorliegen.

2

Die Klägerin war eine Gesellschaft Bürgerlichen Rechts (GbR). Beteiligte waren Herr T mit 10 % und die I-GmbH (GmbH) mit 90 %. Geschäftsführer beider Gesellschaften war Herr T.

3

Mit notariellem Vertrag vom 26.02.2003, erwarb die Klägerin, vertreten durch die GmbH und diese vertreten durch Herrn T, von der U S. A., mit Sitz in Luxemburg, eine Teilfläche von 760 qm aus dem im Grundbuch des Amtsgerichts L von L-S, verzeichneten Grundstück Flur xx, Flurstück yyyy zu einem Kaufpreis von 1.075,400,00 €. Die Auflassungsvormerkung wurde ins Grundbuch eingetragen. Nachdem die Notarin am 03.04.2003 die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrags vom 26.02.2003 mitgeteilt hatte, wurde am 16.04.2003 die Grunderwerbsteuer auf 37.639,00 € festgesetzt. Die Festsetzung wurde bestandskräftig.

4

Am 18.07.2003 teilte die Klägerin dem Beklagten mit, dass die Verkäuferin wegen Nichtzahlung des Kaufpreises am 12.06.2003 von dem Kaufvertrag zurückgetreten sei und beantragte, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.04.2003 gemäß § 16 GrEStG mit rückwirkender Kraft wieder aufzuheben. Im Rahmen des sich daran anschließenden Erörterungsverfahrens teilte die Klägerin mit, dass die Löschung der Auflassungsvormerkung beantragt werde und legte eine Kopie der Löschungsbewilligung vom 14.11.2003 vor, die jedoch unstreitig nie beim Grundbuchamt eingegangen ist. Eine Mitteilung über die Löschung der Auflassungsvormerkung wurde nicht eingereicht.

5

- Mit notariellem Kaufvertrag vom 22.01.2004 des Notars Dr. X, wurde das vom oben genannten Vertrag betroffene Grundstück sowie ein mit einer Tiefgarage bebautes Teilgrundstück von 370 qm und fünf Teileigentumseinheiten (Stellplätze) von der Verkäuferin, vertreten durch Herrn T, an die an der Klägerin beteiligte GmbH als Alleineigentümerin zu einem Gesamtkaufpreis von 1.075.000,00 € verkauft. Herr T war durch Vollmachten der Verkäuferin vom 13.05.1997 und 29.05.2001 umfassend hinsichtlich ihres in Deutschland gelegenen Grundbesitzes zu deren Vertretung bevollmächtigt. Im Hinblick auf die noch zu Gunsten der Klägerin bestehende Auflassungsvormerkung war Herr T im eigenen Namen am Vertrag beteiligt. Für die GmbH handelte Frau G, die laut Handelsregisterauszug seit dem 27.01.2004 ebenfalls als alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin fungiert. Die Löschung dieser Auflassungsvormerkung erfolgte dann am 12.05.2004 auf Grund der in diesem zweiten Kaufvertrag unter Ziffer VI. Nr. 5 enthaltenen Löschungsbewilligung. Die GmbH wurde unmittelbar im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen. 6
- Mit Bescheid vom 11.10.2004 lehnte der Beklagte den Erlass des begehrten Aufhebungsbescheides ab und begründete dies damit, dass die Auflassungsvormerkung beim Abschluss des Kaufvertrages mit der Zweiterwerberin noch im Grundbuch eingetragen und der Klägerin das weitere Schicksal des Grundstücks nicht gleichgültig gewesen sei. Zudem sei Herr T Geschäftsführer der Zweiterwerberin und Geschäftsführer sowohl der Klägerin als auch der Hauptgesellschafterin der Klägerin sowie Mitgesellschafter der Klägerin und außerdem für Grundstücksgeschäfte der Verkäuferin umfassend bevollmächtigt gewesen, sodass er den Geschehensablauf auf allen Seiten habe regeln können und daher die Verkäuferin in ihren Verfügungsmöglichkeiten über den Grundbesitz nicht wirklich frei geworden sei. 7
- Der gegen den Ablehnungsbescheid gerichtete Einspruch wurde mit Entscheidung vom 14.11.2005 als unbegründet zurückgewiesen. Hierzu führte der Beklagte wie folgt aus: 8
- Der Kaufvertrag vom 26.02.2003 unterliege der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Ob die mit diesem Kaufvertrag beabsichtigte Änderung der eigentumsmäßigen Zuordnung des Grundstücks dann auch tatsächlich eintrete, sei für den entstandenen Grunderwerbsteueranspruch zunächst unerheblich. Lediglich unter den Voraussetzungen des § 16 GrEStG könne ein fehlgeschlagener Erwerb korrigiert werden. Zu diesen Voraussetzungen gehöre unter anderem, dass der ursprüngliche Erwerbsvorgang tatsächlich rückgängig gemacht worden sei und der erste Erwerber keinen Einfluss auf die Auswahl des Folgeerwerbers habe. Dabei müsse die Möglichkeit der Einflussnahme des Ersterwerbers nicht so weit gehen, dass eine Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG vorliege. 9
- Zur tatsächlich durchgeführten Rückgängigmachung gehöre auch die Wiederherstellung des ursprünglichen Grundbuchstandes. Die Auflassungsvormerkung zugunsten der Klägerin sei jedoch unstreitig nicht nach dem Rücktritt der Verkäuferin gelöscht worden. Dadurch habe die Verkäuferin ihre ursprüngliche Rechtsposition nicht zurückerhalten. Bei Abschluss des zweiten Kaufvertrages mit der Hauptgesellschafterin der Klägerin sei die aus dem ursprünglichen Erwerbsvorgang resultierende Auflassungsvormerkung noch im Grundbuch eingetragen gewesen. Der bloße Rechtsschein einer Vormerkung hindere jedoch faktisch die Verkehrsfähigkeit des Grundstücks und zwar auch in den Fällen, in denen die Vormerkung nach Wegfall des gesicherten Übereignungsanspruchs des Erstkäufers zivilrechtlich ins Leere gehe, weil dann der Verkäufer seine ursprüngliche Rechtsposition nicht wieder zurückerlange (Beschluss des Bundesfinanzhofes - BFH - vom 19.07.1996 II B 139/95, BFH/NV 1997, 61). 10

