
Datum: 20.12.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 4 V 2879/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1220.4V2879.13.00

Tenor:

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Beschwerde wird zugelassen.

- Gründe: 1
- I. 2
- Die Antragstellerin ist eine in der Rechtsform einer GmbH geführte 3
Steuerberatungsgesellschaft. Mit Verschmelzungsvertrag vom 11.08.2011 wurde die A B &
Kollegen GmbH Steuerberatungsgesellschaft (AG D, HRB 1) durch Aufnahme mit der C
Steuerberatungsgesellschaft mbH (AG D, HRB 2) verschmolzen. Zeitgleich erfolgte eine
Namensänderung der übernehmenden C in A B & Kollegen GmbH
Steuerberatungsgesellschaft. Da die übertragende Antragstellerin grundbesitzhaltend war
(Grundbesitz in E, F-Straße 3) und ein Rechtsträgerwechsel stattfand, war der Vorgang
gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 Grunderwerbsteuergesetz – GrEStG – zu erfassen. Gemäß § 8 Abs.
2 S. 1 Nr. 2 GrEStG war in diesem Fall als Bemessungsgrundlage der Wert gemäß § 138
Abs. 2 bis 4 Bewertungsgesetz – BewG – anzusetzen.
- Am 26.04.2013 gab die Antragstellerin eine Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts 4
nebst Berechnung des Gebäudewertes gemäß §§ 181 ff. BewG ab. Nach Erörterung der
Sach- und Rechtslage erließ der Antragsgegner den Bescheid vom 28.06.2013 über die
gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 16.11.2011 für
Zwecke der Grunderwerbsteuer, in dem er den Bedarfswert gemäß §§ 138 ff. BewG
ermittelte. Zu Begründung wies der Antragsgegner darauf hin, dass § 8 Abs. 2 GrEStG
hinsichtlich der Bemessungsgrundlage auf § 138 Abs. 1 bis 4 BewG verweise. Es ergab sich

ein Grundbesitzwert von 374.500,00 €. Der Bescheid erging vorläufig gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Abgabenordnung – AO – wegen der Frage, ob die Heranziehung des Grundbesitzwertes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungswidrig ist.

Gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung vom 28.06.2013 legte die Antragstellerin mit Schriftsatz vom 29.07.2013 beim Antragsgegner Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung. Zur Begründung vertrat sie die Auffassung, dass gemäß § 138 Abs. 4 BewG der niedrigere gemeine Wert anzusetzen sei. Dieser könne nach §§ 180 ff. BewG n.F. ermittelt werden. Es ergebe sich danach ein Wert von 339.684,59 €. Wegen der zugrundeliegenden Berechnung wird auf die Steuerakte verwiesen. Darüber hinaus führte die Antragstellerin aus, dass nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 02.03.2011 (II R 23/10, BFHE 232, 358, BStBl II 2011, 932) verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Ansatz des Bedarfswertes im Rahmen der Grunderwerbsteuerlichen Bemessung bestünden. Infolgedessen bestünden auch erhebliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des erlassenen Bescheides. 5

In seinem Schreiben vom 07.08.2013 wies der Antragsgegner die von der Antragstellerin angeführten Einwände zurück. Er führte aus, dass nach § 138 Abs. 4 BewG zwar statt des pauschalierenden Steuerwertes der niedrigere Verkehrswert angesetzt werden könne. Gemeint sei damit allerdings der individuelle Verkehrswert, denn nur er könne die Obergrenze der Besteuerung nach der Bereicherung sein. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH bestehe keine unbeschränkte Möglichkeit in der Auswahl von Bewertungsmethoden. Die §§ 138 ff. BewG ließen nur den nachgewiesenen Verkehrswert als niedrigeren Wert zu. Wenn die Bewertungsmethode zur Ermittlung des Verkehrswertes im Sinne der §§ 179, 182-185 BewG ab dem 01.01.2009 Gültigkeit habe, gelte dies nicht für einen niedrigeren Verkehrswert im Sinne des §§ 138 Abs. 4 BewG. Auch insoweit läge lediglich eine pauschalierende Bewertungsmethode vor, die einen niedrigeren Wert nicht nachweisen könne. Daher eröffne der Gesetzgeber auch bei Anwendung der §§ 180 ff. BewG die Möglichkeit des Ansatzes des niedrigeren gemeinen Werts gemäß § 198 BewG nur bei entsprechendem Nachweis und stelle die Werte somit nicht gleichwertig. Ein niedrigerer Wert sei im Rahmen des § 138 BewG nur durch ein Sachverständigengutachten anhand der individuellen Merkmale des Grundstücks ermittelbar, so dass der Nachweis des niedrigeren Teilwerts gemäß § 138 Abs. 4 nicht erfüllt sein. Das Schreiben endet: „Aus den vorgenannten Gründen vermag ich Ihrem Einspruchs- und Aussetzungsbegehren nicht zu entsprechen... Bitten teilen Sie innerhalb der obigen Frist – 10.9.2013 – mit, ob Sie den Einspruch aufrechterhalten oder ggfs. zurücknehmen.“ Eine Rechtsbehelfsbelehrung ist nicht beigefügt. Mit Schreiben vom 11.9.2013 teilte die Antragstellerin dem Antragsgegner mit, dass sie den Einspruch aufrechterhalte. 6

