

letzte Aktualisierung: 8.4.2021

FG Hamburg, Urt. v. 7.8.2020 – 3 K 171/19

GrEStG § 16 Abs. 1 Nr. 1

Keine Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG bei Vertragsänderung und -übernahme

Die Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs i. S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG setzt die zivilrechtliche Aufhebung des ursprünglichen Vertrages voraus. Hieran fehlt es, wenn ein Vertrag über insgesamt sechs Grundstücke formal aufgehoben und im unmittelbaren Anschluss ein neuer Kaufvertrag mit der bisherigen Erwerberin, einer GmbH, über vier Grundstücke und ein weiterer Kaufvertrag mit einer z. T. gesellschafteridentischen GbR über zwei Grundstücke geschlossen wird, wobei ohne weitere inhaltliche Änderungen der ursprüngliche Kaufpreis anteilig aufgeteilt wird und alle Verträge identische aufschiebende Bedingungen enthalten. Dies ist vielmehr als eine Vertragsänderung in Bezug auf die GmbH und eine Vertragsübernahme in Bezug auf die GbR auszulegen.

**Grunderwerbsteuer: Keine Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs bei Vertragsänderung und
-übernahme - Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides nach dem Grundsatz von Treu und Glauben**

Die Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG setzt die zivilrechtliche Aufhebung des ursprünglichen Vertrages voraus. Hieran fehlt es, wenn ein Vertrag über insgesamt sechs Grundstücke formal aufgehoben und im unmittelbaren Anschluss ein neuer Kaufvertrag mit der bisherigen Erwerberin, einer GmbH, über vier Grundstücke und ein weiterer Kaufvertrag mit einer z.T. gesellschaftsidentischen GbR über zwei Grundstücke geschlossen wird, wobei ohne weitere inhaltliche Änderungen der ursprüngliche Kaufpreis anteilig aufgeteilt wird und alle Verträge identische aufschiebende Bedingungen enthalten. Dies ist vielmehr als eine Vertragsänderung in Bezug auf die GmbH und eine Vertragsübernahme in Bezug auf die GbR auszulegen.

FG Hamburg 3. Senat, Urteil vom 07.08.2020, 3 K 171/19

§ 16 Abs 1 Nr 1 GrEStG 1997

Tatbestand

- 1 Streitig ist, ob ein Grundstückskaufvertrag rückgängig gemacht wurde und die Grunderwerbsteuerfestsetzung deshalb aufzuheben ist.
- 2 Die Klägerin wurde durch Gesellschaftsvertrag vom ... 2012 mit einem Stammkapital von ... € gegründet. Gesellschafter sind die Brüder A, B, C und D sowie ihre Cousins E, F, G und H mit je einem Geschäftsanteil. Zwei Geschäftsanteile hält die Klägerin seit 2017 selbst. Sämtliche Geschäftsanteile belaufen sich auf ... €, lediglich der Anteil des Herrn A (im Folgenden: A) beträgt ... €. A ist einzelvertretungsberechtigter und von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) befreiter Geschäftsführer der Klägerin. Geschäftsgegenstand der Klägerin ist die Grundstücksentwicklung und die Errichtung von Hochbauten sowie der Erwerb und die Veräußerung von bebauten und unbebauten Grundstücken und von Wohnungseigentum.
- 3 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30. März 2016 erwarb die Klägerin von der ... J GmbH (im Folgenden: J-GmbH) drei noch zu vermessende und unbebaute Teilflächen aus den Flurstücken F-1, F-2 und F-3 der Gemarkung K (in dem dem Vertrag beigelegten Lageplan mit B06, B07, B10, B11, B01 und B02 bezeichnet, Grunderwerbsteuerakten -GrEStA- Bl. 30) mit einer Größe von ca. ... qm zum Preis von ... €. Ein Teilbetrag von ... € war binnen vier Wochen zur Zahlung fällig. Die Klägerin übernahm die Verpflichtungen bzgl. der Bebauung, die die J-GmbH gegenüber der ... in einem städtebaulichen Vertrag vom ... eingegangen war.
- 4 Die im Lageplan mit B08 und B09 bezeichneten Teilflächen verkaufte die J-GmbH an die A GbR (im Folgenden: A-GbR), bestehend aus den Gesellschaftern B, C und D und A.
- 5 Der Beklagte setzte gegenüber der Klägerin mit Bescheid vom 20. Juni 2016 Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € fest.
- 6 Am 26. März 2018 hoben die Klägerin und die J-GmbH den Vertrag vom 30. März 2016 mit notarieller Vereinbarung (UR-Nr. xx-1/18 des beurkundenden Notars N) wieder auf. Die Aufhebungsvereinbarung enthielt die aufschiebende Bedingung, dass zwei neue Kaufverträge über den Vertragsgegenstand geschlossen werden und dass die die J-GmbH und die Klägerin finanzierenden Banken der Aufhebung und dem Neuabschluss zustimmen. Die Löschung der zugunsten der Klägerin im Grundbuch eingetragenen Auflassungsvormerkung wurde bewilligt und beantragt. Ebenfalls beantragt wurde die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG).
- 7 Im unmittelbaren Anschluss schlossen die J-GmbH und die Klägerin erneut einen

Kaufvertrag (UR-Nr. xx-2/18) über die im Lageplan mit B01, B02, B06 und B07 bezeichneten Grundstücke zum Zweck der Bebauung zum Preis von ... €.