- Hinzu komme, dass die Klägerin weiterhin an dem Grundstück interessiert gewesen sei und auf die Auswahl des neuen Erwerbers Einfluss genommen habe, was sich durch den Abschluss des zweiten Kaufvertrages durch die Hauptgesellschafterin der Klägerin manifestiert habe. 11
- Ein Einfluss des ursprünglichen Käufers auf die Auswahl des neuen Vertragspartners sei anzunehmen, wenn es sich bei den beiden Käufern um einander nahestehende oder gesellschaftsrechtlich verbundene Personen handle und wenn der Erstkäufer ein Interesse an dem Neuabschluss des Vertrages mit dem Zweitkäufer habe (BFH-Urteil vom 08.03.1995 II R 42/92, BFH/NV 1995, 924). Wenn die Geschäftsführer der beteiligten Gesellschaften wie vorliegend identisch, seien liege eine solche gesellschaftsrechtliche Verbindung vor. 12
- Bezüglich des Handelns im Interesse nahestehender Personen oder Gesellschaften komme es vor allem dann auf die Interessenanlage der handelnden Organe an, wenn die Verknüpfungen derart eng wie im vorliegenden Fall seien. Das Handeln von Herrn T als Organ beider Erwerberinnen und Bevollmächtigter der Verkäuferin könne nicht auf ein Auftragshandeln im Rahmen der von der Verkäuferin erteilten Vollmacht reduziert werden. Vielmehr sei der erhebliche Umfang und die Dauer der Vollmacht zu berücksichtigen, so dass eine fiktive Aufspaltung in Rückgabe der Verfügungsmacht über das Grundstück und anschließende Wiedererteilung eines Verkaufsauftrags nicht sachgerecht und lebensfremd sei. Durch die Vergabe der umfassenden Vollmacht und damit den Verzicht auf eigene Einflussnahme habe die Verkäuferin den von der Klägerin vorgesehenen Ablauf hingenommen. 13
- Zudem hätten sowohl der Abschluss des zweiten Vertrages als auch die darin vereinbarte Kaufpreisreduzierung im Interesse der GmbH als Hauptgesellschafterin der Klägerin und Zweiterwerberin gelegen. Ob das Handeln des Geschäftsführers der Erwerberinnen im Hinblick auf die von der Verkäuferin erteilte Vollmacht widerrechtlich erfolgt sei, sei nicht zu prüfen und unmaßgeblich. Für die Versagung der Anwendung des § 16 GrEStG sei entscheidend, dass es der Verkäuferin letztlich gleichgültig gewesen sei, wer das Grundstück erwerbe, während die Klägerin bzw. deren Hauptgesellschafterin, die Zweiterwerberin, an dem Grundstück weiterhin interessiert gewesen seien. 14
- Mit ihrer gegen diese Einspruchsentscheidung gerichteten Klage trägt die Klägerin wie folgt vor: 15
- Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 GrEStG seien gegeben. Sie, die Klägerin, sei derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen worden, dass die Möglichkeit zur Verfügung über das Grundstück nicht bei ihr, sondern der Verkäuferin gelegen habe, die ihre ursprüngliche Rechtsstellung wieder erlangt habe. Die Verkäuferin habe als Folge des Rücktritts die vollständige Verfügungsmacht über das Grundstück zurückerhalten, habe jedoch als Resultat der erteilten Vollmacht Herrn T mit der Ausübung dieser Verfügungsmacht beauftragt. Die Anwendung des § 16 Abs. 1 GrEStG könne nur versagt werden, wenn die Verfügungsmacht beim Ersterwerber aufgrund originärer, sich selbst geschaffener, faktischer Machtposition verblieben sei, weil nur auf dieser Basis der Ersterwerber die Möglichkeit habe, bei einer erneuten Veräußerung seine Position zur Wahrnehmung eigener oder fremder Interessen zu nutzen. Sei er jedoch, wie vorliegend, aufgrund eines (im Rahmen einer Vollmacht erteilten) Auftrags für den Verkäufer tätig, so habe er dessen Interessen zu wahren. Diese verbindliche Wahrnehmung von Verkäuferinteressen erfolge auf Basis der vollständigen Rückübertragung der Verfügungsmacht über das Grundstück im Zusammenhang mit dem Rücktritt vom Kauf auf den Verkäufer. In der Vergabe der umfassenden Vollmacht sei ein Verzicht auf die eigene 16

