

Vorlagebeschluss vom 02. März 2011, II R 64/08

Vorlage an BVerfG: Bemessung der Grunderwerbsteuer nach Grundbesitzwerten verfassungswidrig? - Bindungswirkung von Entscheidungen des BVerfG - Vertrauensschutz bei Nichtanzeige eines Erwerbsvorgangs - Bindungswirkung von Auskünften eines Sachbearbeiters

BFH II. Senat

GG Art 3 Abs 1, GrEStG § 1 Abs 3, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 8 Abs 2, GrEStG § 9, GrEStG § 11, GG Art 20 Abs 3, GrEStG § 16 Abs 5, BVerfGG § 31, BewG § 138, BewG §§ 138ff, GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 16 Abs 2 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 2, GG Art 100 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 16. September 2008, Az: 8 K 4809/06 GrE

Leitsätze

1. NV: Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 11 GrEStG in der im Jahre 2002 geltenden Fassung mit Art. 3 Abs. 1 GG insofern unvereinbar ist, als er die Beteiligten an Erwerbsvorgängen i.S. des § 8 Abs. 2 GrEStG, für die die (Ersatz-)Steuerbemessungsgrundlage nach § 138 Abs. 3 BewG in der im Jahre 2002 geltenden Fassung zu ermitteln ist, mit einheitlichen Steuersätzen belastet.
2. NV: § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ist über seinen Wortlaut hinaus auch auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG anwendbar.
3. NV: Von der Anwendung des § 16 Abs. 5 GrEStG kann nicht abgesehen werden, wenn die Nichtanzeige eines Erwerbsvorgangs i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG allein auf Unkenntnis eines Beteiligten über die Anzeigepflicht beruht und der ordnungsgemäßen Anzeigerstattung keine sonstigen tatsächlichen Hindernisse entgegenstanden.

Tatbestand

- 1 Teil A. Gegenstand der Vorlage (Sachverhalt, Entscheidung des Finanzgerichts --FG-- und Vortrag der Beteiligten)
- 2 I. Sachverhalt
- 3 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, kaufte mit privatschriftlichem Vertrag vom 18. Dezember 2002 von ihrer Alleingesellschafterin, einer AG, den einzigen Geschäftsanteil an einer weiteren GmbH (GmbH 2), die Eigentümerin eines unbebauten und eines bebauten Grundstücks war. Die Abtretung des Geschäftsanteils wurde am 19. Dezember 2002 durch einen Schweizer Notar öffentlich beurkundet.
- 4 Der seinerzeitige Geschäftsführer der Klägerin zeigte den Erwerb des Geschäftsanteils bei einer persönlichen Vorsprache am 5. März 2003 beim Sachbearbeiter der Grunderwerbsteuerstelle des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) und ferner mit Schreiben vom 6. März 2003 an.
- 5 Die Klägerin und die AG hoben durch privatschriftlichen Vertrag vom 5. März 2003 den Kaufvertrag vom 18. Dezember 2002 auf. Die Rückübertragung des erworbenen GmbH-Anteils auf die AG wurde am 6. März 2003 durch den Schweizer Notar öffentlich beurkundet und dem FA kurz darauf angezeigt. Den Kaufpreis hatte die Klägerin noch nicht entrichtet.
- 6 Das FA setzte die Grunderwerbsteuer für den Kauf des GmbH-Anteils nach Durchführung einer Außenprüfung durch Bescheid vom 8. Mai 2006 fest, und zwar auf der Grundlage der Grundstückswerte, die es gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes in der für den Streitfall geltenden Fassung (GrEStG) i.V.m. § 138 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes in der im Jahr 2002 maßgebenden Fassung (BewG) gesondert festgestellt hatte. Für das bebaute Grundstück hatte das FA den Grundbesitzwert nach § 147 BewG auf 3.154.500 € und für das unbebaute Grundstück gemäß § 145 BewG auf 84.000 € festgestellt. Der Einspruch blieb erfolglos.

7 II. Entscheidung des FG

- 8 Das FG wies die Klage ab und führte zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1996 veröffentlichten Urteils aus, der Erwerb des Anteils an der GmbH 2 durch die Klägerin aufgrund des Kaufvertrags vom 18. Dezember 2002 unterliege gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Aufhebung des Kaufvertrags und die Rückübertragung des Geschäftsanteils an der GmbH 2 stünden der Steuerfestsetzung nicht entgegen. § 16 Abs. 2 GrEStG sei zwar auf die Rückübertragung von Gesellschaftsanteilen entsprechend anwendbar. Eine Abstandnahme von der Steuerfestsetzung gemäß § 16 Abs. 2 GrEStG scheide aber nach § 16 Abs. 5 GrEStG aus, weil die Klägerin den Erwerbsvorgang erst nach Ablauf der in § 19 Abs. 3 GrEStG bestimmten Frist von zwei Wochen und somit nicht ordnungsgemäß angezeigt habe. Der Notar habe keine Anzeige erstattet. Unerheblich sei, dass die Klägerin nach ihren Angaben erst Anfang März 2003 Kenntnis von der Steuerpflicht des Erwerbsvorgangs erlangt habe.
- 9 Auf Vertrauensschutz könne sich die Klägerin nicht berufen. Der Steuerfestsetzung stünden die Grundsätze von Treu und Glauben auch dann nicht entgegen, wenn man von dem von der Klägerin behaupteten Inhalt des Gesprächs vom 5. März 2003 zwischen ihrem seinerzeitigen Geschäftsführer und dem Sachbearbeiter der Grunderwerbsteuerstelle des FA ausgehe. Selbst wenn der Sachbearbeiter dabei die Ansicht vertreten hätte, bei einer Rückabwicklung des Erwerbsvorgangs entfalle die Festsetzung von Grunderwerbsteuer, sei dies für das FA nicht verbindlich, weil nicht der Sachbearbeiter, sondern nur der Sachgebietsleiter als abschließend Zeichnungsberechtigter oder der Vorsteher des FA zu einer entsprechenden Zusicherung mit Bindungswirkung in der Lage gewesen wären. Unerheblich sei auch, dass das FA die Grunderwerbsteuer nicht alsbald nach der Erstattung der Anzeige, sondern erst nach der Außenprüfung festgesetzt habe. Das FA habe die gesetzliche Festsetzungsfrist ausnutzen dürfen.