- 8 Mit dem daran unmittelbar anschließenden Vertrag (UR-Nr. xx-3/18) erwarb die A-GbR, vertreten durch A, von der J-GmbH die Grundstücke B10 und B11 zum Preis von ... €.
- 9 Die Verpflichtungen aus dem städtebaulichen Vertrag wurden in beiden Kaufverträgen wiederum übernommen und die Verträge enthielten ebenfalls die aufschiebende Bedingung bzgl. der Zustimmung der finanzierenden Banken.
- 10 Diese Zustimmungen wurden am 28. März 2018 erteilt.
- 11 Auf die Anfrage des Beklagten vom 11. April 2018, auf welches Konto das Grunderwerbsteuerguthaben überwiesen werden sollte, teilte die Klägerin mit Schreiben vom 16. April 2018 ein entsprechendes Bankkonto mit.
- 12 Mit Bescheid vom 23. Mai 2018 lehnte der Beklagte den Antrag der Klägerin auf Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung mit der Begründung ab, dass der ursprüngliche Erwerbsvorgang nicht vollständig rückgängig gemacht worden sei.
- 13 Für den Erwerb der Klägerin vom 26. März 2018 setzte der Beklagte mit Bescheid vom 11. Juni 2018 Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € fest. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob dieser Bescheid bestandskräftig geworden ist.
- 14 Gegen die Ablehnung vom 23. Mai 2018 legte die Klägerin am 18. Juni 2018 Einspruch ein. Durch die Benennung eines Ersatzkäufers habe sie ihre Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag nicht im eigenen wirtschaftlichen Interesse verwertet. Ziel sei es gewesen, den Kaufvertrag teilweise nicht erfüllen zu müssen, um die ansonsten entstehenden Folgen für ihr Unternehmen zu vermeiden. Während sie, die Klägerin, ... Eigentumswohnungen in ... Gebäuden für den Weiterverkauf habe projektieren wollen, hätten die Wohnungen der A-GbR lediglich vermietet werden sollen. Da eine bauliche Trennung der jeweiligen Gemeinschaftsflächen zwischen den Baukörpern, insbesondere wegen der darunter liegenden Tiefgarage, nicht möglich gewesen wäre, wäre eine Wohnungseigentümergeinschaft aus den ... Eigentümern der von ihr, der Klägerin, hergestellten Wohnungen und den Gesellschaftern der A-GbR unausweichlich gewesen, was einen erheblichen Verwaltungsmehraufwand und eine schlechtere Veräußerbarkeit der Wohnungen zur Folge gehabt hätte.
- 15 Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 2019 als unbegründet zurück. Werde im Zusammenhang mit der Aufhebung eines Kaufvertrags über ein Grundstück dieses weiterveräußert und würden die Verträge unmittelbar nacheinander beurkundet, verbleibe dem Ersterwerber die Möglichkeit der Verwertung einer Rechtsposition aus dem ursprünglichen Vertrag. So verhalte es sich im Streitfall. Die Klägerin habe die ihr verbliebene Rechtsposition auch im eigenen wirtschaftlichen Interesse ausgeübt. Zwar sei A nicht ihr Alleingesellschafter, doch habe er auf Seiten der Klägerin als einzelvertretungsberechtigter und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiter Geschäftsführer und auf Seiten der A-GbR als Gesellschafter und Generalbevollmächtigter der übrigen Gesellschafter gehandelt. Ferner seien die Aufhebungsverträge vom 26. März 2018 unter aufschiebenden Bedingungen und die Weiterveräußerungsverträge im unmittelbaren Anschluss geschlossen worden und die aufschiebenden Bedingungen erst danach eingetreten. Letztlich sei von Anfang an eine gemeinsame Bebauung geplant und dieses Ziel mit den Vertragsgestaltungen erreicht worden.
- 16 Die Klägerin hat am 27. Juni 2019 Klage erhoben. Sie trägt vor, dass ihr aufgrund der Rückabwicklung des Vertrages vom 30. März 2016 ein Anspruch auf Aufhebung der

Steuerfestsetzung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG zustehe. Die Anwendung dieser Vorschrift wäre nur ausgeschlossen, wenn sie, die Klägerin, die ihr verbliebene Rechtsposition auch ausgeübt hätte, und zwar im eigenen wirtschaftlichen Interesse. Dies sei vorliegend nicht der Fall, denn sie habe allein aufgrund des Verlangens der Verkäuferin nach Stellung eines Ersatzkäufers gehandelt. Das weitere Schicksal der Grundstücke sei ihr gleichgültig gewesen.