Mit beim Finanzgericht am 13.9.2013 eingegangenem Schriftsatz hat die Antragstellerin einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt. Sie hält darin an ihrem bisherigen Sachvortrag fest. Zusätzlich macht sie geltend, dass § 138 Abs. 4 BewG nicht verlange, dass der Nachweis des niedrigeren Werts durch ein Gutachten geführt werde. Es bestünden mit den Regelungen in den §§ 157 ff. und §§ 179, 182 ff. BewG zwei Bewertungsmethoden, die für unterschiedliche Steuerarten gelten. Beide führten zu dem einen gemeinen Wert im Sinne des § 9 BewG. Anders als die Neuregelung in § 198 BewG verweise § 138 Abs. 4 BewG nicht auf die Grundsätze des Baugesetzbuches – BauGB –, so dass der Nachweis, anders als bei § 198 BewG, nicht anhand eines Gutachtens zu führen sei. Es sei nicht möglich, dass einerseits gestützt auf den Verweis in § 8 Abs. 2 GrEStG der gemeine Wert mit 374.500,00 € für Zwecke der Grunderwerbsteuer ermittelt werde, andererseits gem. Verweis in § 12 Abs. 3 ErbStG der gemeine Wert desselben Objekts für Zwecke der Erbschaftsteuer nur einen Wert 7

von 339.000,00 € aufweise.

Die Antragstellerin beantragt,	8
die Vollziehung des Bescheides über die Bedarfsbewertung des Grundstücks	9
F-Straße 3, ... E, vom 28.6.2013 bis einen Monat nach Zustellung der Einspruchsentscheidung in voller Höhe auszusetzen,	10
hilfsweise die Beschwerde gegen die Entscheidung des Finanzgerichts zuzulassen.	11
Der Antragsgegner beantragt,	12
den Antrag abzulehnen.	13
Zur Begründung verweist er vollumfänglich auf sein Schreiben vom 7.8.2013.	14

II. 15

Der Antrag ist zulässig, aber unbegründet. 16

1. a) Voraussetzung für einen gerichtlichen Antrag auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes ist nach § 69 Abs. 4 S. 1 Finanzgerichtsordnung – FGO – grundsätzlich, dass das Finanzamt zuvor einen – dort gestellten – Antrag auf Aussetzung der Vollziehung abgelehnt hat. Darüber hinaus darf sich das Hauptsacheverfahren noch nicht unanfechtbar erledigt haben (vgl. Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO, Rn. 45). 17

b) Der Antragsgegner hat den Antrag der Antragstellerin vom 29.7.2013 auf Aussetzung der Vollziehung mit Schreiben vom 7.8.2013 abgelehnt. Dies ergibt sich aus der Formulierung: „Aus den vorgenannten Gründen vermag ich Ihrem Einspruchs- und Aussetzungsbegehren nicht zu entsprechen.“ Der sich anschließende Hinweis des Antragsgegners zur Rücknahme des Rechtsbehelfs bezieht sich ausdrücklich nur auf den Einspruch. 18

Aus diesem Hinweis ergibt sich zugleich, dass über den Einspruch noch nicht abschließend entschieden ist. Denn der Hinweis zur Einspruchsrücknahme wäre überflüssig, wenn in dem Schreiben bereits eine Einspruchsentscheidung enthalten sein sollte (vgl. § 362 Abs. 1 AO). Selbst wenn man angesichts der Formulierung, der Antragsgegner vermöge dem Einspruchsbegehren nicht zu entsprechen, bereits von einer endgültigen Entscheidung über den Einspruch ausgehen würde, stünde dies der Zulässigkeit des Antrages nicht entgegen. Denn die Entscheidung wäre noch nicht unanfechtbar, da dem Schreiben eine Rechtsbehelfsbelehrung nicht beigelegt ist (vgl. § 55 Abs. 1 und 2 FGO). 19