10 III. Vortrag der Beteiligten im Revisionsverfahren

- 11 Mit der Revision rügt die Klägerin zum einen Verletzung des § 16 GrEStG. Aufgrund der Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs habe die Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt werden dürfen. Dabei sei unerheblich, dass die Anzeige des Erwerbsvorgangs nicht innerhalb der Zweiwochenfrist erfolgt sei. Insoweit führe die Versäumung der Anzeigefrist aufgrund der vom Bundesfinanzhof (BFH) in seinen Beschlüssen vom 20. Januar 2005 II B 52/04 (BFHE 208, 456, BStBl II 2005, 492) und vom 17. März 2006 II B 157/05 (BFH/NV 2006, 1341) entwickelten Rechtsgrundsätze aus Vertrauensschutzgründen zur Nichtanwendung des § 16 Abs. 5 GrEStG. Des Weiteren führe die Bemessung der Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG) bzw. nach den Grundbesitzwerten (§ 8 Abs. 2 GrEStG) zu einer verfassungswidrigen Belastungsungleichheit.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2006 und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 8. Mai 2006 aufzuheben.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Der Senat hat durch Beschluss vom 27. Mai 2009 II R 64/08 (BFHE 225, 508, BStBl II 2009, 856) das Bundesministerium der Finanzen (BMF) aufgefordert, dem Verfahren beizutreten, und hierzu mitgeteilt, es gehe im Streitfall um die Frage, ob die in § 8 Abs. 2 GrEStG angeordnete Heranziehung der Grundbesitzwerte i.S. des § 138 BewG als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist.
- 15 Das BMF ist durch Schreiben vom 11. September 2009 dem Verfahren beigetreten. Es hat ausgeführt, die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG sei aufgrund der vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in seinem Beschluss vom 7. November 2006 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192) ausgesprochenen Weitergeltungsanordnung für das bisherige Recht bis zum 31. Dezember 2008, die sich auch auf die von § 8 Abs. 2 GrEStG in Bezug genommenen §§ 138 ff. BewG erstrecke, für einen davor liegenden Besteuerungszeitpunkt nicht entscheidungserheblich. Die verfassungsrechtliche Beurteilung der §§ 138 ff. BewG durch den BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 sei zudem auf den Besteuerungsgegenstand des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes vom 17. April 1974 (BGBl I 1974, 933) i.d.F. der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl I 1997, 378) --ErbStG-- ausgerichtet gewesen und rechtfertige keine entsprechenden Folgerungen für die Grunderwerbsteuer. Für Letztere müsse die Bemessungsgrundlage nicht aus Verfassungsgründen an den gemeinen Wert des Grundstücks anknüpfen. Der Gesetzgeber sei vielmehr frei, als Vergleichsmaßstab einen der Privatautonomie unterliegenden Rechtsvorgang zugrunde zu legen. Maßgebliche Vergleichsgröße für die nach § 8 Abs. 2 GrEStG anzusetzende Regelbemessungsgrundlage sei daher der Wert der Gegenleistung i.S. des § 8 Abs. 1 GrEStG. Dieser Wert könne den gemeinen Wert des Grundstücks sowohl

unterschreiten als auch übersteigen. Der sich im Rahmen des § 8 Abs. 1 GrEStG ergebenden Streubreite des Werts der Gegenleistung entsprechen auch die sich nach § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG ergebenden Bewertungsergebnisse. Diese seien nicht willkürlich oder zufällig, sondern beruhten auf einer an sachlichen Gesichtspunkten orientierten, folgerichtigen Umsetzung der primären Belastungsentscheidung für die Bemessungsgrundlage "Wert der Gegenleistung" auch für Fälle, in denen eine Gegenleistung für den Grunderwerb nicht gesondert ausgewiesen sei. Eine Annäherung der Grunderwerbsteuerrechtlichen Ersatz-Bemessungsgrundlage an den gemeinen Wert des Grundstücks sei von Verfassungs wegen auch nicht erforderlich.

16 Das BMF hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

17 Teil B. Vorlageentscheidung

18 Die Aussetzung des Verfahrens und die Vorlage an das BVerfG sind gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) geboten, weil der Senat § 11 GrEStG i.V.m. § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG und §§ 138 ff. BewG für mit dem GG unvereinbar hält.

19 I. Rechtslage

20 1. Wert der Gegenleistung als Grunderwerbsteuerrechtliche Regel-Bemessungsgrundlage

21 Die Grunderwerbsteuer bemisst sich gemäß der Grundregelung des § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Diese Vorschrift wird durch § 9 GrEStG und die dort gegebene Legaldefinition der Gegenleistung präzisiert. Für den praktisch wichtigsten Fall des Kaufs gilt gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Die Gesamtregelung des § 8 Abs. 1 und § 9 GrEStG zielt darauf ab, die Gegenleistung so umfassend wie möglich zu erfassen (Begründung zum GrEStG 1940, RStBl 1940, 387/405).

22 Für den gemäß § 8 Abs. 1 und § 9 GrEStG maßgebenden Wert der Gegenleistung ist der gemeine Wert des Grundstücks grundsätzlich ohne Bedeutung; das GrEStG stellt nicht auf das ab, was der Käufer erhält, sondern was für den Erwerb hinzugeben ist (BFH-Entscheidungen vom 10. Juni 1969 II 172/64, BFHE 96, 429, BStBl II 1969, 668; vom 16. März 1977 II R 183/71, BFHE 122, 160, BStBl II 1977, 648; vom 26. Februar 2003 II B 54/02, BFHE 201, 326, BStBl II 2003, 483; vom 2. Juni 2005 II R 6/04, BFHE 210, 60, BStBl II 2005, 651). Auch auf das Wertverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung sowie auf die für die Bemessung der Gegenleistung maßgebenden Motive und Erwartungen der Parteien kommt es nicht an (BFH-Urteile vom 7. Dezember 1994 II R 9/92, BFHE 176, 456, BStBl II 1995, 268; vom 30. Juli 2008 II R 40/06, BFH/NV 2008, 2060; Sack in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 16. Aufl., § 9 Rz 210; Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., § 8 Rz 8 und § 9 Rz 77). Im typischen Fall wird jedoch der Wert der Gegenleistung auch dem --zeitnahen-- gemeinen Wert entsprechen (BFH-Urteil vom 2. Dezember 1971 II 82/65, BFHE 105, 65, BStBl II 1972, 473). Insoweit ermöglicht der für die Veräußerung hinzugebende Wert der Gegenleistung einen "punktgenauen" Vergleich zwischen dem tatsächlichen Verkaufspreis als vertretbarem Verkehrswert und dem Steuerwert des Grundstücks (vgl. auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.2.a). Der gemeine Wert eines Grundstücks ist überdies als Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG anzusetzen, wenn --wie beim Grundstückstausch der Fall-- die Gegenleistung in einem Grundstück besteht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. Dezember 1963 II 87/60 U, BFHE 78, 256, BStBl III 1964, 102; in BFHE 105, 65, BStBl II 1972, 473).

