

# Urteil vom 25. August 2010, II R 35/08

## Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs bei Abschluss des Aufhebungsvertrags und des Weiterveräußerungsvertrags durch vollmachtlose Vertreter - Prüfung der Tatsachenwürdigung des FG

BFH II. Senat

GrEStG § 16 Abs 1 Nr 1, BGB § 177 Abs 1, BGB § 184 Abs 1, GrEStG § 1 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 20. Mai 2008, Az: 11 K 1382/04 B

### Leitsätze

1. NV: Werden sowohl bei der Aufhebung des ursprünglichen Grundstückskaufvertrags als auch bei dem nachfolgend beurkundeten Kaufvertrag mit dem Zweiterwerber die jeweiligen Vertragsbeteiligten vollmachtlos vertreten, behält der Ersterwerber die aus dem ursprünglichen Kaufvertrag erworbene Rechtsposition jedenfalls so lange, bis die Genehmigung des Aufhebungsvertrags wirksam wird .
2. NV: Die Möglichkeit des Ersterwerbers, seine Rechtsposition beim Abschluss des neuen Kaufvertrags zu verwerten, wird nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass der neue Kaufvertrag mit dem Zweiterwerber zivilrechtlich erst nach dem Aufhebungsvertrag wirksam wird, weil die Genehmigungen der Vertragsbeteiligten des Kaufvertrags dem beurkundenden Notar erst nach den Genehmigungen der Vertragsparteien des Aufhebungsvertrags zugehen .
3. NV: Bei der Frage, ob eine Kapitalgesellschaft als Ersterwerber die verbliebene Rechtsposition bei einer Weiterveräußerung in ihrem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet, sind der Kapitalgesellschaft auch die (wirtschaftlichen) Interessen des Alleingesellschafters zuzurechnen .

### Tatbestand

- 1 I. Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, an der die C-GmbH zu 100 % beteiligt ist.
- 2 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 19. Dezember 2000 erwarb die Klägerin von der K-GmbH, an der die C-GmbH eine Beteiligung von 40 % hielt, zum Teil neu errichtete, zum Teil grundrenovierte Eigentumswohnungen und Stellplätze auf dem Grundstück E. Der Gesamtkaufpreis betrug ca. 9,8 Mio. DM. Besitz, Nutzen und Lasten sollten am 19. Dezember 2000 auf die Klägerin übergehen. Für die Bauleistung übernahm die K-GmbH die Gewährleistung nach den Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Zugunsten der Klägerin wurden Auflassungsvormerkungen im Grundbuch eingetragen.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte für den Erwerb mit bestandskräftigem Bescheid vom 27. April 2001 Grunderwerbsteuer in Höhe von 344.373 DM gegen die Klägerin fest.
- 4 In der Folgezeit stellte sich heraus, dass das Gebäude insgesamt erhebliche Mängel aufwies.
- 5 Am 9. April 2001 wurde über das Vermögen der K-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und ein Rechtsanwalt zum Insolvenzverwalter bestellt. Im Schreiben vom 17. August 2001 erklärte dieser, dass mit dem Kaufpreis die Lastenfreistellung nicht gewährleistet sei. Die noch nicht als Eigentümerin im Grundbuch eingetragene Klägerin weigerte sich daraufhin, den geschuldeten Kaufpreis zu zahlen.
- 6 Mit notariell beurkundeter Vereinbarung vom 20. Dezember 2001 wurde der Kaufvertrag vom 19. Dezember 2000 aufgehoben. Damit sollten sämtliche Ansprüche zwischen den Vertragsparteien ausgeglichen sein. Die Kosten der Aufhebungsvereinbarung und deren Abwicklung sollte die Klägerin tragen. Die Erklärungen für die Klägerin und den Insolvenzverwalter gab eine Notarfachangestellte als vollmachtlose Vertreterin ab. Die Genehmigung des Insolvenzverwalters wurde am 21. Dezember 2001 notariell beurkundet, die Genehmigung der durch den Geschäftsführer G vertretenen Klägerin am 28. Dezember 2001.