- 17 Die A-GbR habe von vornherein die für die Häuser Nr. xx-4, xx-5, xx-6, und xx-7 vorgesehenen Grundstücke B08 und B09 erworben und vorgehabt, diese dauerhaft in ihrem Bestand zu halten und zu vermieten. Sie, die Klägerin, habe die auf den von ihr erworbenen Grundstücken geplanten Eigentumswohnungen hingegen veräußern wollen. Es habe sich aber herausgestellt, dass eine separate Tiefgarage für die von ihr erworbene Teilfläche mit drei geplanten Gebäuden baurechtlich nicht zulässig gewesen wäre, sondern dass nur eine gemeinsame Tiefgarage für die Grundstücke B08, B09, B10 und B11 habe errichtet werden dürfen. Aus diesem Grunde habe eine einheitliche Wohnungseigentümergeinschaft für das gesamte Gebiet gebildet werden müssen. Da die A-GbR Eigentümerin von vier Gebäuden geworden wäre, hätte sie in dieser Wohnungseigentümergeinschaft immer die Mehrheit gehabt, was potentielle Käufer ihrer, der Klägerin, Wohnungen abgeschreckt hätte.
- 18 Daher habe man entschieden, dass die A-GbR auch den Grundstücksteil habe erhalten sollen, den sie, die Klägerin, erworben habe, mit den darauf geplanten drei Häusern. Von einer unmittelbaren Weiterveräußerung des Grundstücks an die A-GbR habe der Steuerberater abgeraten, weil dies möglicherweise zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) hätte führen können vor dem Hintergrund, dass die A-GbR das Grundstück zum Einkaufspreis habe übernehmen sollen. Der Steuerberater habe empfohlen, den Kaufvertrag rückabzuwickeln und die Grundstücke stattdessen an die A-GbR zu verkaufen. Der J-GmbH sei daran gelegen gewesen, dass sämtliche Verpflichtungen aus dem städtebaulichen Vertrag weiterhin erfüllt würden und sie nicht schlechter gestellt würde. Auf Anraten des beurkundenden Notars sei der ursprüngliche Vertrag insgesamt aufgehoben worden, auch bzgl. der nicht betroffenen Flächen, und sie, die Klägerin, habe nur zwei Teilflächen erneut erworben, während die übrige Teilfläche an die A-GbR verkauft worden sei.
- 19 Da für jeden potentiellen anderen Erwerber auch das Problem mit der Minderheit in der Wohnungseigentümergeinschaft bestanden hätte, habe man mit Dritten nicht verhandelt. Die von ihr, der Klägerin, gezahlte Kaufpreisrate sei zwischen ihr und der A-GbR bei Abschluss des neuen Kaufvertrags verrechnet worden.
- 20 Sie, die Klägerin, habe den Kaufvertrag über die Grundstücke rückabwickeln wollen, da sie erkannt habe, dass aus bau- und zivilrechtlichen Gründen wirtschaftlich und finanziell unüberwindbare Schwierigkeiten entstanden seien und das geplante Bauvorhaben nicht habe verwirklicht werden können. In Absprache mit der Verkäuferin sei daher beschlossen worden, den Kaufvertrag rückgängig zu machen. Die J-GmbH habe jedoch durch die Rückabwicklung nicht schlechter stehen wollen und außerdem eine Teilabwicklung abgelehnt, da sie die Vorgaben aus dem städtebaulichen Vertrag nicht habe verletzen wollen. Um eine Schlechterstellung der J-GmbH zu vermeiden, habe ein Ersatzkäufer gestellt werden müssen. Ihr, der Klägerin, Interesse sei allein darauf gerichtet gewesen, die erworbenen Grundstücke nicht unwirtschaftlich verwerten zu müssen und sich aus der Verpflichtung zu befreien.
- 21 Sie habe auch nicht aus eigenem wirtschaftlichen Interesse gehandelt. Nach § 6 Abs. 5 Buchst. a ihres Gesellschaftsvertrages bedürfe es bei dem An- und Verkauf von Grundstücken eines Gesellschafterbeschlusses. Bei diesem hätten die Gesellschafter der A-GbR bei der Entscheidung, das Grundstück an die A-GbR zu veräußern, kein

Stimmrecht. Sie seien daher nicht in der Lage gewesen, eine Rechtsposition im eigenen Interesse auszunutzen. Der Umstand, dass A bei ihr, der Klägerin, einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer sei, sei irrelevant, da er nicht Alleingesellschafter sei.