23 Allerdings ist der Wert der Gegenleistung auch in den Ausnahmefällen als Bemessungsgrundlage anzusetzen, in denen er außergewöhnlich niedrig ist und hinter dem gemeinen Wert des Grundstücks zurückbleibt (z.B. BFH-Entscheidungen vom 6. Dezember 1989 II R 95/86, BFHE 159, 255, BStBl II 1990, 186; in BFHE 201, 326, BStBl II 2003, 483). In diesen Ausnahmefällen kann nicht etwa auf die Bemessungsgrundlage aus § 8 Abs. 2 GrEStG zurückgegriffen werden; insbesondere § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GrEStG hat nicht den Charakter einer Mindestbemessungsgrundlage (BFH-Urteil vom 27. Februar 1952 II 129/51 U, BFHE 56, 250, BStBl III 1952, 98). Ebenso ist der Wert der Gegenleistung auch dann maßgebend, wenn dieser den gemeinen Wert des Grundstücks übersteigt (BFH-Urteil vom 9. November 1955 II 255/55 U, BFHE 61, 469, BStBl III 1955, 380). In einem solchen Fall kann allerdings eine schenkungsteuerbare sog. gemischt-freigeigige Zuwendung vorliegen (z.B. BFH-Urteile vom 30. März 1994 II R 7/92, BFHE 174, 249, BStBl II 1994, 580; vom 7. November 2007 II R 28/06, BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258; vgl. auch Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., § 3 Rz 22 und § 9 Rz 63). Der

freigebig zugewendete Teil der Gegenleistung unterliegt dann der Schenkungsteuer und nicht der Grunderwerbsteuer (§ 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG).

24 2. Bedarfswert als ausnahmsweise Bemessungsgrundlage

25 In Ausnahme zu § 8 Abs. 1 GrEStG ist in den Fällen des § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG der Bedarfswert i.S. des § 138 Abs. 2 oder 3 BewG anzusetzen. Diese Regelung ist gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG auch in den Fällen des § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG anzuwenden. Der im Bedarfsfall festzustellende Wert i.S. des § 138 Abs. 2 und 3 BewG ist jeweils unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt und der Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 festzustellen (§ 138 Abs. 1 Satz 2 BewG).

26 II. Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschriften

27 Die im Streitfall einschlägigen Vorschriften haben sich wie folgt entwickelt:

28 1. Steuersatz

29 Der Steuersatz der Grunderwerbsteuer von zuvor 7 v.H. wurde mit Inkrafttreten des GrEStG vom 17. Dezember 1982 (BGBl I 1982, 1777) am 1. Januar 1983 für sämtliche steuerbaren Rechtsvorgänge auf einheitlich 2 v.H. abgesenkt (§ 11 GrEStG) und durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049) --JStG 1997-- auf den im Streitfall maßgebenden Steuersatz von 3,5 v.H. erhöht. An der Einheitlichkeit eines für sämtliche Erwerbsvorgänge geltenden Steuersatzes hat sich auch nach Inkrafttreten des durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 28. August 2006 (BGBl I 2006, 2034) eingefügten Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG nichts geändert.

30 2. Bemessungsgrundlage

31 a) Durch § 10 Abs. 1 GrEStG vom 29. März 1940 (RGBl I 1940, 585) --GrEStG 1940-- wurde erstmals angeordnet, dass die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist. Hierfür maßgebend war, dass die Berechnung der Steuer nach dem gemeinen Wert in der praktischen Durchführung zu großen Schwierigkeiten geführt hatte. "Die Feststellung des gemeinen Werts verursachte den Steuerbehörden erhebliche Mehrarbeit. Die Auffassung darüber, welcher Wertbetrag als gemeiner Wert zugrunde zu legen war, ging zwischen den Steuerbehörden und den Steuerschuldern oft erheblich auseinander. Die Zahl der Rechtsmittel war infolgedessen recht hoch" (Begründung zum GrEStG 1940, RStBl 1940, 377/404).

32 b) Bei seinem Inkrafttreten am 1. Januar 1983 hat das GrEStG die in § 10 GrEStG 1940 getroffene Regelung der Bemessungsgrundlage mit redaktionellen Änderungen übernommen und den Ansatz des Werts der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 GrEStG) als Regel-Bemessungsgrundlage bis heute unverändert beibehalten. Gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG in seiner am 1. Januar 1983 geltenden Fassung war die Steuer, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, und ferner in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG nach dem Wert des Grundstücks zu bemessen. Als Wert des Grundstücks war gemäß § 10 GrEStG in seiner am 1. Januar 1983 geltenden Fassung der Einheitswert anzusetzen.

33 c) Durch spätere Gesetzesänderungen wurden sowohl der Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 GrEStG erweitert als auch der insoweit bislang maßgebende Einheitswert durch eine Bedarfsbewertung ersetzt.

34 aa) Durch das JStG 1997 wurde § 8 Abs. 2 GrEStG dahingehend geändert, dass sich die Steuer anstelle des bis zum 31. Dezember 1996 maßgeblichen Einheitswerts nunmehr nach dem Grundbesitzwert (§ 138 Abs. 2 oder 3 BewG) bemisst; gleichzeitig wurde der bis dahin geltende § 10 GrEStG durch das JStG 1997 aufgehoben (vgl. auch § 138 Abs. 1 Satz 1 BewG). Damit wurde für die Fälle des § 8 Abs. 2 GrEStG erstmalig eine Bewertung anlässlich des einzelnen Steuerfalls (Bedarfsbewertung) eingeführt.

35 Mit dieser Neuregelung hat der Gesetzgeber für die Grundbesitzbewertung die Konsequenzen aus den beiden zur Erbschaft- und Schenkungsteuer bzw. zur Vermögensteuer ergangenen BVerfG-Beschlüssen vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91 (BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655) und 2 BvR 552/91 (BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671) gezogen. Dabei galten die §§ 138 ff. BewG nach der Überschrift des Vierten Abschnitts des BewG ("Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz für die Erbschaftsteuer ab 1. Januar 1996 und für die Grunderwerbsteuer ab 1. Januar 1997") einheitlich sowohl für die Grunderwerbsteuer als auch für die Erbschaftsteuer.

36 bb) Aufgrund der Verweisung des § 8 Abs. 2 GrEStG auf § 138 Abs. 2 oder 3 BewG gelten differenzierte Bewertungsregelungen, wobei die Grundbesitzwerte je nach Art des Grundbesitzes auf unterschiedliche Art und

Weise festgestellt werden.