Einflussnahme der Verkäuferin auf den Veräußerungsvorgang nicht zu sehen. Vielmehr sei das genaue Gegenteil der Fall. Denn die Verkäuferin habe gerade zur Wahrung ihrer Interessen den Vollmachtnehmer Herrn T mit der Verwertung des Grundstückes beauftragt. Dies werde auch darin deutlich, dass der Bevollmächtigte Gespräche bzw. Verhandlungen auch mit etlichen anderen Interessenten geführt habe.

Bei der Anwendung des § 16 Abs. 1 GrEStG sei nicht entscheidend, dass es einem Verkäufer letztendlich gleichgültig gewesen sei, wer das Grundstück erwerbe und die Ersterwerberin bzw. deren Hauptgesellschafterin an dem Grundstück weiterhin interessiert gewesen sei. Entscheidend sei letztlich für den Verkäufer nur gewesen, dass er für das Grundstück, dass er verkaufen wollte, überhaupt einen Käufer und dies zu akzeptablen Konditionen gefunden habe. Dass dies auch ein bestehendes Interesse der Hauptgesellschafterin der Ersterwerberin nicht ausschließe, erscheine ohne weiteres einleuchtend. Dies gelte vor allen Dingen dann, wenn das Grundstück, wie vorliegend, aufgrund der Bedingungen auf dem Grundstücks- und Finanzierungsmarkt nunmehr deutlich günstiger zu haben gewesen sei. Das Vorhandensein von Interesse eines Hauptgesellschafters eines Ersterwerbers am Abschluss eines weiteren Kaufvertrages könne somit keinen Einfluss darauf haben, ob dem Verkäufer die Verfügungsgewalt auch tatsächlich rückübertragen worden sei. Das verbindliche Auftragshandeln im Interesse des Verkäufers schließe die Wahrnehmung eigener bzw. fremder Interessen aus, wobei nicht ausgeschlossen sei, dass sich die Interessen von Verkäufer und Zweiterwerber zum Teil oder auch ganz decken würden.