- 22 Durch die aufschiebenden Bedingungen sei die Rückabwicklung abgesichert worden. Sie hätten lediglich sichergestellt, dass das Grundstück an den Zweiterwerber habe veräußert und damit die Bedingung der J-GmbH für die Rückabwicklung habe eintreten können.
- 23 Schließlich habe der Beklagte durch das Schreiben vom 11. April 2018 den Rechtsschein gesetzt, die Grunderwerbsteuer zu erstatten. Daraufhin habe sie, die Klägerin, Dispositionen getroffen, die nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten. Bei Ausbleiben der Erstattung entstände ihr ein Schaden.
- 24 Die Klägerin beantragt, den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 23. Mai 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 2019 zu verpflichten, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 20. Juni 2016 aufzuheben.
- 25 Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.
- 26 Der Beklagte trägt vor, dass der Klägerin aus dem "rückgängig gemachten" Erwerbsvorgang eine Rechtsposition verblieben sei, weil der Aufhebungs- und der Weiterveräußerungsvertrag in aufeinanderfolgenden Urkunden geschlossen worden seien. In diesem Umstand liege zudem ein Anscheinsbeweis dafür, dass die Klägerin die Rechtsposition im eigenen wirtschaftlichen Interesse verwertet habe.
- 27 Diesen Anscheinsbeweis habe die Klägerin nicht entkräftet. Die Argumentation mit gesellschaftsrechtlichen Vorgaben führe nicht weiter, da es um ein wirtschaftliches Interesse gehe und nicht um die Einhaltung von Formalien. Wegen der Rückabwicklung und Wiederveräußerung in Verträgen mit aufeinanderfolgenden Urkundenrollennummern, der Unterzeichnung der Verträge durch dieselbe Person, der Verknüpfung der Verträge durch eine Bedingung, der anschließenden Bebauung entsprechend der ursprünglichen Planung und der fehlenden Regelungen über die bereits gezahlte erste Kaufpreisrate sei von einem eigenen wirtschaftlichen Interesse der Klägerin an der zweiten Veräußerung auszugehen.
- 28 Der Senat hat den Rechtsstreit mit Beschluss vom 27. April 2020 der Einzelrichterin übertragen.
- 29 Das Gericht hat Beweis erhoben durch Vernehmung des Zeugen O, des Geschäftsführers der J-GmbH. Auf die Sitzungsniederschriften des Erörterungstermins vom 19. Dezember 2019 (...) und der mündlichen Verhandlung vom 7. August 2020 (...) wird Bezug genommen.

...

Entscheidungsgründe

- 30 Die Entscheidung ergeht gemäß § 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch die Einzelrichterin.
- 31 Die zulässige Klage ist unbegründet.

I.

- 32 Der Ablehnungsbescheid vom 23. Mai 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 2019 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Der Beklagte ist nicht verpflichtet, die Grunderwerbsteuerfestsetzung vom 20. Juni 2016 aufzuheben, weil die Voraussetzungen für eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nicht vorliegen (1. und 2.). Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben ist der Beklagte hierzu ebenso wenig verpflichtet (3.).
- 33 Nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG wird die Steuerfestsetzung auf Antrag u.a. dann 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. "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 (BFH, Urteile vom 15. Januar 2019, VII R 23/17, BStBl II 2019, 329; vom 5. September 2013, II R 16/12, BStBl II 2014).
- 34 1. Im Streitfall fehlt es bereits an einer zivilrechtlichen Aufhebung des Kaufvertrages vom 30. März 2016.
- 35 a) aa) Die Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs erfordert zunächst, dass sämtliche Wirkungen aus dem Erwerbsvorgang zivilrechtlich aufgehoben und die Vertragsparteien so gestellt werden, als wäre dieser nicht zustande gekommen (Loose in Boruttau, GrEStG, 19. Aufl., § 16 Rn. 33).
- 36 bb) Ein schwebend unwirksamer Aufhebungsvertrag berührt die Rechtsstellung des Veräußerers aus dem ursprünglichen Kaufvertrag noch nicht (BFH, Urteil vom 21. Februar 2006, II R 60/04, BFH/NV 2006, 1700).
- 37 cc) Im Falle einer Vertragsübernahme, bei der ein Dritter in die vertragliche Rechtsstellung des bisherigen Grundstückserwerbers eintritt, wird der Veräußerer trotz seiner Mitwirkung an der Umschaffung des Vertragsverhältnisses aus seiner ursprünglichen Verpflichtung bereits rechtlich nicht entlassen und § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist nicht erfüllt (Loose in Boruttau, GrEStG, 19. Aufl., § 16 Rn. 35). Ob eine Vertragsübernahme vorliegt oder aber eine Aufhebung des ursprünglichen Erwerbsvorgangs verbunden mit einem Neuabschluss, ist im Einzelfall durch Vertragsauslegung zu ermitteln, die nicht notwendigerweise an den Wortlaut der Vereinbarung gebunden ist. Zu berücksichtigen sind die Entstehungsgeschichte der geschlossenen Verträge, der mit ihnen verfolgte Zweck und die Interessenlage der Parteien (FG Bremen, Urteil vom 5. Februar 2003, 2 K 224/01, EFG 2003, 1403). So kann, auch wenn der ursprüngliche Vertrag formal aufgehoben und das Grundstück in derselben Urkunde zu denselben Bedingungen an einen anderen Erwerber veräußert wird, eine Vertragsübernahme anzunehmen sein (vgl. BFH, Urteil vom 6. Oktober 1976, II R 131/74, BStBl II 1977, 253; FG Bremen, Urteil vom 5. Februar 2003, 2 K 224/01, EFG 2003, 1403) mit der Folge, dass es zu einem Rechtsträgerwechsel gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 bzw. Nr. 7 GrEStG zwischen dem ursprünglichen Käufer und dem Dritten kommt (BFH, Urteil vom 22. September 2010, II R 36/09, BFH/NV 2011, 304; Pahlke, GrEStG, 6. Aufl., § 1 Rn. 99). Eine Vertragsübernahme liegt vor, wenn sich die Beteiligten im Wesentlichen auf einen Austausch der Käuferseite beschränken (Loose in Boruttau, GrEStG, 19. Aufl., § 16 Rn. 35; FG Hamburg, Beschluss vom 31. Januar 1996, II 4/95, EFG 1996, 389; FG Bremen, Urteil vom 5. Februar 2003, 2 K 224/01, EFG 2003, 1403). Wird ein Kaufvertrag dagegen über diesen Austausch hinaus in weiteren Punkten - etwa bzgl. Kaufgegenstand oder Kaufpreis - geändert, kann dies dem Neuabschluss eines Grundstückskaufvertrages zwischen dem ursprünglichen Veräußerer und dem Dritten gleichkommen (BFH, Urteil vom 22. Januar 2003, II R 32/01, BStBl II 2003, 526; FG