- 37** (1) Gemäß § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG beträgt der Steuerwert unbebauter Grundstücke 80 v.H. des von den örtlichen Gutachterausschüssen nach den Vorschriften des Baugesetzbuchs (BauGB) ermittelten Bodenrichtwerts (§ 196 BauGB), wobei gemäß § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 2 BewG bis Ende 2006 die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 maßgeblich waren. Der Bodenrichtwert ist ein durchschnittlicher Lagewert, der sich für Gebiete mit im Wesentlichen gleicher Lage und gleichen Nutzungsverhältnissen ergibt (vgl. Kreutziger/Schaffner, BewG, 1. Aufl. 2002, § 145 Rz 9). Der Steuerpflichtige hat nach der Öffnungsklausel des § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG die Möglichkeit nachzuweisen, dass der gemeine Wert des unbebauten Grundstücks niedriger als der nach § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG ermittelte Wert ist. Für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Grundstückswerts kommt es auch nach der bis zum Jahr 2006 geltenden Rechtslage nicht auf die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996, sondern zum Bewertungsstichtag an (BFH-Urteil vom 5. Mai 2010 II R 25/09, BFHE 230, 72, BStBl II 2011, 203).
- 38** (2) Der Grundbesitzwert bebauter Grundstücke, die die Voraussetzungen des § 147 BewG nicht erfüllen, berechnet sich gemäß § 146 Abs. 2 Satz 1 BewG mit dem 12,5fachen Jahreswert der tatsächlichen Durchschnittsmiete (ohne Nebenkosten, Abs. 2 Satz 3) oder --wenn eine solche nicht existiert-- der üblichen Miete (§ 146 Abs. 3 BewG). Die altersbedingte Wertminderung des Gebäudes wird mit Abschlägen berücksichtigt (dazu § 146 Abs. 4 BewG); für Ein- und Zweifamilienhäuser gilt die Zuschlagsregelung des § 146 Abs. 5 BewG. Bei einem unter dem reinen Wert des Grund und Bodens (Steuerwert gemäß § 145 Abs. 3 BewG) liegenden Steuerwert für das bebaute Grundstück ist als Grundbesitzwert der Wert des Grund und Bodens als so genannter Mindestwert anzusetzen (§ 146 Abs. 6 BewG). Der Steuerpflichtige kann auf den Zeitpunkt der Entstehung der Grunderwerbsteuer gemäß § 146 Abs. 7 BewG einen niedrigeren gemeinen Wert als den Grundbesitzwert nachweisen.
- 39** Lässt sich für ein bebautes, nicht vermietetes Grundstück eine übliche Miete nicht ermitteln, sieht § 147 Abs. 1 Satz 1 BewG in Abweichung vom Ertragswertverfahren das so genannte Steuerbilanzwertverfahren vor (zum Anwendungsbereich vgl. § 147 Abs. 1 Satz 2 BewG). In diesen Sonderfällen errechnet sich der Grundbesitzwert aus der Summe des Werts des Grund und Bodens (§ 147 Abs. 2 Satz 1 BewG) und des Werts des Gebäudes (dazu § 147 Abs. 2 Satz 2 BewG). Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts für das gesamte Objekt ist nicht vorgesehen; lediglich für den Grund und Boden kommt die Öffnungsklausel des § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG zum Tragen.
- 40** cc) Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) wurde u.a. § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG um die Anwendung auf Fälle des § 1 Abs. 2a GrEStG erweitert.
- 41** d) Schließlich sind, der im Streitfall maßgebenden Gesetzeslage nachfolgend, weitere Änderungen des § 8 Abs. 2 GrEStG und des BewG erfolgt.
- 42** aa) Durch das JStG 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) ist § 138 Abs. 1 Satz 1 BewG dahingehend geändert worden, dass die Grundbesitzwerte unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt festgestellt werden. Für unbebaute Grundstücke ist durch Änderung des § 145 Abs. 3 BewG die vormalige Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 entfallen. Vielmehr ist ab 1. Januar 2007 nach § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG der Bodenrichtwert anzusetzen, der vom Gutachterausschuss zuletzt zu ermitteln war.
- 43** bb) Durch das JStG 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150) wurde der bisherige Verweis in § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG auf die Werte i.S. des § 138 Abs. 2 oder 3 BewG durch den Verweis auf die Werte i.S. des § 138 Abs. 2 bis 4 BewG und der bisherige Verweis in § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG auf § 138 Abs. 1 Satz 2 BewG durch den Verweis auf § 138 Abs. 1 Satz 1 BewG ersetzt.
- 44** cc) Mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG) vom 24. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 3018) hat der Gesetzgeber im neu eingefügten Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des BewG (§§ 157 ff. BewG i.d.F. des ErbStRG) die Bewertung von Grundbesitz für Zwecke der Erbschaftsteuer neu geregelt. Mit diesen Vorschriften hat der Gesetzgeber die Forderung des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 nach einer durchgängigen Ausrichtung der Bewertung am gemeinen Wert für die Erbschaft- und Schenkungsteuer umgesetzt.
- 45** Mit dem Inkrafttreten der §§ 157 ff. BewG i.d.F. des ErbStRG wurde die Grundbesitzbewertung für die Erbschaftsteuer von den Bestimmungen im bisherigen Vierten Abschnitt des Zweiten Teils des BewG (§§ 138 ff. BewG), die hinsichtlich ihrer erbschaftsteuerlichen Anwendung der Beurteilung im BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 zugrunde lagen, abgekoppelt. Seit dem Inkrafttreten des ErbStRG gelten die §§ 138 ff.

BewG nur noch für die Grunderwerbsteuer; dies ist mit dem Inkrafttreten des ErbStRG durch die entsprechende Änderung der Überschrift des Vierten Abschnitts des Zweiten Teils klargestellt worden.

- 46** III. Rechtsauffassung des beschließenden Senats zur Verfassungsmäßigkeit des § 11 GrEStG i.V.m. § 8 Abs. 2 GrEStG und § 138 Abs. 3 BewG
- 47** 1. Prüfungsmaßstab: Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)
- 48** Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmal unterschiedliche Grenzen, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1721, m.w.N., ständige Rechtsprechung).
- 49** Die Freiheit des Gesetzgebers im Steuerrecht wird durch zwei Leitlinien begrenzt, nämlich durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.2.a). Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.2.b). Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, und vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BFH/NV 2010, 1767, jeweils m.w.N.).
- 50** 2. Verklammerung von Steuertarif und Steuerbemessungsgrundlage
- 51** Gemäß § 11 GrEStG gilt ein einheitlicher Steuersatz für sämtliche gemäß § 1 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgänge und beide Arten der in § 8 GrEStG normierten Bemessungsgrundlagen. Eine solche einheitliche Steuersatzregelung verlangt eine ausreichend folgerichtig und belastungsgleich ausgestaltete Bemessungsgrundlage. Denn die Belastungswirkung einer Steuer erschließt sich erst aus dem Zusammenwirken des Steuertarifs mit dem ausdifferenzierten Bewertungsrecht (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter B.I.2.). Verstöße gegen den Gleichheitssatz, die in den Bewertungsvorschriften angelegt sind, entfalten ihre belastende Wirkung erst über die Tarifvorschrift.
- 52** Ausgehend von der in § 1 GrEStG getroffenen Belastungsentscheidung, grundsätzlich alle Rechtsträgerwechsel an Grundstücken der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen (vgl. BFH-Urteile vom 1. April 1981 II R 87/78, BFHE 133, 97, BStBl II 1981, 488; vom 9. April 2008 II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526), verlangt das Gebot der Gleichheit im steuerlichen Belastungserfolg für alle nach § 8 Abs. 2 GrEStG zu besteuernenden Rechtsvorgänge ein gleichheitsgerechtes und folgerichtiges Bewertungssystem. Diesen Anforderungen genügen die gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG anzuwendenden Bewertungsvorschriften der §§ 138 ff. BewG aus den nachfolgenden Gründen nicht.
- 53** 3. Verstoß des § 8 Abs. 2 GrEStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz
- 54** Der Senat ist von einem Verstoß des § 11 GrEStG i.V.m. § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG und §§ 138 ff. BewG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz überzeugt. Diese Ersatz-Bemessungsgrundlage führt für sämtliche dieser Vorschrift unterfallenden Rechtsvorgänge zu Besteuerungsergebnissen, die die vom Gesetzgeber getroffene Belastungsentscheidung nicht im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen.
- 55** a) Besteuerungsgegenstand der Grunderwerbsteuer ist der Erwerb eines Grundstücks oder grundstücksgleichen Rechts, der auf einem tatbestandlichen Erwerbsvorgang beruht (BVerfG-Beschluss vom 8. Januar 1999 1 BvL 14/98, BStBl II 1999, 152). Die Grunderwerbsteuer ist aufgrund der Anknüpfung der Besteuerung an einen Grundstückswechsel zwischen verschiedenen Rechtsträgern eine Verkehrsteuer, die in Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG i.d.F. vom 19. März 2009 als zulässige Form des Steuerzugriffs anerkannt ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1526, m.w.N.). Zu ihrem Wesen gehört, dass sie an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, an einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Akt, an die Vornahme eines Rechtsgeschäfts oder an einen wirtschaftlichen Vorgang oder einen Verkehrsvorgang anknüpft (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 7. Mai 1963 2 BvL 8/61, 2 BvL 10/61, BVerfGE 16, 64, 73, und in BStBl II 1999, 152).