2. Der Antrag ist unbegründet. 20

Gemäß § 69 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung auf Antrag ganz oder zum Teil aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel im vorgenannten Sinne bestehen, soweit eine summarische Prüfung ergibt, dass neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Umstände zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen auslösen. Ein Erfolg in der Hauptsache braucht jedoch nicht wahrscheinlicher zu 21

sein, als der Misserfolg (vgl. BFH-Beschluss vom

20. Juli 1990 - III B 144/89 - BFH/NV 1990, 774; weitere Nachweise Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO Rn. 89). 22

a) Soweit der Antragsgegner die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Grunderwerbsteuer auf die §§ 138 ff. BewG gestützt und den durch die Antragstellerin nach den §§ 180 ff. BewG ermittelten Wert nicht berücksichtigt hat, unterliegt die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes keinen ernstlichen Zweifeln. 23

aa) Maßgeblich für die Bemessung der Grunderwerbsteuer ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG grundsätzlich der Wert der Gegenleistung. Nach § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG bemisst sich der Wert der Gegenleistung in Umwandlungsfällen nach den Werten im Sinne des § 138 Abs. 2 bis 4 BewG. § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG verweist damit auf den vierten Abschnitt des zweiten Teils des BewG – Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz für die Grunderwerbsteuer ab 1. Januar 1997. Zur Anwendung der im sechsten Abschnitt enthaltenen Vorschriften über die Bewertung für die Erbschaftsteuer ab 1. Januar 2009 (§§ 157-203 BewG) kommt es danach grundsätzlich nicht. 24

Die Absätze 2 und 3 von § 138 BewG i.V.m. §§ 140 ff. BewG sehen verschiedene Bewertungsmethoden vor, abhängig davon, um welche wirtschaftliche Einheit es sich im Einzelnen handelt. Bebaute Grundstücke sind gemäß § 146 BewG grundsätzlich im Ertragswertverfahren zu bewerten, sofern nicht ausnahmsweise § 147 BewG greift. Gemäß § 138 Abs. 4 BewG ist der gemeine Wert als Grundbesitzwert festzustellen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass dieser niedriger ist als der nach den §§ 143, 145 bis 149 BewG ermittelte Wert. Gemeiner Wert in diesem Sinne ist der Wert nach § 9 BewG, d.h. der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Preis. Bei seiner Feststellung sind (mit Ausnahme ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse) alle Umstände zu berücksichtigen, die den Preis beeinflussen können (§ 9 Abs. 2 BewG). 25

In der Wahl der Mittel zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ist der Steuerpflichtige grundsätzlich frei (BFH, Urteil vom 8. Oktober 2003, II R 27/02, BFHE 204, 306, BStBl II 2004, 179, unter II.1.a, sowie vom 2. Juli 2004, II R 55/01, BFHE 205, 492, BStBl II 2004, 703, unter II.2.b). Nach dieser Rechtsprechung kann ein solcher Nachweis sowohl durch Vorlage eines Gutachtens des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken geführt werden als auch durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungsstichtag erzielten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück (BFHE 205, 492, BStBl II 2004, 703). Das vom Steuerpflichtigen gewählte Mittel zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts muss allerdings von einer Aussagekraft sein, die der eines Gutachtens des Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen bzw. von Kaufpreisen für entsprechende Grundstücke vergleichbar ist. Für jedes der zum Nachweis gewählten Mittel gilt, dass es grundsätzlich der freien Beweiswürdigung des Gerichts unterliegt (BFH-Urteil vom 10. November 2004 II R 69/01, BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259, unter II.2.b; BFH, Beschluss vom 31. August 2006 – II B 115/05 –, BFH/NV 2007, 11). 26

bb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat es der Antragsgegner zu Recht abgelehnt, den von der Antragstellerin nach den §§ 180 ff. BewG ermittelten Wert als Nachweis eines niedrigeren Werts im Sinne des § 138 Abs. 4 BewG heranzuziehen. Die Antragsgegnerin hat den Nachweis des gemeinen Werts weder mittels eines Sachverständigengutachtens noch mittels eines zeitnahen Vergleichskaufpreises noch mittels eines vergleichbaren Mittels 27

erbracht. Sie hat stattdessen auf eine andere pauschalisierende Wertermittlungsmethode zurückgegriffen.