Hamburg, Urteil vom 18. Mai 2010, 3 K 24/10, juris).

- 38 dd) Heben die Partner eines Grundstückskaufvertrags diesen zwar auf, schließen jedoch dieselben Personen im unmittelbaren Anschluss an die Aufhebung einen neuen Vertrag über dasselbe Grundstück - wenn auch ggf. mit modifizierten Bedingungen (z.B. bezüglich der Höhe des Kaufpreises) -, so ist damit der ursprüngliche Vertrag in der Regel nicht "rückgängig gemacht". Zumindest grunderwerbsteuerrechtlich ist dies unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung vielmehr regelmäßig als Vertragsänderung zu werten. Aus einem solchen Geschehensablauf wird jedenfalls die Absicht der Beteiligten deutlich, sich nicht tatsächlich aus ihren bestehenden vertraglichen Bindungen zu entlassen, sondern diese nur modifizieren zu wollen (BFH, Beschluss vom 17. Februar 1993, II B 142/92, BFH/NV 1994, 56; Urteil vom 17. Oktober 1990, II R 148/87, BFH/NV 1991, 413; Loose in Boruttau, GrEStG, 19. Aufl., § 16 Rn. 71).
- 39 b) aa) Danach liegt in Bezug auf die Grundstücke, die die Klägerin nach der Vertragsaufhebung vom 26. März 2018 in der darauffolgenden Urkunde vom selben Tag erneut erworben hat, schon keine zivilrechtliche Aufhebung vor. Die Vereinbarungen waren durch identische aufschiebende Bedingungen miteinander verknüpft mit der Folge, dass die "Vertragsaufhebung" in derselben logischen Sekunde wirksam wurde wie die erneute "Veräußerung", nämlich mit Zugang der Zustimmungserklärungen der finanzierenden Banken am 28. März 2018. Daraus wird deutlich, dass der Wille der Vertragspartner nicht darauf gerichtet war, sich gegenseitig tatsächlich aus den vertraglichen Bindungen zu entlassen. Der eigentliche Wunsch der Klägerin ging dahin, lediglich die Grundstücke B10 und B11 auf die A-GbR zu übertragen. Nach ihrem Vortrag beruhte der Umstand, dass stattdessen der Vertrag vom 30. März 2016 insgesamt aufgehoben wurde und zwei neue Verträge geschlossen wurden, auf der Empfehlung des beurkundenden Notars. Der Vertragsinhalt wurde lediglich dahingehend geändert, dass der Kaufgegenstand um zwei Grundstücke reduziert und der Kaufpreis angepasst wurde, indem der im Vertrag vom 30. März 2016 vereinbarte Gesamtkaufpreis anteilig auf die neuen Verträge mit der Klägerin und der A-GbR aufgeteilt wurde. Aus Sicht der Vertragsparteien, die in Bezug auf die Grundstücke B01, B02, B06 und B07 keinerlei erkennbares Interesse an einer Aufhebung des Vertrages und an einem Neuabschluss zu identischen Bedingungen haben konnten, kann es sich hierbei nur um eine Formalie ohne rechtlichen oder wirtschaftlichen Gehalt gehandelt haben.
- 40 bb) Hinsichtlich der von der A-GbR erworbenen Grundstücke B10 und B11 liegt ebenso wenig eine zivilrechtliche Vertragsaufhebung vor. Die Aufhebung des Vertrages vom 30. März 2016 und der unmittelbar anschließende Abschluss des Kaufvertrages zwischen der J-GmbH und der A-GbR ist nicht als Vertragsaufhebung verbunden mit einem Neuabschluss, sondern als Vertragsübernahme durch die A-GbR auszulegen. Auch insoweit wurde die J-GmbH aufgrund der Verbindung der Verträge durch die aufschiebenden Bedingungen zu keinem Zeitpunkt aus ihrer Übereignungspflicht entlassen und erlangte die Verfügungsmöglichkeit über die Grundstücke nicht zurück. Der Vertragsinhalt wurde ebenfalls nur in der Weise angepasst, dass der im Vertrag vom 30. März 2016 vereinbarte Gesamtkaufpreis anteilig auf die neuen Verträge mit der Klägerin und der A-GbR aufgeteilt wurde. Dass die Vertragspartner formal eine Vertragsaufhebung und einen Neuabschluss vereinbart haben statt der wirtschaftlich gewollten Weiterveräußerung der Grundstücke durch die Klägerin an die A-GbR, beruhte nach dem Vortrag der Klägerin auf der Empfehlung des Steuerberaters, der die Annahme einer vGA vermeiden wollte. Daraus folgt nicht, dass auch der Wille der Vertragsparteien auf eine entsprechende zivilrechtliche Gestaltung gerichtet gewesen wäre. Dem Interesse der Klägerin wurde vielmehr dadurch Rechnung getragen, dass sie und die A-GbR formal keine Vertragspartner wurden.
- 41 2. Unabhängig davon lägen aber, auch wenn man von einer zivilrechtlichen Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages ausginge, die Voraussetzungen für eine tatsächliche