17

Zwar seien bei der Löschung der für sie, die Klägerin, eingetragenen Auflassungsvormerkung Schwierigkeiten beim Prozedere aufgetreten, es sei jedoch letztlich zur Löschung dieser Auflassungsvormerkung gekommen. Durch ein Sekretariatsversehen sei das Original der Löschungsbewilligung vom 14.11.2003 nicht dem Amtsgericht übersandt worden, sondern der Verkäuferin. Es habe daher tatsächlich zunächst noch nicht zur Löschung der Auflassungsvormerkung kommen können. Dies sei bei Abschluss des zweiten notariellen Kaufvertrages festgestellt und erneut geregelt worden mit der Folge, dass am 12.05.2004 dann auch die Löschung der Auflassungsvormerkung erfolgt sei. Im Übrigen hindere eine fortbestehende Auflassungsvormerkung für sich alleine nicht die Rückgängigmachung, sondern nur in der Zusammenschau mit anderen Umständen (Boruttau/Sack, Grunderwerbsteuergesetz, § 16 Ziffer 61 a). Anders als vom Beklagten dargelegt, hindere die Existenz einer Auflassungsvormerkung die Verkehrsfähigkeit eines Grundstückes nur dann, wenn - entgegen dem vorliegenden Fall - noch keine Löschungsbewilligung hinsichtlich der Auflassungsvormerkung erteilt sei. Da vorliegend die notarielle Löschungsbewilligung auf die Verkäuferin schon vorgelegen habe, habe keinerlei Hinderungselement für einen interessierten Käufer bestanden. Insofern weiche der Sachverhalt von dem in der Einspruchsentscheidung zitierten BFH-Urteil vom 19.07.1996 II B 139/95 grundlegend ab.

18

Hilfsweise müsse zumindest eine anteilige Steuerbefreiung gewährt werden. Der BFH habe zwar mit seinem Urteil vom 10.02.1988 II R 145/85, BStBl II 1988, 547, die Anwendung des § 174 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) verneint. Diese Entscheidung entspreche jedoch nicht der Intention der Rechtsprechung, neben den formalen Prinzipien bei einer Grundstücksübertragung auch die wirtschaftlichen Fakten in die Beurteilung der Frage einzubeziehen, ob ein unter das Grunderwerbsteuergesetz fallender Vorgang vorliege oder nicht. Es könne nicht sachgerecht sein, im ersten Erwerb eines Grundstückes von der formalen konsequenten Anwendung des Gesetzes abzusehen und an wirtschaftliche Tatbestände anzuknüpfen und beim zweiten Erwerb genau diese wirtschaftlichen Tatbestände, die Basis für die Erstbesteuerung gewesen seien, außer Acht zu lassen und

19

nunmehr formal an die bürgerlich rechtliche Gestaltung anzuknüpfen. Wenn die Rechtsprechung für den Ersterwerb die wirtschaftliche Betrachtungsweise entgegen dem Gesetzeswortlaut zulasse, dann bestehe ein solcher Anspruch auf Berücksichtigung des tatsächlichen wirtschaftlichen Übergangs von Verfügungsmacht über ein Grundstück auch für den Fall des Zweiterwerbs, in dem anteilig kein neuer wirtschaftlicher Eigentümer die Rechte an einem Grundstück erwerbe. Dabei könne der Ausgleich für die doppelt erhobene Grunderwerbsteuer auf Basis der widerstreitenden Steuerfestsetzung erfolgen.

Die Klägerin beantragt, 20

1. unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 11.10.2004 in Gestalt der 21
Einspruchsentscheidung vom 14.11.2005 die Grunderwerbsteuerfestsetzung vom 18.07.2003 gemäß § 16 GrEStG aufzuheben;

2. hilfsweise den Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.04.2003 nach § 174 Abs. 1 AO 22
dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer in der Höhe festgesetzt wird, wie sie festzusetzen gewesen wäre, wenn der Grundstücksübergang vom Ersterwerber auf den Zweiterwerber erfolgt wäre.

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

Er verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend wie folgt 25
vor:

Bei Einbeziehung der äußeren formalen Beweisanzeichen erscheine die Behauptung der 26
Klägerin, die Veräußerin habe ihre ursprüngliche Rechtsposition an dem Grundstück wiedererlangt, nicht tragbar. Die Löschung der eingetragenen Auflassungsvormerkung stehe nämlich vorliegend im Zusammenhang mit der Weiterveräußerung des Grundstückes an einen Zweiterwerber, dessen enge personelle Verflechtung mit der Klägerin die Annahme zulasse, dass die Weiterveräußerung im wirtschaftlichem Interesse der Klägerin erfolgt sei.