Aus diesem Grund greift bereits der Einwand der Antragstellerin nicht durch, über die §§ 180 ff. BewG würde der gemeine Wert des Objekts ermittelt, der wegen § 9 BewG auch im Rahmen des § 138 Abs. 4 BewG zu berücksichtigen sei. Die Anwendung der §§ 180 ff. BewG führt nicht zur Ermittlung eines individuellen gemeinen Werts, wie er in § 138 Abs. 4 BewG vorausgesetzt wird. Vielmehr handelt es sich auch insoweit nur um einen typisierenden Steuerwert (Halaczinsky in: Rössler/Troll, BewG, 18. Aufl., § 177 BewG, Rn. 5). Er ist dem individuellen gemeinen Wert lediglich angenähert, mit ihm aber weder gleich zu setzen noch kann er eine der anerkannten Nachweismethoden im Rahmen des § 138 Abs. 4 BewG – Gutachten oder zeitnaher Verkaufspreis – ersetzen. Dass der sich aus den §§ 180 ff. BewG ergebende Steuerwert und der individuelle gemeine Wert nicht gleichzusetzen sind, ergibt sich bereits aus der Vorschrift des § 198 BewG. Diese Vorschrift, die ergänzend zu den §§ 180 ff. BewG die Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts – ähnlich wie § 138 Abs. 4 BewG im Verhältnis zu dessen Absätzen 2 und 3 – vorsieht, wäre überflüssig, wenn bereits die §§ 180 ff. BewG den gemeinen Wert abbilden würden. Im Übrigen sieht § 198 BewG hinsichtlich des möglichen Nachweises des individuellen gemeinen Werts besondere Regeln vor. Die dort genannten Voraussetzungen würden unterlaufen, wenn sich bereits aus den §§ 180 ff. BewG der stets gültige gemeine Wert ergäbe.

Entgegen der Ansicht der Antragstellerin gelten die oben dargestellten Grundsätze für einen möglichen Nachweis des gemeinen Werts – Gutachten oder zeitnaher Verkaufspreis – auch nach Einführung der neuen Bewertungsregeln für Erbschaftsteuerzwecke (sechster Abschnitt des zweiten Teils des BewG). Aus einem Vergleich des Wortlauts von § 198 BewG mit dem des § 138 Abs. 4 BewG lässt sich nichts anderes ableiten. Zwar wird in Satz 2 von § 198 BewG ausdrücklich auf § 199 Abs. 1 BauGB und die dort normierten Sachverständigengutachten Bezug genommen. Daraus, dass § 138 Abs. 4 BewG eine solche Bezugnahme nicht enthält, lässt sich aber nicht der Schluss ziehen, die Vorschrift sei für völlig beliebige andere Nachweismöglichkeiten offen. Denn im Zeitpunkt des Erlasses von § 198 BewG galten die vom BFH herausgearbeiteten Grundzüge zu den Nachweismöglichkeiten im Rahmen des § 138 Abs. 4 BewG bereits. Außerdem ist insoweit zu beachten, dass § 198 BewG erst mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018) und damit nach Einführung der aktuellen Fassung von § 138 Abs. 4 BewG – geändert mit Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) – eingeführt worden ist. Der abweichende Wortlaut deutet damit allenfalls den gesetzgeberischen Willen hinsichtlich des § 198 BewG an, nicht aber den für die zeitlich früher existierende Vorschrift des § 138 Abs. 4 BewG.

Für die Ermittlung des Verkehrswerts kann nicht auf einen typisierenden (Steuer-)Wert zurückgegriffen werden (vgl. BFH, Urteil v. 24.11.2005, II R 11/04, BFH/NV 2006, 744). Ließe man die Nachweisführung mittels eines Verkehrswertes zu, der seinerseits auf eine pauschalisierende Berechnungsmethode zurückgeht, würde man bloß einen typisierenden Wert durch einen anderen ersetzen. Würde man dabei Werte der Erbschaftsteuerbewertung für die Grunderwerbsteuer heranziehen, wie es die Antragstellerin beantragt, würde die im Gesetz angelegte Systematik, die eine Trennung zwischen der Wertermittlung für Grunderwerbsteuerzwecke einerseits und für Erbschafts- und Schenkungssteuerzwecke andererseits vorsieht, aufgehoben. Da die Ermittlung des erbschaftsteuerlichen gemeinen Werts im sechsten Abschnitt des besonderen Teils des BewG geregelt ist, kommt dem Wert für andere Steuerarten keine rechtliche Bedeutung zu (vgl. Halaczinsky in: Rössler/Troll,

BewG, 18. Aufl., § 177 BewG, Rn. 6). Auch der BFH geht in seinem Beschluss zur Vorlage der Frage der Verfassungswidrigkeit der Bedarfsbewertung für Grunderwerbsteuerzwecke – jedenfalls implizit – davon aus, dass die Neuregelung des sechsten Abschnitts lediglich die Bewertung für Erbschaftsteuerzwecke betrifft und dass die §§ 138 ff. BewG allein für die Grunderwerbsteuer maßgeblich sind (BFH, Beschluss v. 2.3.2011, II R 23/10, BStBl II 2011, 932; vgl. auch Mannek in: Gürsching/Stenger, BewG, § 138, Rn. 190). Denn anderenfalls hätte er eine verfassungskonforme Auslegung dergestalt, §§ 180 ff. BewG im Rahmen der §§ 138 ff. BewG heranzuziehen, zumindest in Betracht gezogen.