Rückgängigmachung des Vertrages nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG im Streitfall nicht vor, weil der Klägerin aus dem ursprünglichen Erwerbsvorgang eine Rechtsposition verblieben war (a.), die sie bei der "Weiterveräußerung" an sich selbst und die A-GbR im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat (b.).

- 42 a) aa) (1) 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 (BFH, Urteile vom 19. September 2018, II R 10/16, BStBl II 2019, 176; vom 5. September 2013, II R 16/12, BStBl II 2014, 42).
- 43 (2) Dem früheren Erwerber verbleibt die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem "rückgängig gemachten" Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition jedenfalls dann, wenn der Aufhebungs- und der Weiterveräußerungsvertrag in einer einzigen Urkunde zusammengefasst sind. Denn 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. 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 19. September 2018, II R 10/16, BStBl II 2019, 176). Zur Vermeidung von Umgehungen kann für den Abschluss der Verträge in aufeinanderfolgenden Urkunden nichts Anderes gelten (BFH, Urteile vom 28. März 2012, II R 42/11, BFH/NV 2012, 1486; vom 6. Oktober 2010, II R 31/09, BFH/NV 2011, 306).
- 44 (3) Des Weiteren verbleibt dem Ersterwerber eine Rechtsposition, wenn der Aufhebungsvertrag aufschiebend bedingt geschlossen wird und die Bedingung erst nach Abschluss des neuen Kaufvertrages eintritt, so dass der ursprüngliche Kaufvertrag zu diesem Zeitpunkt noch wirksam und der Ersterwerber noch Inhaber sämtlicher Rechte hieraus ist. Ein schwebend unwirksamer Aufhebungsvertrag berührt die Rechtsstellung des Ersterwerbers aus dem ursprünglichen Kaufvertrag nicht (BFH, Urteil vom 21. Februar 2006, II R 60/04, BFH/NV 2006, 1700; FG Hamburg, Urteil vom 18. Mai 2010, 3 K 24/10, juris).
- 45 (4) Schließlich ist für eine Rückgängigmachung ein bereits empfangener Kaufpreis vollständig zurück zu gewähren (BFH, Beschluss vom 10. Juli 1996, II B 139/95, BFH/NV 1997, 61).
- 46 bb) Der Klägerin verblieb bereits deshalb eine Rechtsposition aus dem ersten Kaufvertrag vom 30. März 2016, weil dessen Aufhebung und die neuen Kaufverträge in unmittelbar aufeinanderfolgenden Urkunden vereinbart wurden. Darüber hinaus wurden die Aufhebung und die Neuabschlüsse in derselben logischen Sekunde wirksam, nämlich im Zeitpunkt des Eintritts der aufschiebenden Bedingungen. Schließlich hat die J-GmbH die bereits gezahlte Kaufpreisrate in Höhe von ... € nicht an die Klägerin zurückgezahlt; sie wurde nach dem Vortrag der Klägerin vielmehr mit der Kaufpreisschuld verrechnet.
- 47 b) Die Klägerin hat die ihr aus dem ursprünglichen Vertrag verbliebenen Rechtspositionen im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet.
- 48 aa) (1) Die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist, auch wenn dem Ersterwerber aus dem ursprünglichen Vertrag eine Rechtsposition verbleibt, nur dann ausgeschlossen, wenn der er diese Rechtsposition auch in seinem eigenen (wirtschaftlichen) Interesse verwertet hat. Eine Verwertung in diesem Sinne liegt vor, wenn die Einflussnahme des Ersterwerbers auf die Weiterveräußerung Ausfluss der ihm verbliebenen Rechtsposition ist (BFH, Urteil