Entscheidungsgründe 27

I. 28

Die Ablehnung des Antrages auf Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung gem. § 16 29
GrEStG vom 11.10.2004 in Form der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2005 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 16 Abs. 1 GrEStG liegen - entgegen der Auffassung der Klägerin - nicht vor, da der Erwerbsvorgang vom 26.02.2003 nicht im Sinne der Vorschrift vollständig rückgängig gemacht worden ist.

1. Nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer auf Antrag nicht festgesetzt, 30
wenn ein Erwerbsvorgang innerhalb von zwei Jahren seit der Steuerentstehung durch Vereinbarung rückgängig gemacht wird, bevor das Eigentum am Grundstück auf den Erwerber übergegangen ist.

Zur Erfüllung des Tatbestands des § 16 Abs. 1 GrEStG reicht allein die zivilrechtliche 31
(formale) Aufhebung des den Steuertatbestand erfüllenden Rechtsgeschäfts nicht aus. Vielmehr müssen sich die Vertragspartner auch tatsächlich derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit zur Verfügung über das Grundstück nicht

beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt (BFH – Urteile vom 09.03.1994 II R 86/90, BStBl II 1994, 413; vom 04.03.1999 II R 18/97, BFH/NV 1999, 1376; BFH – Beschluss vom 17.04.2002 II B 120/00, BFH/NV 2002, 1170; sowie BFH – Urteil vom 21.02.2006 II R 60/04, N.V. Juris). Die (tatsächliche und vollständige) Rückgängigmachung i.S. des § 16 Abs. 1 GrEStG setzt demnach voraus, dass die Parteien vom Vollzug des unwirksamen Rechtsgeschäfts Abstand nehmen und sich gegenseitig die etwa ausgetauschten Leistungen zurückgewähren. Die Vertragsparteien müssen, um das wirtschaftliche Ergebnis des zivilrechtlich unwirksam gewordenen Verpflichtungsgeschäfts im vorbeschriebenen Sinne wieder zu beseitigen, sämtliche Wirkungen aus dem Erwerbsvorgang aufheben und sich so stellen, als wäre dieser nicht zustande gekommen (BFH – Beschlüsse vom 10.07.1996 II B 139/95, BFH/NV 1997, 61 und vom 05.10.2005 II B 152/04, BFH/NV 2006, 127; BFH – Urteil vom 16.02.2005 II R 53/03, BStBl II 2005, 495 jeweils m.w.N.). Eine tatsächliche Rückgängigmachung setzt insbesondere die Löschung einer zugunsten des Erwerbers eingetragenen Auflassungsvormerkung voraus (BFH – Urteile in BStBl II 2003, 770; in BStBl II 2005, 459 und BFH – Beschluss in BFH/NV 2006, 127).

Der Wegfall der Verfügungsmöglichkeit des Erwerbers über das Grundstück einerseits und die Wiedererlangung der ursprünglichen Rechtsstellung des Veräußerers andererseits sind dabei nicht isoliert, sondern im sachlichen Zusammenhang zu sehen (BFH – Urteil vom 11.10.1995 II R 97/93, BFH/NV 1996, 260). Nur wenn der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung deshalb nicht wiedererlangt, weil trotz der formellen Aufhebung des Vertrages der Erwerber die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück behält, liegt eine Rückgängigmachung i.S. des § 16 Abs. 1 GrEStG nicht vor (BFH-Urteil vom 07.10.1987 II R 123/85, BStBl II 1988, 296). 32

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch, wenn die Aufhebung eines Grundstückskaufvertrages mit dem erneuten Verkauf des Grundstücks an einen anderen Erwerber einhergeht. In diesem Fall ist es für die Anwendung des § 16 Abs. 1 GrEStG ohne Bedeutung, ob und nach welcher Vorschrift der erneute Kaufvertrag seinerseits der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen ist. Vielmehr ist für die Anwendung des § 16 Abs. 1 GrEStG entscheidend, ob für den früheren Erwerber --trotz formaler Aufhebung des ursprünglichen tatbestandserfüllenden Rechtsgeschäfts-- im Zusammenhang mit der erneuten Veräußerung die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem aufgehobenen Kaufvertrag herzuleitenden Rechtsposition verblieben und der Verkäufer demgemäß nicht aus seinen Bindungen entlassen war. 33