Könnte der Nachweis eines gemeinen Werts im Rahmen des § 138 Abs. 4 BewG auch durch einen nach den §§ 180 ff. BewG ermittelten Wert geführt werden, wie es die Antragstellerin begehrt, würde dies darauf hinauslaufen, dass das Finanzamt von sich aus eine Art Günstigerprüfung vornehmen müsste, ob die Bewertung nach den §§ 146 f. oder §§ 180 ff. BewG für den Steuerpflichtigen zu einem niedrigeren Wert führt. Im Gesetz ist eine solche Günstigerprüfung indes nicht angelegt. Es würde darüber hinaus der vorgesehenen Verwaltungsvereinfachung widersprechen, wenn die zuständige Finanzbehörde selbst in jedem Fall einen individuellen Verkehrswert der Bereicherung ermitteln müsste, der sich sowohl aus Gutachten, zeitnahen Verkäufen oder auch anderen gesetzlichen Bewertungsregeln ergeben könnte. Deswegen müssen die Finanzbehörden den individuellen Verkehrswert bei der Bewertung des Grundbesitzes nur dann ansetzen, wenn der betreffende Steuerpflichtige dies mit entsprechendem Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts belegt (vgl. BFH, Urteil v. 2.2.1990, III R 173/86, BStBl II 1990, 497; v. 12.12.1991, IV R 53/90, BStBl II 1992, 426; Halaczinsky in: Rössler/Troll, BewG, 18. Aufl., § 198 BewG, Rn. 10).

Schließlich führt auch der Einwand der Antragstellerin nicht zu einer anderen Bewertung, es sei nicht möglich, einerseits gestützt auf den Verweis in § 8 Abs. 2 GrEStG den gemeinen Wert mit 374.500,00 € für Zwecke der Grunderwerbsteuer anzusetzen, andererseits gemäß dem Verweis in § 12 Abs. 3 ErbStG den gemeinen Wert demselben Objekt für Zwecke der Erbschaftsteuer nur in Höhe von 339.000,00 € beizumessen. Ungeachtet dessen, dass die Antragstellerin an dieser Stelle wiederum fälschlich davon ausgeht, es ginge um gemeine Werte, obwohl es sich jeweils um damit nicht identische typisierende Steuerwerte handelt (s. dazu bereits oben), geht der Vergleich von Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer fehl. In der Zugrundelegung unterschiedlicher Besteuerungsgrundlagen für unterschiedliche Steuerarten kann nicht per se eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung erblickt werden. Unterschiedliche Bewertungsergebnisse zwischen verschiedenen Steuerarten können durchaus zulässig sein. Verfassungsrechtlich geboten ist es, dass bei Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes für eine Steuerart die entsprechende Bemessungsgrundlage folgerichtig und belastungsgleich ausgestaltet wird. Eine für Zwecke der Grunderwerbsteuer anzuwendende Bemessungsgrundlage kann anders ausfallen als eine für Zwecke der Erbschaftsteuer. Dementsprechend ist beispielsweise auch für die Grundsteuer eine völlig andere Bemessungsgrundlage vorgesehen und jedenfalls für Stichtage bis zum 1.1.2007 für verfassungskonform erachtet worden (BFH, Urteil vom 30.6.2010, II R 60/08, BStBl II 2010, 897; vom 30.6.2010, II R 12/09, BStBl II 2011, 48; vgl. dazu auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 20.2.2013, 3 K 3190/09, Revision anhängig II R 16/13). Der zitierte Vorlagebeschluss des BFH steht dieser Wertung nicht entgegen. Darin wird zwar die Grunderwerbsteuer gerade auch im Hinblick auf die Entscheidung des BVerfG zur Erbschaftsteuer für verfassungswidrig erachtet. Dabei werden aber die Grunderwerbsteuer in sich und die für sie geltenden Bewertungsregeln beurteilt. Zu dem Ergebnis verfassungsrechtlicher Zweifel kommt der BFH nicht, wie der Kläger offenbar meint, aufgrund eines Vergleichs zum neuen Erbschaftsteuerrecht, sondern vielmehr aufgrund isolierter Betrachtung der Ausgestaltung des Bewertungsrechts für die Grunderwerbsteuer.