- 56 b) Der Senat bejaht zwar die Vereinbarkeit des § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG mit Art. 3 Abs. 1 GG insoweit, als nach dieser Vorschrift in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG anstelle der Regel-Bemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 GrEStG eine Ersatz-Bemessungsgrundlage anzuwenden ist (BFH-Urteile vom 1. Februar 1971 II 25/65, BFHE 101, 438, BStBl II 1971, 343; vom 2. April 2008 II R 53/06, BFHE 220, 550, BStBl II 2009, 544).
- 57 aa) Bei der Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG) betrifft eine etwaige Gegenleistung nur die zuletzt hinzu erworbenen Anteile, so dass eine auf das ganze Grundstück bezogene Gegenleistung weder ersichtlich ist noch den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspräche (BFH-Beschluss vom 18. November 2005 II B 23/05, BFH/NV 2006, 612, m.w.N.). Eine Anknüpfung der Besteuerung an den Wert der Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsanteile wäre demgemäß nicht sachgerecht. Ebenso ist auch die Anwendung einer Ersatz-Bemessungsgrundlage in Fällen der Anteilsübertragung bzw. des Anteilsübergangs (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG) schon aus praktischen Gründen des Gesetzesvollzugs gerechtfertigt. Zwar wird bei diesen Rechtsvorgängen regelmäßig eine Gegenleistung für die Übertragung der Anteile vorliegen. Die regelmäßig am Reinvermögen der Gesellschaft ausgerichtete und im Übrigen durch wirtschaftliche Erwartungen bestimmte Preisbemessung ist jedoch als Besteuerungsgrundlage der Grunderwerbsteuer offensichtlich ungeeignet (Begründung zum GrEStG 1940, RStBl 1940, 387, 405; Hofmann, a.a.O., § 8 Rz 47).
- 58 bb) Für die vorstehenden Besteuerungsfälle hält es der Senat aufgrund der für die verfassungsrechtliche Beurteilung maßgeblichen generalisierenden Sicht des Gesetzgebers für unschädlich, dass § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG auch dann anzuwenden ist, wenn --wie im Streitfall-- der Steuertatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG durch die Begründung eines Anspruchs auf Übertragung des einzigen Geschäftsanteils einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG) bewirkt wird.
- 59 c) Die gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG anzuwendenden Bewertungsregelungen verstoßen aber gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Diese Vorschriften bewirken nicht etwa nur Ungleichbehandlungen, die lediglich in einzelnen Regelungen der §§ 138 ff. BewG --so etwa in den im Streitfall anzuwendenden §§ 145 und 147 BewG-- angelegt sind. Vielmehr geht der Senat auch für die Grunderwerbsteuer davon aus, dass --wie in dem BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.2.g festgestellt-- die Bewertungsvorschriften für das Grundvermögen (§ 138 Abs. 3 i.V.m. §§ 139, 145 bis 150 BewG) in allen Teilbereichen nicht den Vorgaben des Gleichheitssatzes genügen und damit auf der Bewertungsebene verfassungswidrige Besteuerungsergebnisse erzeugen.
- 60 Für die Grunderwerbsteuer wird dieser Befund auch vom Schrifttum ganz überwiegend geteilt (Halaczinsky, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht --UVR-- 2007, 87/89; Jochum in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Grunderwerbsteuergesetz, § 8 GrEStG Rz 11 ff.; Rutemöller, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2010, 637; Micker, DStZ 2009, 285/290; Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 15 Rz 40; Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 8 Rz 15a f.; Pahlke/Franz, a.a.O., § 8 Rz 78 ff.; a.A. Hofmann, a.a.O., § 8 Rz 69).
- 61 aa) Das BVerfG hat die Bewertungsvorschriften der §§ 138 ff. BewG in seinem Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 (unter C.II.2.) einer eingehenden verfassungsrechtlichen Überprüfung unterzogen und festgestellt, dass §§ 138 ff. BewG in allen Teilbereichen nicht den Vorgaben des Gleichheitssatzes genügen und damit auf der Bewertungsebene verfassungswidrige Besteuerungsergebnisse bewirken.
- 62 (1) Die Bewertung von bebauten Grundstücken sowohl im vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 146 Abs. 2 Satz 1 BewG als auch durch die Sonderbewertung gemäß § 147 BewG ist zur Erfüllung der Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG strukturell ungeeignet (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.2.b bb und C.II.2.c). Das vereinfachte Ertragswertverfahren führt zu Einzelergebnissen, die in erheblicher Anzahl zwischen weniger als 20 v.H. und über 100 v.H. des gemeinen Werts differieren. Aufgrund dieser weitreichenden und gravierenden Streubreite der Bewertungsergebnisse ist das BVerfG (Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.2.b cc (2)) zu folgender Feststellung gelangt:
- 63 "Eine relationsgerechte Abbildung der durch den Erwerb vermittelten Leistungsfähigkeit findet bei der vereinfachten Ertragsbewertung mithin nicht statt. Vielmehr haftet auch dieser Bewertung Zufälliges und Willkürliches an...".
- 64 Ebenso führt auch die Sonderbewertung nach § 147 BewG "zu bloßen, nicht durch Typisierung und Pauschalierung gerechtfertigten Zufallswerten" (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.2.c).