- 7 Ebenfalls mit notarieller Urkunde vom 20. Dezember 2001 verkaufte der Insolvenzverwalter die vom Aufhebungsvertrag betroffenen Eigentumswohnungen und Stellplätze unter Ausschluss jeglicher Sachmängelgewährleistung zu einem Kaufpreis von ca. 6,6 Mio. DM an die F-GmbH, deren Anteile die C-GmbH zu 100 % hielt. Die Vertragsparteien erklärten, jeweils vollmachtlos durch eine Notarfachangestellte vertreten, dass Besitz, Nutzen und Lasten bereits zum 9. April 2001 auf die F-GmbH übergegangen seien. Der Vertrag wurde am 21. Dezember 2001 vom Insolvenzverwalter und am 28. Dezember 2001 von der F-GmbH, vertreten durch G, der auch Geschäftsführer der F-GmbH war, genehmigt.
- 8 Die von der Klägerin im Hinblick auf den Aufhebungsvertrag vom 20. Dezember 2001 beantragte Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung gemäß § 16 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) lehnte das FA mit Bescheid vom 10. Oktober 2002 ab. Der Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen.
- 9 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging von einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs aus. Durch den Aufhebungsvertrag habe der Insolvenzverwalter zwar nicht die ursprüngliche Rechtsstellung zurückerhalten, weil er Besitz, Nutzungen und Lasten nicht wieder erlangt habe. Der Klägerin sei aber nach Abschluss des Aufhebungsvertrags keine mit § 1 Abs. 2 GrEStG vergleichbare Rechtsposition verblieben, die ihr eine Verwertung der Eigentumswohnungen und Stellplätze ermöglicht hätte. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1655 veröffentlicht.
- 10 Mit der Revision rügt das FA fehlerhafte Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.
- 11 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Das FG habe im angefochtenen Urteil zwar festgestellt, die Weiterveräußerung sei auch im Interesse der C-GmbH erfolgt, weil diese offensichtlich das Projekt habe weiterverfolgen wollen. Soweit diese Feststellung als bindend angesehen werde, werde aber mangelnde Sachaufklärung gerügt.

## Entscheidungsgründe

- 14 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Entgegen der Auffassung des FG sind die Voraussetzungen für eine Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheids nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nicht erfüllt. Der Klägerin ist im Rahmen der Aufhebung des Kaufvertrags vom 19. Dezember 2000 eine Rechtsposition verblieben, die sie bei der vom Insolvenzverwalter vorgenommenen Veräußerung der Eigentumswohnungen und Stellplätze an die F-GmbH im eigenen Interesse verwertet hat.
- 16 1. Nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG wird eine Steuerfestsetzung auf Antrag aufgehoben, wenn ein Erwerbsvorgang vor dem Übergang des Eigentums am Grundstück auf den Erwerber durch Vereinbarung der Vertragspartner innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer rückgängig gemacht wird.
- 17 a) "Rückgängig gemacht" ist ein Erwerbsvorgang, wenn über die zivilrechtliche Aufhebung des den Steuertatbestand erfüllenden Rechtsgeschäfts hinaus die Vertragspartner sich 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 (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. März 2003 II R 12/01, BFHE 202, 383, BStBl II 2003, 770; vom 21. Februar 2006 II R 60/04, BFH/NV 2006, 1700; vom 25. April 2007 II R 18/05, BFHE 217, 276, BFH/NV 2007, 1792).
- 18 b) Wird im Zusammenhang mit der Aufhebung eines Kaufvertrags über ein Grundstück dieses weiterveräußert, ist für die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG entscheidend, ob für den früheren Erwerber trotz der Vertragsaufhebung die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem "rückgängig gemachten" Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition verblieben und der Verkäufer demzufolge nicht aus seinen Bindungen entlassen war. Dabei ist --anders als das FG meint--- nicht maßgebend, ob die dem Ersterwerber verbliebene Rechtsposition einer Verwertungsbefugnis i.S. des § 1 Abs. 2 GrEStG vergleichbar ist.
- 19 Dem Ersterwerber verbleibt die Möglichkeit der Verwertung einer Rechtsposition jedenfalls dann, wenn der Aufhebungs- und der Weiterveräußerungsvertrag in einer einzigen Urkunde zusammengefasst sind. In diesem Fall

hat er die rechtliche Möglichkeit, die Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrags zum anschließenden Erwerb des Grundstücks durch eine von ihm ausgewählte dritte Person zu nutzen. Denn der Veräußerer wird aus seiner Übereignungsverpflichtung gegenüber dem früheren Erwerber erst mit der Unterzeichnung des Vertrags durch alle Vertragsbeteiligten und damit erst in dem Augenblick entlassen, in dem er bereits wieder hinsichtlich der Übereignung des Grundstücks an den Zweiterwerber gebunden ist (BFH-Urteil vom 23. August 2006 II R 8/05, BFH/NV 2007, 273). Da sich diese Schlussfolgerung trotz gleicher Beweggründe der Parteien mühelos umgehen lässt, indem die Aufhebung des ursprünglichen und der Abschluss des neuen Kaufvertrags nacheinander beurkundet werden, kann der --wie im Streitfall erfolgte-- Abschluss beider Verträge in aufeinanderfolgenden Urkunden nicht anders beurteilt werden als ihre Zusammenfassung in einer Urkunde (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 276, BFH/NV 2007, 1792).