b) Die von der Antragstellerin vorgetragenen verfassungsrechtlichen Einwendungen gegen die Bedarfsbewertung nach den §§ 138 ff. BewG begründen demgegenüber ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides. Gleichwohl rechtfertigt dies nicht die Aussetzung der Vollziehung der Wertfeststellung. Denn das öffentliche Interesse am Vollzug der grunderwerbsteuerlichen Bewertungsregeln ist gegenüber dem Interesse der Antragstellerin vorrangig. 33

aa) Zu Recht weist die Antragstellerin darauf hin, dass der BFH von der Verfassungswidrigkeit des Ansatzes des Bedarfswerts im Rahmen der grunderwerbsteuerlichen Bemessung überzeugt ist und die Frage der Verfassungskonformität daher dem Bundesverfassungsgericht – BVerfG – zur Prüfung vorgelegt hat (BFH, Beschlüsse v. 2.3.2011, II R 23/10, BFHE 232, 358 und II R 64/08, BFH/NV 2011, 1009). Allerdings hat der vorlegende II. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 5.4.2011 (II B 153/10, BStBl II 2011, 942) festgestellt, dass eine Aussetzung der Vollziehung eines Grunderwerbsteuerbescheids, dessen Bemessungsgrundlage sich aus einem Grundbesitzwert nach §§ 138 ff. BewG ergibt, wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der § 8 Abs. 2 GrEStG und §§ 138 ff. BewG nicht in Betracht kommt. Er begründete dies mit dem Gedanken, dass für Verfahren über die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes regelmäßig keine weitergehende Entscheidung getroffen werden könne als vom BVerfG zu erwarten sei. Für die auch im vorliegenden Streitfall maßgebenden Vorschriften des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG und § 138 Abs. 2 bis 4 BewG könne nicht angenommen werden, dass diese auf die Vorlagebeschlüsse des BFH vom 2. März 2011 II R 23/10 und II R 64/08 (BFHE 232, 358 bzw. BFH/NV 2011, 1009) hin vom BVerfG rückwirkend für nichtig erklärt würden. Nach der ständigen Spruchpraxis des BVerfG (vgl. etwa Beschluss vom 21. Juli 2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2010, 1721, m.w.N.) komme es regelmäßig zu einer Unver-einbarkeitserklärung mit der Folge einer befristeten Fortgeltungsanordnung einer als verfassungswidrig erkannten Bestimmung, und zwar u.a. aus Gesichtspunkten einer geordneten Finanz- und Haushaltsplanung. 34

In einem späteren Beschluss hat der BFH diese Grundsätze zunächst bestätigt: Selbst wenn von der Verfassungswidrigkeit der Bedarfsbewertung auch für grunderwerbsteuerliche Zwecke auszugehen sei, könne Aussetzung nicht gewährt werden. Es sei nämlich nicht zu erwarten, dass eine BVerfG-Entscheidung, die der Ansicht des BFH zur Verfassungswidrigkeit der Bedarfsbewertung für Grunderwerbsteuerzwecke folgt, zu einer Änderung bereits ergangener Steuerbescheide führen würde (vgl. so auch BFH, Beschluss v. 4.5.2011, II B 151/10, BFH/NV 2011, 1395). 35

In einem nunmehr, bisher nur auf der Internetseite des BFH veröffentlichten Beschluss vom 21.11.2013 (II B 46/13) zur Erbschaftsteuer hält der BFH an diesen Grundsätzen nicht mehr fest. Im Hinblick auf die vor allem im Schrifttum geäußerte Kritik stellt er klar, dass es nicht gerechtfertigt sei, vorläufigen Rechtsschutz aufgrund einer Prognose über die Entscheidung des BVerfG generell auszuschließen. Im Übrigen verbleibt es danach aber bei den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen zur Aussetzung der Vollziehung in Verfahren betreffend die Verfassungswidrigkeit einer Steuernorm. 36

bb) Danach setzt eine Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung, die mit ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit einer dem angefochtenen Steuerbescheid zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift begründet wird, voraus, dass nach den Umständen des Einzelfalles ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes besteht, dem der Vorrang vor dem öffentlichen Interesse am Vollzug des Gesetzes zukommt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 1.4.2010, II B 168/09, BFHE 228, 37

149, BStBl II 2010, 558; vom 21. Mai 2010, IV B 88/09, BFH/NV 2010, 1613; vom 9. März 2012, VII B 171/11, BFHE 236, 206, BStBl II 2012, 418; vom 13. März 2012, I B 111/11, BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611; vom 9. Mai 2012, I B 18/12, BFH/NV 2012, 1489; vom 18. Juni 2012, II B 17/12, BFH/NV 2012, 1652).