- 65 (2) Nach Auffassung des BVerfG verstößt die Sonderbewertung nach § 147 BewG --nach der im Streitfall das bebaute Grundstück der GmbH 2 bewertet wurde-- aufgrund der Übernahme der Steuerbilanzwerte für die aufstehenden Gebäude auf der Bewertungsebene gegen Art. 3 Abs. 1 GG und bewirkt verfassungswidrige Besteuerungsergebnisse. Der Steuergesetzgeber hat damit von vornherein auf eine für eine gleichmäßige Lastenverteilung geeignete Wertfindung verzichtet; die Übernahme der Steuerbilanzwerte für die aufstehenden Gebäude führt zu bloßen, nicht durch Typisierung und Pauschalierung gerechtfertigten Zufallswerten für die Gebäude.
- 66 (3) Ferner hat das BVerfG im Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 (unter C.II.2.f) ausgeführt, die Bewertung der unbebauten Grundstücke entspreche aufgrund der durch § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG a.F. angeordneten, bis Ende 2006 geltenden Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 nicht den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG.
- 67 (4) Das BVerfG ist daher in seinem Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.2.g abschließend zu folgendem Befund gelangt:
- 68 "Jedenfalls derzeit genügen die Bewertungsvorschriften für Grundvermögen damit in allen Teilbereichen nicht den Vorgaben des Gleichheitssatzes und bewirken deshalb bereits auf der Bewertungsebene verfassungswidrige Besteuerungsergebnisse."
- 69 Im Übrigen wird ergänzend auf die eingehenden Ausführungen im BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.2. Bezug genommen.
- 70 bb) Diese verfassungsrechtliche Beurteilung der in §§ 138 ff. BewG geregelten Grundbesitzbewertung im BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 wird auch durch die Ausführungen gestützt, mit denen die Bundesregierung im Gesetzentwurf zum ErbStRG (BTDrucks 16/7918, 44) die Neuregelung der Bewertung des Grundbesitzes für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke (§§ 157 ff. BewG i.d.F. des ErbStRG) begründet hat:
- 71 "Die derzeitigen Bewertungsmethoden gewährleisten keine gleichheitsgerechte Annäherung an den gemeinen Wert. Die Bewertungen von bebauten Grundstücken erreichen beispielsweise nur etwa 60 bis 70 Prozent des gemeinen Werts, wobei die Einzelergebnisse in erheblicher Anzahl auch zwischen weniger als 20 und über 100 Prozent des gemeinen Werts differieren."
- 72 cc) Auf der Grundlage der vom BVerfG in seinem Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 (unter C.II.2.) gerügten Gleichheitsverstöße gelangt der Senat --ausgehend von dem in § 11 GrEStG normierten einheitlichen Steuersatz-- zu der Überzeugung, dass die gesetzliche Regelung der Ersatz-Bemessungsgrundlage in § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG verfassungswidrig ist. Auch die Höhe der Grunderwerbsteuer bestimmt sich nach den sich aus §§ 138 ff. BewG ergebenden Zufallswerten und erzeugt mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbare ungleiche Belastungswirkungen.
- 73 d) Für das Grunderwerbsteuerrecht vermag der Senat keine Rechtfertigung für diese auf den Bewertungsregelungen der §§ 138 ff. BewG beruhenden ungleichen Besteuerungsergebnisse zu erkennen. Die Bewertung nach den §§ 138 ff. BewG verstößt gegen das Gebot einer den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügenden Grunderwerbsteuerrechtlichen Binnengerechtigkeit.
- 74 aa) Die sich aus der Anwendung des § 11 i.V.m. § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG und §§ 138 ff. BewG ergebenden gravierenden Bewertungs- und Belastungsunterschiede sind nicht hinnehmbar und keine Folge einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung oder Pauschalierung. Für die Grunderwerbsteuer kann insoweit nichts anderes gelten als für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, für die das BVerfG in seinem Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 ausdrücklich eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung der auf §§ 138 ff. BewG beruhenden Bewertungsergebnisse unter dem Gesichtspunkt einer zulässigen Typisierung und Pauschalierung verworfen hat. Insbesondere ist es ohne Bedeutung, dass der Steuersatz der Grunderwerbsteuer (§ 11 GrEStG) erheblich geringer ist als die Steuersätze der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Entscheidend ist, dass der Gesetzgeber durch die in § 8 Abs. 2 GrEStG in Bezug genommenen Bewertungsregelungen von vornherein auf eine für eine gleichmäßige Lastenverteilung geeignete Wertfindung verzichtet hat.
- 75 bb) Entgegen der Auffassung des BMF (ähnlich auch Hofmann, a.a.O., § 8 Rz 69) lassen sich die durch Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG bewirkten Gleichheitsverstöße auch nicht mit der Erwägung rechtfertigen, diese Bewertungsergebnisse beruhten "auf einer an sachlichen Gesichtspunkten orientierten,

folgerichtigen Umsetzung der primären Belastungsentscheidung" für die Fälle, in denen sich die Bemessungsgrundlage nicht aufgrund einer privatautonomen Festlegung des Werts der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 und § 9 GrEStG) ergebe. In Bezug auf die Grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage bestehen zwischen der gesetzlichen Anknüpfung an einen privatautonom gefundenen Wert (der im Regelfall dem Verkehrswert entspricht) einerseits und einer gesetzlich angeordneten Ersatz-Bemessungsgrundlage andererseits grundlegende Unterschiede. Dabei kann offen bleiben, ob --wie das BMF meint-- die Ergebnisse der Bewertung nach §§ 138 ff. BewG überhaupt die Streubreite der vertraglich vereinbarten Gegenleistungswerte i.S. des § 8 Abs. 1 GrEStG widerspiegeln.