vom 19. September 2018, II R 10/16, BStBl II 2019, 176).

- 49 (2) Handelt der Erwerber bei der Weiterveräußerung im ausschließlichen Interesse eines Dritten oder übt er dabei seine ihm aus dem Erwerbsvorgang verbliebene Rechtsposition tatsächlich nicht aus, etwa weil der Eigentümer des Grundstücks dieses auf jeden Fall verkaufen will und daher von dem Käufer die Benennung eines Ersatzkäufers verlangt (BFH, Urteil vom 6. Oktober 2010, II R 31/09, BFH/NV 2011, 306), handelt er nicht im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse. Ob die Benennung des Ersatzkäufers auf Verlangen des Verkäufers oder im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse des Ersterwerbers erfolgt ist, ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen festzustellen. Der Steuerschuldner trägt die Feststellungslast (objektive Beweislast) dafür, dass die tatsächlichen Voraussetzungen der von ihm begehrten Nichtfestsetzung der Steuer oder Aufhebung der Steuerfestsetzung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllt sind (BFH, Urteil vom 5. September 2013, II R 16/12, BFHE 242, 181, BStBl II 2014, 42).
- 50 (3) Ist Ersterwerber eine Kapitalgesellschaft, so muss sie sich in diesem Zusammenhang die Interessen derjenigen Person zurechnen lassen, die bei der Ausübung der Rechtsposition der Kapitalgesellschaft aus dem ursprünglichen Kaufvertrag gehandelt hat (BFH, Urteil vom 25. August 2010, II R 35/08, BFH/NV 2010, 2301). Eine Verwertung in eigenen wirtschaftlichen Interesse kann daher anzunehmen sein, wenn Ersterwerber und Zweiterwerber Kapitalgesellschaften sind und beide bei der Aufhebung und dem Neuabschluss durch denselben Geschäftsführer vertreten werden (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16. Juni 2016, 12 K 4041/12, juris). Ferner ist eine Verwertung im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse anzunehmen, wenn der ursprüngliche Erwerber das Grundstück einem ihm genehmen anderen Käufer, z.B. einer durch Gesellschafter und Geschäftsführer verbundenen anderen Gesellschaft oder einer nahestehenden Person, zukommen lassen will (BFH, Urteil vom 21. Februar 2006, II R 60/04, BFH/NV 2006, 1700; Loose in Boruttau, GrEStG, 19. Aufl., § 16 Rn. 68; FG Hamburg, Urteil vom 18. Mai 2010, 3 K 24/10, juris).
- 51 (4) Im Rahmen der für die Beurteilung erforderlichen Gesamtwürdigung aller Tatsachen ist zu berücksichtigen, welche Beziehungen zwischen Erst- und Zweiterwerber bestehen, ob Gesellschaften durch denselben Bevollmächtigten vertreten wurden, ob eine Anzahlung geleistet und nicht zurückerstattet wurde, ob die ursprünglich bestehende Verwendungsabsicht bzgl. des Grundstücks letztlich verwirklicht wird, ob der Ersterwerber zunächst ernsthaft mit dem Wunsch nach einer Vertragsaufhebung ohne Stellung eines Ersatzkäufers an den Veräußerer herangetreten ist und erst auf Verlangen des Veräußerers einen Ersatzkäufer gesucht oder ob er von sich aus den Zweiterwerber als Ersatzkäufer angeboten hat und ob der Aufhebungsvertrag und der Weiterveräußerungsvertrag auf Betreiben des Ersterwerbers oder des Verkäufers in einer Urkunde zusammengefasst wurden (vgl. hierzu BFH, Urteil vom 5. September 2013, II R 16/12, BStBl II 2014, 42).
- 52 bb) Die Klägerin handelte bei der Verwertung der ihr verbliebenen Rechtspositionen durch Abschluss der neuen Kaufverträge im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse.
- 53 (1) Hinsichtlich des erneut mit der Klägerin abgeschlossenen Kaufvertrags ergibt sich dies aus der Identität der Käuferin. Das eigene (wirtschaftliche) Interesse kann auch darin bestehen, den eigenen Grundstückserwerb sicherzustellen (vgl. BFH, Urteil vom 28. März 2012, II R 42/11, BFH/NV 2012, 1486). Dass und warum sie sich von dem ursprünglichen Erwerbsvorgang insgesamt, d.h. auch bzgl. der von ihr erneut erworbenen Grundstücke, hätte lösen wollen, hat die Klägerin nicht nachvollziehbar dargelegt. Es ist davon auszugehen, dass sie ihr Vorhaben, die erneut erworbenen Flächen zu bebauen und die Wohnungen zu veräußern, zu keinem Zeitpunkt aufgegeben hat.
- 54 (2) Ein eigenes (wirtschaftliches) Interesse bei der Ausübung der ihr verbliebenen Rechtsposition ist aber auch in Bezug auf die an die A-GbR veräußerten Grundstücke