Bei der Prüfung, ob ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen an der Aussetzung bzw. der Aufhebung der Vollziehung eines Steuerbescheids vorliegt, ist das individuelle Interesse des Steuerpflichtigen mit den gegen die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes sprechenden öffentlichen Belangen abzuwägen. Dabei kommt es maßgeblich einerseits auf die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen und andererseits auf die Auswirkungen einer Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung auf den Gesetzesvollzug und das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung an (BFH-Beschlüsse in BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558; in BFHE 236, 206, BStBl II 2012, 418; in BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611; in BFH/NV 2012, 1489). 38

Grundsätzlich ist – entsprechend den vom BFH anerkannten Fallgruppen und im Hinblick auf den Anspruch auf effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) – dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen der Vorrang vor dem öffentlichen Interesse einzuräumen, wenn der BFH die vom Antragsteller als verfassungswidrig angesehene Vorschrift bereits dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt hat (vgl. BFH-Beschlüsse vom 1.4.2010, II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558 und vom 23. April 2012, III B 187/11, BFH/NV 2012, 1328 m.w.N.). 39

Wie der II. Senat des BFH aber betont, ist im Rahmen der Interessenabwägung auch in diesem Fall zu berücksichtigen, ob die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes zu einer einstweiligen Nichterhebung der gesamten Steuer führen kann. Denn die Kompetenz, den Vollzug eines ganzen Gesetzes auszusetzen, steht wegen § 32 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht allein dem BVerfG zu (BFH, Beschluss v. 21.11.2013, II B 46/13). Insoweit ist der bestehende Geltungsanspruch jedes formell verfassungsmäßig zustande gekommenen Gesetzes zu beachten (vgl. auch BFH, Beschluss vom 9.3.2012, VII B 171/11, BStBl II 2012, 418 entgegen der Kritik im Schrifttum, statt vieler Seer, DStR 2012, 325 ff. m.w.N.). In Bezug auf die im Verfahren des II. Senats des BFH einschlägigen Vorschriften der Erbschaftsteuer bejahte er ein berechtigtes Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen insbesondere für den Fall, dass der Steuerpflichtige mangels des Erwerbs liquider Mittel (wie z.B. Bargeld, Bankguthaben, mit dem Ableben des Erblassers fällige Versicherungsforderungen) zur Entrichtung der festgesetzten Erbschaftsteuer eigenes Vermögen einsetzen oder die erworbenen Vermögensgegenstände veräußern oder belasten muss. Gehören dagegen zu dem der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb auch verfügbare Zahlungsmittel, die zur Entrichtung der Erbschaftsteuer eingesetzt werden können, fehlt regelmäßig ein vorrangiges Interesse des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes. Durch die Begleichung der Erbschaftsteuer vermindern sich lediglich die dem Steuerpflichtigen mit dem Erwerb zugeflossenen Zahlungsmittel, so dass die vorläufige Zahlung der Erbschaftsteuer dem Steuerpflichtigen zuzumuten ist. 40

cc) Unter Beachtung dieser Grundsätze ist von einem überwiegenden öffentlichen Interesse am Vollzug von § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG auszugehen. Dabei kann dahinstehen, ob der im Beschluss des BFH vom 21.11.2013 (II B 46/13) vorgenommenen Einschätzung zugestimmt werden kann, dass es auf eine Prognose hinsichtlich der Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der einschlägigen Rechtsgrundlage nicht ankommt (vgl. zur Unvereinbarkeitsrechtsprechung des BVerfG Lüdike/Bowitz, DStR 2013, 791, 792). Im Hinblick auf die Zuständigkeit des BVerfG kann aber jedenfalls nicht 41

außer Betracht bleiben, dass die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung im Einzelfall wegen ihrer Breitenwirkung einer Aussetzung des Vollzuges des Gesetzes gleichkommen kann.

Im Rahmen einer Abwägung der gegenläufigen Interessen, tritt das individuelle Interesse der Antragstellerin im vorliegenden Fall hinter das öffentliche Interesse zurück. Die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen ist weniger gewichtig als der Gesetzesvollzug und das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung. Anders als im vom BFH zur Erbschaftsteuer entschiedenen Fall stellt die Festsetzung und anschließende Entrichtung der Grunderwerbsteuer für den Steuerpflichtigen keinen besonderen Eingriff dar. Während es in Fällen einer Erbschaft denkbar ist, dass der Steuerpflichtige das erworbene Vermögen zur Entrichtung der festgesetzten Erbschaftsteuer einsetzen müsste, ist ein solcher Fall im Rahmen der Grunderwerbsteuer jedenfalls vorliegend nicht zu besorgen. Der Erwerber eines Grundstücks trifft die Entscheidung zum Grundstückserwerb in der Regel von sich. Anders als im Fall einer Erbschaft, zu der es ohne eigenen Einfluss des Steuerpflichtigen kommt, ist der Erwerb eines Grundstücks in Grunderwerbsteuerfällen eine bewusst gewählte Entscheidung; bei letzterem muss der Steuerpflichtige schon für den Erwerb des Grundstücks selbst – also das die Steuer auslösende Ereignis – finanzielle Mittel einsetzen. Der Steuerpflichtige weiß um die Notwendigkeit, im Fall des Erwerbs zusätzlich entsprechende liquide Mittel für die Entrichtung der Grunderwerbsteuer bereit halten zu müssen. Zu der vom BFH angesprochenen Situation der Notwendigkeit der Veräußerung des Besteuerungsobjekts um finanzielle Mittel zur Tilgung der Steuern zu erhalten, wird es in Grunderwerbsteuerfällen grundsätzlich nicht kommen. Vielmehr wird die Grunderwerbsteuer als fester Kostenfaktor im Rahmen der Erwerbsentscheidung und der Finanzierungsüberlegungen miteinkalkuliert.