- 76** Die Gegenleistung als Bemessungsgrundlage entspricht --wie oben unter Teil B.I.1. ausgeführt-- regelmäßig dem gemeinen Wert des Grundstücks am maßgeblichen Stichtag (Steuerentstehungszeitpunkt); dies gilt jedenfalls für die zahlenmäßig weitaus bedeutsamste Fallgruppe, bei der die Vertragschließenden gegenläufige Interessen verfolgen. Hieran ändert nichts, dass die Wertfindung durch die am Erwerbsvorgang Beteiligten in Ausübung der ihnen durch Art. 2 Abs. 1 GG garantierten Privatautonomie (dazu vgl. BVerfG-Entscheidungen vom 7. Februar 1990 1 BvR 26/84, BVerfGE 81, 242; vom 6. Februar 2001 1 BvR 12/92, BVerfGE 103, 89) erfolgt. Denn der übereinstimmende Wille der Vertragsparteien lässt in der Regel auf einen durch den Vertrag hergestellten sachgerechten Interessenausgleich schließen (BVerfG-Beschluss vom 27. Juli 2005 1 BvR 2501/04, Neue Juristische Wochenschrift 2006, 596) und bietet insoweit eine "Richtigkeitsgewähr" der getroffenen Vereinbarung (dazu z.B. Erman/C. Armbrüster, BGB, 12. Aufl., Vorbemerkung Vor § 145 BGB Rz 36 ff.). Die gleichmäßige Anwendung des sich daraus ergebenden Werts der Gegenleistung als Regel-Bemessungsgrundlage auf alle ihr unterfallenden Erwerbsvorgänge verwirklicht die von Art. 3 Abs. 1 GG geforderte Belastungsgleichheit. Gravierende Unterschiede in der Bemessungsgrundlage ergeben sich daraus nicht (a.A. Hofmann, a.a.O., § 8 Rz 69).
- 77** Diejenigen Fälle, in denen die Gegenleistung den gemeinen Wert deutlich verfehlt, unterliegen nach der Regelung in § 3 Nr. 2 GrEStG auch nur insoweit der Grunderwerbsteuer, als sie entgeltlicher Natur sind, im Übrigen, soweit Unentgeltlichkeit vorliegt, der Schenkungsteuer (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Mai 1984 1 BvR 464/81 u.a., BVerfGE 67, 70, BStBl II 1984, 608; BFH-Urteil vom 13. September 2006 II R 37/05, BFHE 215, 282, BStBl II 2007, 59, m.w.N.). Der Ansatz einer unter dem gemeinen Wert liegenden Gegenleistung, die nur den der Grunderwerbsteuer unterliegenden Teil des Rechtsgeschäfts erfasst, ist in diesen Fällen systemgerecht und vermag die zu willkürlichen Bewertungsergebnissen führende und keiner Systematik zugängliche Regelung in § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG nicht zu rechtfertigen.
- 78** Das gilt im Ergebnis auch für die vom BMF angesprochenen zahlenmäßig unbedeutenden Fälle der Grundstücksübertragung durch einen Gesellschafter auf eine Kapitalgesellschaft gegen einen unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis, bei denen es in Ausnahmefällen an einem Interessengegensatz zwischen den Vertragsbeteiligten fehlen kann, z.B. weil der Grundstücksverkäufer der Alleingesellschafter ist oder an der Kapitalgesellschaft im Übrigen nur nahe Verwandte des Gesellschafters beteiligt sind. Denn der Gesetzgeber kann sich bei der gesetzlichen Ausgestaltung der Ersatz-Bemessungsgrundlage nicht aus Gründen der Folgerichtigkeit auf Gestaltungsfreiheiten berufen, die den an einem Grundstücksgeschäft Beteiligten kraft ihrer Privatautonomie bei der Bemessung einer nach § 8 Abs. 1 GrEStG anzusetzenden Gegenleistung zustehen. Der Steuergesetzgeber ist kein Träger grundrechtlicher Freiheiten aus Art. 2 Abs. 1 GG, sondern vielmehr bei der Schaffung steuergesetzlicher Wertermittlungsregeln zur Beachtung der Bindungen aus Art. 3 Abs. 1 GG verpflichtet. Soweit daher die gesetzliche Ausgestaltung der Grundbesitzbewertung --wie bei § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG-- strukturell in einer Vielzahl von Fällen zu einer zufälligen oder gar willkürlichen Wertbemessung führt, kann sie aufgrund des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG keinen Bestand haben.
- 79** 4. Verstoß gegen das Gebot gleichheitsgerechter Besteuerung im Verhältnis zu § 8 Abs. 1 GrEStG?
- 80** Der Senat kann mangels Entscheidungserheblichkeit offen lassen, ob ein Verstoß der Gesamtregelung des § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz darüber hinaus auch deshalb vorliegt, weil diese Regelungen sachlich nicht gerechtfertigte Belastungsunterschiede im Verhältnis zu den § 8 Abs. 1 GrEStG unterfallenden Steuerfällen herbeiführen. Insbesondere bedarf es keiner Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Bemessungsgrundlage aus § 8 Abs. 2 GrEStG aus Verfassungsgründen zumindest annähernd am gemeinen Wert ausgerichtet sein muss und somit im Vergleich zur Besteuerung nach dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG) nicht zu allzu verschiedenen Ergebnissen führen darf (so Fischer in Boruttau, a.a.O., Vorbemerkungen Rz 94; Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 8 Rz 15b; Pahlke/Franz, a.a.O., § 8 Rz 79; Rutemöller, DStZ 2010, 637/638 ff.; Micker, DStZ 2009, 285/290; ähnlich wohl auch Hofmann, a.a.O., § 8 Rz 66; vgl. auch bereits BFH-Urteile in BFHE 101, 438, BStBl II 1971, 343, unter II.3.; vom 16. Oktober 1985 II R 99/85, BFHE 145, 95, BStBl II 1986, 148).

81 IV. Entscheidungserheblichkeit der Vorlage

82 Der Senat setzt das Verfahren aus und holt eine Entscheidung des BVerfG zu der Vorlagefrage ein, ob § 11 GrEStG in der im Jahre 2002 geltenden Fassung mit Art. 3 Abs. 1 GG insofern unvereinbar ist, als er die Beteiligten an Erwerbsvorgängen i.S. des § 8 Abs. 2 GrEStG, für die die (Ersatz)Steuerbemessungsgrundlage nach § 138 Abs. 3 BewG in der im Jahre 2002 geltenden Fassung zu ermitteln ist, mit einheitlichen Steuersätzen belastet, da es für die Entscheidung des Streitfalls auf die Verfassungsmäßigkeit des § 11 GrEStG i.V.m. § 8 Abs. 2 GrEStG und § 138 Abs. 3 BewG ankommt (Art. 100 Abs. 1 GG, § 80 Abs. 1 BVerfGG).

83 1. Keine verfassungskonforme Auslegung

84 Eine verfassungskonforme Auslegung des § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG ist nicht möglich. Diese Vorschriften sind ihrem Wortlaut nach, der auch ihrem Gesetzeszweck entspricht, eindeutig. Eine verfassungskonforme Auslegung ist unzulässig, wenn sie in Widerspruch zu dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers treten würde oder der mögliche Wortsinn einer Vorschrift unmissverständlich ist (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 15. Oktober 1996 1 BvL 44, 48/92, BVerfGE 64, 93; Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 11. Aufl., Art. 20 Rz 34, m.w.N.). Die Rechtsprechung kann deshalb die Vorschriften nicht durch anderweitige Regelungen ersetzen.

85 2. Maßgeblichkeit des Verfassungsverstößes für den Streitfall

86 a) Sind § 11 GrEStG i.V.m. § 8 Abs. 2 GrEStG und §§ 138 ff. BewG verfassungsgemäß, ist die Revision als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat geht in Übereinstimmung mit der Vorentscheidung davon aus, dass aufgrund des Erwerbsvorgangs vom 18. Dezember 2002 Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin festzusetzen war:

87 aa) Der Erwerbsvorgang unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer.