Verblieb dem Ersterwerber trotz Aufhebung des ursprünglichen tatbestandserfüllenden Rechtsgeschäfts eine derartige Verwertungsmöglichkeit und wurde diese erst durch die erneute Veräußerung des Grundstücks beendet, ist die Anwendung des § 16 Abs. 1 GrEStG ausgeschlossen, wenn der Ersterwerber im Zusammenhang mit der erneuten Veräußerung seine Rechtsposition im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse auch tatsächlich verwertet hat (BFH – Urteil in BStBl II 2003, 770 und BFH – Beschluss in BFH/NV 2006, 127). Das Handeln des Ersterwerbers im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse ist für sich allein kein Tatbestandsmerkmal, das die Anwendung des § 16 Abs. 1 GrEStG ausschließt. Es indiziert nicht den Fortbestand einer dem Ersterwerber verbliebenen Möglichkeit zur Verwertung des Grundstücks, sondern setzt eine solche Möglichkeit voraus. Übt der Ersterwerber bei der erneuten Veräußerung eine ihm aus dem Erwerbsvorgang verbliebene Rechtsposition tatsächlich nicht aus (so bei der "Auswechslung" des Käufers allein aufgrund des Verlangens des Verkäufers nach Stellung eines Ersatzkäufers, vgl. BFH-Urteil vom 04.12.1985 II R 171/84, BStBl II 1986, 271) oder handelt der Ersterwerber insoweit im ausschließlichen 34

Interesse eines Dritten, steht dies einer Rückgängigmachung i.S. des § 16 Abs. 1 GrEStG nicht entgegen (BFH-Urteil vom 19.03.2003 II R 12/01, BStBl II 2003, 770).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist der ursprüngliche Vertrag im Hinblick auf die aufrechterhaltene Auflassungsvormerkung nicht vollständig rückgängig gemacht worden. 35

a. Die Wiedererlangung der ursprünglichen Rechtsstellung des Verkäufers verlangt eine Wiederherstellung des ursprünglichen Grundbuchstandes, soweit dieser im Hinblick auf den Erwerbsvorgang verändert wurde (vgl. Boruttau/Sack, GrEStG, 14. Aufl., § 16 Rd. 61a). Nach der zitierten Rechtsprechung des BFH ist in diesem Zusammenhang auch die Löschung einer zugunsten des Erwerbers eingetragenen Auflassungsvormerkung erforderlich. 36

Die Auflassungsvormerkung wurde erst am 12.05.2004 nach Abschluss des Kaufvertrages mit der Zweiterwerberin aus dem Grundbuch gelöscht. Die Löschung erfolgte erst im Zusammenhang mit der Eintragung der Auflassungsvormerkung für die Zweiterwerberin. Damit beeinträchtigte oder blockierte die noch für die Klägerin eingetragene Auflassungsvormerkung faktisch die Verkehrsfähigkeit des Grundstücks für die Verkäuferin. Entgegen der Ansicht der Klägerin steht dem auch nicht der Umstand entgegen, dass die Löschungsbewilligung bereits erteilt war und nur aufgrund eines Versehens nicht an das Grundbuchamt weitergeleitet wurde. Denn die Bindungswirkung besteht unabhängig von der zivilrechtlichen Beseitigung der Ansprüche auf Grundstücksübereignung (BFH – Beschluss vom 21.01.2005 II B 165/03, BFH/NV 2005, 2049). Die zwischen den Vertragsparteien erteilte Löschungsbewilligung beseitigt für außenstehende Dritte nicht den Rechtsschein, dass eine die Veräußerung hindernde Vormerkung besteht. Selbst wenn die Vormerkung nach Wegfall des gesicherten Übereignungsanspruchs der Klägerin zivilrechtlich ins Leere ging, hat die Veräußerin ihre ursprüngliche Rechtsposition nicht wieder zurückerlangt. Bereits der bloße Rechtsschein einer Vormerkung behindert faktisch die Verkehrsfähigkeit des Grundstücks (BFH-Beschluss vom 10.07.1996 II B 139/95, BFH/NV 1997, 61). 37