anzunehmen. Insoweit fällt ins Gewicht, dass die Klägerin und die A-GbR bei Abschluss der Vereinbarungen durch dieselbe Person, A, vertreten wurden. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass A und seine drei Brüder gemeinsam die Mehrheitsbeteiligung an der Klägerin halten und alleinige Gesellschafter der A-GbR sind, die damit als nahestehende Person zu qualifizieren ist. Über andere Käufer wurde nach dem Vortrag des A im Erörterungstermin und der Zeugenaussage des Geschäftsführers der J-GmbH nicht gesprochen. Auch wenn man mit der Klägerin annimmt, dass es für die Grundstücke B10 und B11 wegen der Mehrheit der A-GbR in der Wohnungseigentümergeinschaft keine Interessenten gegeben hätte, ist nicht zu verkennen, dass die Gesellschafter der Klägerin und der A-GbR ein (wirtschaftliches) Interesse am Erwerb und an der Bebauung des gesamten Areals hatten und ihre Planung durch die gewählte vertragliche Gestaltung im Ergebnis auch umgesetzt haben. Schließlich ist davon auszugehen, dass wenn die Klägerin sich tatsächlich von dem gesamten Vorhaben hätte trennen wollen oder müssen, etwa aus finanziellen Gründen, eine Lösung gefunden worden wäre. Im Ergebnis ist nicht zugunsten der feststellungsbelasteten Klägerin nachgewiesen, dass die Ersatzkäuferin ausschließlich auf Verlangen der J-GmbH gestellt worden wäre.

- 55 3. Die Klägerin kann die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 20. Juni 2016 auch nicht nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verlangen, weil der Beklagte mit Schreiben vom 11. April 2018 nach der Bankverbindung für die Überweisung der Grunderwerbsteuererstattung gefragt hat.
- 56 a) Die Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann nur in besonders gelagerten Fällen in Betracht kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maße schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (BFH, Urteil vom 23. Oktober 2013, X R 33/10, BStBl II 2014, 103). In diesem Zusammenhang verlangt der Grundsatz von Treu und Glauben einen Vertrauenstatbestand, aufgrund dessen der Steuerpflichtige disponiert hat. Der Vertrauenstatbestand besteht in einer bestimmten Position oder einem bestimmten Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten (BFH, Urteile vom 23. August 2017, VI R 70/15, BStBl II 2018, 174; vom 26. April 1995, XI R 81/93, BStBl II 1995, 754).
- 57 b) In der bloßen Frage nach einer Bankverbindung liegt jedoch erkennbar keinerlei rechtlicher Bindungswille. Die Klägerin konnte allein aufgrund dieser Anfrage nicht darauf vertrauen, dass der Beklagte den Fall umfassend geprüft hätte und verbindlich eine Entscheidung zugunsten der Klägerin hätte zusagen wollen. Dass die Klägerin hiervon ausgegangen wäre und wodurch sie aufgrund dieses Vertrauens disponiert hätte, hat sie nicht dargelegt und unter Beweis gestellt.

II.

- 58 1. Dadurch, dass die Entscheidung ergangen ist, obwohl für den Beklagten niemand zur mündlichen Verhandlung erschienen ist, ist der Anspruch des Beklagten auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) nicht verletzt worden. Zum einen ist der Beklagte zur mündlichen Verhandlung am 7. August 2020 mit der am 5. Mai 2020 per Empfangsbekanntnis zugestellten Ladung vom 4. Mai 2020 ordnungsgemäß geladen und in der Ladung darauf hingewiesen worden, dass beim Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann (§ 91 Abs. 2 FGO), und zum anderen hat der Beklagte auf telefonische Nachfrage auf eine Teilnahme an der mündlichen Verhandlung verzichtet.
- 59 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

60 3. Gründe für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.