- 20** Dies gilt grundsätzlich selbst dann, wenn sowohl der Aufhebungsvertrag als auch der nachfolgend beurkundete Weiterveräußerungsvertrag durch jeweils vollmachtlose Vertreter abgeschlossen werden und daher zur Wirksamkeit noch der Genehmigung der Vertragsbeteiligten gemäß § 177 Abs. 1 i.V.m. § 184 Abs. 1 BGB bedürfen. In einem solchen Fall behält der Ersterwerber die aus dem ursprünglichen Kaufvertrag erworbene Rechtsposition jedenfalls so lange, bis die Genehmigung des Aufhebungsvertrags wirksam wird. Bis zu diesem Zeitpunkt ist er noch Inhaber sämtlicher Rechte und Pflichten aus dem Kaufvertrag. Die Möglichkeit des Ersterwerbers, seine Rechtsposition beim Abschluss der weiteren Verträge zu verwerten, wird nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass der neue Kaufvertrag mit dem Zweiterwerber zivilrechtlich erst nach dem Aufhebungsvertrag wirksam wird, weil die Genehmigungen der Vertragsbeteiligten des Kaufvertrags dem beurkundenden Notar erst nach den Genehmigungen der Vertragsparteien des Aufhebungsvertrags zugehen. Auch bei einem Abschluss des Aufhebungsvertrags und einem nachfolgend beurkundeten Abschluss des neuen Kaufvertrags zwischen persönlich anwesenden Vertragsbeteiligten ist der Aufhebungsvertrag zivilrechtlich vor dem neuen Kaufvertrag wirksam, ohne dass sich dies auf die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG auswirkt.
- 21** c) Danach ist der Klägerin aus dem Kaufvertrag vom 19. Dezember 2000 eine Rechtsposition verblieben, die sie im Rahmen der Weiterveräußerung verwerten konnte. Insbesondere konnte sie sicherstellen, dass die Eigentumswohnungen und Stellplätze an einen Erwerber veräußert werden, mit dem sie einverstanden war. Der Aufhebungsvertrag zwischen der Klägerin und der K-GmbH sowie der neue Kaufvertrag zwischen der K-GmbH und der F-GmbH sind am gleichen Tag nacheinander beurkundet und jeweils mit der Genehmigung durch die Vertragsbeteiligten wirksam geworden.
- 22** 2. Die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist nur dann ausgeschlossen, wenn der Ersterwerber die verbliebene Rechtsposition in seinem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat (BFH-Urteile in BFHE 202, 383, BStBl II 2003, 770, und in BFH/NV 2006, 1700). Dies ist vorliegend der Fall.
- 23** a) Eine Verwertung in diesem Sinne liegt vor, wenn die Einflussnahme des Ersterwerbers auf die Weiterveräußerung Ausfluss der ihm verbliebenen Rechtsposition ist. Übt der Ersterwerber bei der erneuten Veräußerung eine ihm aus dem Erwerbsvorgang verbliebene Rechtsposition tatsächlich nicht aus (so bei der Benennung eines Ersatzkäufers allein aufgrund des Verlangens des Verkäufers, vgl. BFH-Urteil vom 4. Dezember 1985 II R 171/84, BFHE 145, 448, BStBl II 1986, 271) oder handelt der Ersterwerber insoweit im ausschließlichen Interesse eines Dritten, steht dies einer Rückgängigmachung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nicht entgegen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 202, 383, BStBl II 2003, 770). Handelt der Ersterwerber dagegen bei der Verwertung seiner Rechtsposition auch im eigenen Interesse, also nicht ausschließlich im Interesse eines anderen, sind die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nicht erfüllt. In diesem Fall sind die Interessen Dritter an der Weiterveräußerung unbeachtlich.
- 24** b) Ist Ersterwerber eine Kapitalgesellschaft, so muss sich diese für die Beurteilung der Frage, ob eine ausschließliche Verfolgung der Interessen Dritter vorliegt, die einer Rückgängigmachung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nicht entgegensteht, die Interessen derjenigen Person zurechnen lassen, die bei der Ausübung der Rechtsposition der Kapitalgesellschaft aus dem ursprünglichen Kaufvertrag gehandelt hat (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1700). Der Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind auch die (wirtschaftlichen) Interessen des Alleingeschafters, und zwar unabhängig davon, ob es sich hierbei um eine natürliche oder um eine juristische Person handelt. Denn der Alleingeschafter kann maßgeblich Einfluss auf die Angelegenheiten der Kapitalgesellschaft nehmen.
- 25** c) Die Klägerin hat ihre aus dem ursprünglichen Kaufvertrag entstandene Rechtsposition bei der Weiterveräußerung im Interesse ihrer alleinigen Anteilseignerin, der C-GmbH, und damit nicht ausschließlich im fremden Interesse verwertet.