Die Verkäuferin hat ihre ursprüngliche Rechtsposition daher nicht vollständig zurückerlangt. 38

b. Die Klägerin hat die ihr verbliebene Rechtsposition auch im eigenen Interesse verwertet. 39

Wie bereits ausgeführt, erfordert der Wegfall der Verfügungsmöglichkeit des Erwerbers, dass der Veräußerer in seiner Entscheidung frei wird, ob oder mit welchem neuen Käufer er einen zweiten Vertrag abschließen möchte. Dem Erwerber darf somit keine Möglichkeit verbleiben, bei der neuen Übertragung eigene wirtschaftliche Interessen zu verfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 04.12.1985 II R 171/84, BStBl II 1986, 271; Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 2. Januar 1990 4 K 70/88, EFG 1990, 376; Urteil). 40

Ein Einfluss des ursprünglichen Erwerbers auf die Auswahl des neuen Vertragspartners ist anzunehmen, wenn es sich bei den beiden Erwerbern um einander nahestehende oder gesellschaftsrechtlich verbundene Personen handelt und wenn der Ersterwerber ein Interesse an dem Neuabschluss des Vertrages mit dem Zweiterwerber hat (vgl. BFH – Urteil vom 08.03.1995 II R 42/92, BFH/NV 1995, 924; Beschluss des FG Hamburg vom 31.01.1996 II 4/95, EFG 1996, 390; Boruttau/Sack, GrEStG, 15. Aufl., § 16 Rd. 62; Pahlke/Franz, GrEStG, 2. Aufl., § 16 Rd. 26). - Dieser Fall ist zu unterscheiden von der Konstellation, dass eine gesellschaftsrechtliche Verbindung (bloß) zwischen einem kaufenden Gesellschafter und der veräußernden Gesellschaft besteht (vgl. BFH – Urteil vom 11.10.1995 II R 97/93, BFH/NV 1996, 260; Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 02.01.1990, 4 K 70/88, EFG 1990, 376; und Urteil des FG Hamburg vom 23.05.2000 I 174/99, EFG 2000, 1088). 41

Der erstere der vorgenannten Fälle gesellschaftsrechtlicher Verbindung, nämlich zwischen Ersterwerberin und Zweiterwerberin, ist insbesondere dann verwirklicht, wenn - wie hier - anstelle einer Kapitalgesellschaft als Ersterwerberin deren Gesellschafterin die Immobilie erwirbt (vgl. BFH-Beschluss vom 16.09.1987 II R 84/86, BStBl II 1987, 826). Ein Interesse am Neuabschluss des Vertrages mit der Zweiterwerberin zeigt sich daran, dass es der Ersterwerberin nicht gleichgültig ist, wer nunmehr das Grundstück erwirbt oder ob die Verkäuferin es wiedererlangt und selbst behält.

Vorliegend wurde das Grundstück statt an die klagende GbR an deren Hauptgesellschafterin, die GmbH, veräußert. Diese war zu 90 % an der Klägerin beteiligt und wurde vom weiteren Gesellschafter der GbR, Herrn T, als alleinvertretungsberechtigtem Geschäftsführer, vertreten. Dieser war damit imstande, Vermögensgegenstände zwischen der Klägerin und der GmbH beliebig auszutauschen, wenn es ihm zweckmäßig erschien. Demgemäß bestand zwischen der Klägerin und der GmbH als Zweiterwerberin vollständige Interessengleichheit. Es ist unwahrscheinlich, dass die Klägerin beim Erwerb durch die GmbH, vertreten durch Herrn T persönlich und in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH, ihr Interesse an dem ursprünglich selbst erworbenen Grundstück vollständig verloren hatte. Vielmehr sprechen die Umstände dafür, dass die Klägerin nicht auf den Erwerb des Grundstückes verzichtete, sondern, wenn schon nicht selbst, dann doch wenigstens durch die GmbH am Ende den Zugriff auf das Grundstück erlangen wollte. 43