42

Dies gilt sowohl im Fall des Erwerbs mit einer Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG), als auch im vorliegenden Fall einer Umwandlung (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG). Zwar erwirbt der Steuerpflichtige im letzteren Fall wie bei einer Erbschaft, ohne Geldmittel für den Erwerb des Grundstücks selbst einsetzen zu müssen. Stattdessen werden aber gleichwertig Gesellschaftsrechte gewährt. Umwandlungsfälle entsprechen daher schon im Grunde einem Erwerb mit Gegenleistung (vgl. im Einzelnen Pahlke in: Pahlke/Franz, GrEStG, 4. Aufl., § 8 GrEStG, Rn. 79). Unentgeltliche Fälle erfasst § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG grundsätzlich nicht; Erwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden sind gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG grundsteuerfrei und unterliegen in der Regel der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Im Übrigen wird der Entschluss zum Erwerb des Grundstücks im Rahmen einer Umwandlung ebenso bewusst getroffen wie beim Erwerb mit Gegenleistung. Die Pflicht zur Entrichtung der Steuer wird dabei notwendigerweise immer mitberücksichtigt werden, da es zu einer entsprechenden Änderung im Grundbuch sonst nicht kommt (vgl. § 22 GrEStG).

43

Ist mit dem BFH davon auszugehen, dass ein vorrangiges Interesse des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes fehlt, wenn verfügbare Mittel zur Entrichtung der Steuer zur Verfügung stehen, so ist in Grunderwerbsteuerfällen grundsätzlich keine Aussetzung zu gewähren. Denn in diesen Fällen kommt es zu einem Eigentumswechsel und der Entstehung der Steuer nur, wenn sich der Steuerpflichtige wegen entsprechend vorhandener liquider Mittel zum Erwerb entscheidet. Im vorliegenden Fall ist nicht erkennbar, dass die Antragstellerin die zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer notwendigen finanziellen Mittel nicht bereitgehalten hätte. Auch sie ging vielmehr davon aus, Steuern zumindest entsprechend der von ihr angewendeten Bemessungsgrundlage entrichten zu müssen. Die Differenz zwischen der sich auf Grund der von der Antragstellerin berechneten

44

Bemessungsgrundlage in Höhe von 339.684,59 € und der vom Antragsgegner zugrundegelegten Bemessungsgrundlage von 374.500 € ergebenden (Mehr-) Steuer macht vorliegend einen Betrag von überschlägig 1.740 € aus. Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die Antragstellerin das übertragene Vermögen zur Entrichtung der Steuer liquidieren müsste. Damit ist ein berechtigtes Interesse der Antragstellerin zur Aussetzung im hier zu entscheidenden Fall nicht anzunehmen.

Dem Rechtsschutzinteresse der Antragstellerin wird im Übrigen dadurch Rechnung getragen, dass der Bescheid mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen ist, so dass eine Anpassung des vorliegenden Bescheides im Hinblick auf eine Entscheidung des BVerfG zur möglichen Verfassungswidrigkeit der Bewertungsregeln zur Grunderwerbsteuer jederzeit möglich ist (vgl. BFH, Beschluss v. 4.5.2011, II R 151/10, BFH/NV 2011, 1395). 45

3. Die Aussetzung der Vollziehung ist auch nicht wegen unbilliger Härte geboten (§ 69 Abs. 2 S. 2, 2. Halbsatz FGO). Dies würde voraussetzen, dass dem Steuerpflichtigen durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts wirtschaftliche Nachteile drohen, die nicht oder nur schwer wiedergutzumachen sind, oder dass die Vollziehung zu einer Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz führen würde (BFH, Beschluss vom 19. April 1968, IV B 3/66, BStBl II 1968, 538). Anhaltspunkte, die derartige Nachteile befürchten ließen, hat die Antragstellerin nicht vorgetragen. 46

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 47

5. Die Beschwerde war gemäß § 128 Abs. 3 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen. Es erscheint klärungsbedürftig, unter welchen Voraussetzungen dem Interesse des Steuerpflichtigen an der Aussetzung der Vollziehung eines für Grunderwerbsteuerzwecke ergangenen Bescheids wegen verfassungsrechtlicher Zweifel der Vorrang vor dem öffentlichen Interesse eingeräumt werden kann bzw. das öffentliche Interesse gegenüber Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen überwiegt. 48