- 26** aa) Da die C-GmbH nicht nur zu 100 % an der Klägerin (Ersterwerber), sondern daneben auch zu 100 % an der F-GmbH (Zweiterwerber) und zu 40 % an der K-GmbH (Veräußerer) beteiligt war, spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die Weiterveräußerung im wirtschaftlichen Interesse der C-GmbH erfolgt ist.
- 27** bb) Darüber hinaus hat das FG i.S. von § 118 Abs. 2 FGO festgestellt, dass die Eigentumswohnungen und Stellplätze auch im Interesse der C-GmbH an die F-GmbH veräußert wurden. Es hat den Sachverhalt sowie den Vortrag der Beteiligten gewürdigt und daraus die tatsächliche Schlussfolgerung gezogen, die C-GmbH habe offensichtlich das Projekt auf dem Grundstück E im Rahmen des Konzerns weiter durchführen wollen, um die getätigten Investitionen nicht verfallen zu lassen, und deshalb die F-GmbH als Zweiterwerber präsentiert. Für ein der Klägerin zuzurechnendes Interesse der C-GmbH spreche, dass die Klägerin zu Zugeständnissen bereit gewesen sei und letztendlich sogar die Kosten des Aufhebungsvertrags übernommen habe. Diese Schlussfolgerung ist möglich. Der für die K-GmbH handelnde Insolvenzverwalter hat im Schreiben vom 17. August 2001 eingestanden, dass mit dem Kaufpreis, der im Kaufvertrag mit der Klägerin vereinbart worden sei, die (vom Veräußerer zu erbringende) Lastenfreistellung nicht gewährleistet werden könne. Damit war die Durchführung des Kaufvertrags gefährdet, und zwar aus einem Grund, der nicht im Verantwortungsbereich der Klägerin lag. Dennoch hat sich die Klägerin im Aufhebungsvertrag bereit erklärt, die Kosten der Aufhebungsvereinbarung und deren Abwicklung zu übernehmen. Mit der Aufhebung des Vertrags am 20. Dezember 2001 sollten zudem sämtliche Ansprüche zwischen den Vertragsparteien ausgeglichen sein, obwohl die Klägerin nach dem ursprünglichen Kaufvertrag Lasten, Steuern und Abgaben bereits mit Wirkung ab 19. Dezember 2000 zu tragen hatte. Selbst unter Berücksichtigung der Tatsache, dass über das Vermögen der K-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und damit eine Realisierung von möglichen Ansprüchen unsicher war, kann aus dem Verhalten der Klägerin geschlossen werden, dass sie dazu beitragen wollte, die weitere Durchführung des Projekts im Interesse der C-GmbH, ihrer Muttergesellschaft, sicherzustellen. Insoweit ist unerheblich, dass auch der Insolvenzverwalter zur Vermeidung einer Insolvenzanfechtung an der Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrags und der Weiterveräußerung an die F-GmbH interessiert war.
- 28** Die Klägerin hat in Bezug auf die Feststellungen des FG keine zulässigen und begründeten Revisionsgründe vorgebracht. Die von ihr erhobene Rüge, das FG habe den Sachverhalt entgegen § 76 Abs. 1 FGO unzureichend aufgeklärt, ist unzulässig. Denn die Klägerin hat keine konkreten Tatsachen genannt, die entscheidungserheblich und noch aufklärungsbedürftig sind. Insoweit reicht es nicht aus, die Rechtsausführungen des FG anzugreifen und eine eigene Würdigung der Tatsachen vorzunehmen.
- 29** Der BFH kann die Tatsachenwürdigung des FG nur daraufhin überprüfen, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist und mit den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen im Einklang steht. Ist das --wie im Streitfall-- zu bejahen, so ist die Tatsachenwürdigung selbst dann für den BFH bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 4. September 2003 V R 9, 10/02, BFHE 203, 389, BStBl II 2004, 627, m.w.N.).
- 30** 3. Die Sache ist spruchreif. Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)