Dabei ist anzunehmen, dass der zweite Kauf- und Veräußerungsvertrag nicht ohne Mitwirkung der Klägerin zustande gekommen ist. Zwar hat die Klägerin ausgeführt, die GmbH sei nur als naheliegende Zweiterwerberin in Betracht gezogen worden. Unter Berücksichtigung der Stellung des Herrn T ist jedoch davon auszugehen, dass er, als er erkannte, dass die von ihm vertretene Klägerin den Kaufpreis nicht würde finanzieren können, selbst den Vorschlag gemacht hat, das Grundstück unter Einbeziehung eines weiteren Teilgrundstückes und Stellplätzen zu kaufen, oder er doch zumindest auf einen entsprechenden Vorschlag der Veräußerin eingegangen ist. Es steht zwar nicht fest, ob die Klägerin bzw. deren Vorstellungen und Wünsche für die Zweitübertragung allein bestimmend waren, jedenfalls hat die Klägerin nach Überzeugung des erkennenden Senats durch Herrn T maßgeblichen Einfluss auf den zweiten Kauf- und Übertragungsvertrag genommen. 44

Schließlich ist es unwahrscheinlich, dass Verkäufer, die von einem Verkauf an eine GbR wegen fehlender Bebauungs – und Finanzierungsmöglichkeiten zurücktreten müssen, ohne weiteres an den Hauptbeteiligten der GbR veräußern würden. Dies ergibt sich daraus, dass sich die Zweifel gegen die GbR regelmäßig auch auf die hinter dieser stehenden Personen bzw. Gesellschaften erstrecken. Auch diese Überlegung spricht dafür, dass im Streitfall Herr T als Beteiligter der Klägerin und gleichzeitig als Geschäftsführer der zu 90 % beteiligten GmbH maßgeblich auf den Willen der Veräußerin eingewirkt hat, um sein bzw. das Interesse der Klägerin am Erwerb der Rechte durchzusetzen. 45

Hierfür spricht auch die Tatsache, dass Herr T gleichzeitig von der Veräußerin zu Grundstücksgeschäften in ihrem Namen bevollmächtigt war und in dieser Eigenschaft in erheblichem Umfang auf die Wahl des Zweiterwerbers Einfluss nehmen konnte und dementsprechend auch den zweiten Vertrag mit Vollmacht der Veräußerin abgeschlossen hat. 46

Unter diesen Umständen kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Veräußerin zunächst die Verfügungsmacht an dem streitigen Grundstück zurückerlangt und nachfolgend Herrn Teine entsprechende Vollmacht zur erneuten Veräußerung des Grundstückes erteilt hat. Hiergegen spricht neben den genannten Umständen die Tatsache, dass Herr T bereits 47

seit Jahren von der Veräußerin zum Verkauf von Immobilien bevollmächtigt war.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Klägerin geltend macht, Herr T sei zur Wahrnehmung der Interessen der Verkäuferin verpflichtet gewesen und habe auch mit anderen Interessenten für das Grundstück verhandelt. Auf die Interessenlage beim Abschluss des zweiten Kauf- und Erwerbsvertrages kommt es nach Auffassung des Senats nicht an. Maßgeblich ist allein, ob die Veräußerin in vollem Umfange ihre Rechte am Grundstück zurückerhalten hat und sich die Klägerin tatsächlich aller Rechte begeben hat, die sie durch den ursprünglichen Kaufvertrag erhalten hatte, was nach Auffassung des Senats nicht der Fall ist. Vielmehr ist nach den zuvor getroffenen Feststellungen anzunehmen, dass die Klägerin die Rechte nicht schlechthin zum Erwerb durch jeden beliebigen Dritten freigeben wollte, sondern ihr daran gelegen war, dass ihre Hauptgesellschafterin in den Genuss des Erwerbs kommen sollte. Durch den erklärten Rücktritt und den späteren Abschluss des neuen Kauf- und Übertragungsvertrages wurde das streitige Grundstück der Veräußerin nicht zur völlig freien Verfügung zurückgegeben, sondern der GmbH als Hauptgesellschafterin der Klägerin auf der Grundlage eines anderen Rechtsverhältnisses übertragen.

2. Auch dem Hilfsantrag auf abweichende Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 1 AO konnte nicht entsprochen werden. Der Anwendung dieser Norm steht entgegen, dass der ursprüngliche Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.04.2003 offensichtlich rechtmäßig war, was auch vom Kläger nicht bestritten wird. In einem solchen Fall ist die Anwendung von § 174 Abs. 1 AO jedoch ausgeschlossen (vgl. BFH – Urteil vom 10.02.1988 II R 145/85, BStBl II 1988, 547).

II. 50

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 51