88 Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 v.H. der Anteile der Gesellschaft begründet, der Grunderwerbsteuer. Das Gesetz fingiert dabei --zivilrechtlich nicht vorhandene-- grundstücksbezogene Erwerbsvorgänge und trägt damit dem Umstand Rechnung, dass demjenigen, der mindestens 95 v.H. der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft erwirbt, eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit an dem Gesellschaftsgrundstück zuwächst. Es geht dabei nicht um die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 II R 65/06, BFHE 220, 542, BStBl II 2008, 489).

89 bb) Der Kaufvertrag vom 18. Dezember 2002 unterliegt demgemäß der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG, da der Klägerin aufgrund des Vertrags ein Anspruch auf Übertragung des einzigen Geschäftsanteils an der grundbesitzenden GmbH 2 zustand. Unerheblich ist, dass die AG beim Abschluss des Kaufvertrags Alleingesellschafterin der Klägerin war. Die zivilrechtliche Selbständigkeit der an dem Erwerbsvorgang beteiligten Kapitalgesellschaften wurde dadurch nicht berührt. Rechtsvorgänge i.S. von § 1 GrEStG zwischen selbständigen Personen sind notwendigerweise mit einem Rechtsträgerwechsel verbunden und erfüllen damit die Voraussetzungen der Steuerbarkeit nach dieser Vorschrift. Dies gilt auch für die Übertragung aller Anteile an einer Gesellschaft mit Grundbesitz. Die Besteuerung nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG ist daher nicht ausgeschlossen, wenn der alle Anteile an einer Gesellschaft Übertragende zugleich Alleingesellschafter der die Anteile erwerbenden Gesellschaft ist (BFH-Urteile vom 31. März 2004 II R 54/01, BFHE 205, 314, BStBl II 2004, 658, und vom 1. Dezember 2004 II R 10/02, BFH/NV 2005, 1365).

90 cc) Die Steuerfestsetzung hatte nicht deshalb zu unterbleiben, weil die Klägerin und die AG den Kaufvertrag vom 18. Dezember 2002 wieder aufgehoben und die Rückübertragung des Geschäftsanteils an der GmbH 2 vorgenommen haben. Aufgrund der vollständigen Aufhebung und Rückabwicklung des ursprünglichen Erwerbsvorgangs sind zwar die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG erfüllt. Dies steht aber gemäß § 16 Abs. 5 GrEStG der Steuerfestsetzung nicht entgegen, weil es an einer ordnungsgemäßen Anzeige des Erwerbsvorgangs fehlt.

91 Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, so wird nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der

Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet. Diese Vorschrift betrifft über ihren Wortlaut hinaus nicht nur den Rückerwerb des Eigentums an einem veräußerten Grundstück, sondern auch Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG. Dies folgt aus § 16 Abs. 5 GrEStG, wonach § 16 Abs. 1 bis 4 GrEStG nicht gilt, wenn einer der in § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG bezeichneten Erwerbsvorgänge rückgängig gemacht wird, der nicht ordnungsgemäß angezeigt worden war. Diese Regelung setzt die grundsätzliche Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschrift des § 16 GrEStG auch auf diese Tatbestände voraus (Sack in Boruttau, a.a.O., § 16 Rz 251; Hofmann, a.a.O., § 16 Rz 8; Pahlke/Franz, a.a.O., § 16 Rz 71 ff.; BFH-Urteil vom 16. Januar 1980 II R 83/74, BFHE 130, 70, BStBl II 1980, 359 zu § 17 GrEStG 1963 Rheinland-Pfalz).

- 92** dd) Dass die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG erfüllt sind, steht der Steuerfestsetzung gemäß § 16 Abs. 5 GrEStG nicht entgegen, da weder der Notar noch die Klägerin oder die AG den Erwerbsvorgang vom 18. Dezember 2002 ordnungsgemäß angezeigt haben.
- 93** (1) Nach § 16 Abs. 5 GrEStG gelten die Vorschriften der Abs. 1 bis 4 des § 16 GrEStG nicht, wenn einer der in § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG bezeichneten Erwerbsvorgänge rückgängig gemacht wird, der nicht ordnungsgemäß angezeigt war (§§ 18, 19 GrEStG). § 16 Abs. 5 GrEStG dient der Sicherung der Anzeigepflichten aus §§ 18 und 19 GrEStG und wirkt dem Anreiz entgegen, durch Nichtanzeige einer Besteuerung der in dieser Vorschrift genannten Erwerbsvorgänge zu entgehen (BFH-Beschluss in BFHE 208, 456, BStBl II 2005, 492). Insbesondere soll die Vorschrift den Beteiligten die Möglichkeit nehmen, einen dieser Erwerbsvorgänge ohne weitere steuerliche Folgen wieder aufheben zu können, sobald den Finanzbehörden ein solches Geschäft bekannt wird (vgl. die Gesetzesbegründung zur Vorgängervorschrift des § 17 Abs. 4 GrEStG 1940, RStBl 1940, 412).
- 94** Ordnungsgemäß angezeigt ist ein Erwerbsvorgang nur dann, wenn die Anzeige fristgerecht beim Finanzamt eingeht und sämtliche in §§ 18 und 19 i.V.m. § 20 GrEStG normierten Anforderungen erfüllt. Nach dem BFH-Beschluss in BFHE 208, 456, BStBl II 2005, 492 reicht es unter Berücksichtigung des Normzwecks des § 16 Abs. 5 GrEStG und des Übermaßverbots aber regelmäßig aus, wenn die innerhalb der Anzeigefrist von zwei Wochen (§ 18 Abs. 3 und § 19 Abs. 3 GrEStG) beim Finanzamt eingehende Anzeige die einwandfreie Identifizierung von Veräußerer, Erwerber und Urkundsperson (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 6 GrEStG) und ggf. der Gesellschaft (§ 20 Abs. 2 GrEStG) ermöglicht und der Anzeige die in § 18 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 19 Abs. 4 Satz 2 GrEStG genannten Abschriften beigelegt werden. Die innerhalb der Anzeigefrist zu erstattende Anzeige muss danach nicht in jeder Hinsicht den Anforderungen der §§ 18 und 19 i.V.m. § 20 GrEStG genügen. Vielmehr können in der Anzeige noch fehlende Angaben innerhalb einer vom Finanzamt zu setzenden angemessenen Frist nachgereicht werden. Dazu bedarf es eines innerhalb der Anzeigefrist zu stellenden Fristverlängerungsantrags.
- 95** Die Anzeigepflicht der Beteiligten ist nicht davon abhängig, ob und inwieweit sie die durch einen Rechtsvorgang ausgelöste Grunderwerbsteuerpflicht erkannt haben bzw. wussten, dass insoweit eine Anzeigepflicht bestand (BFH-Urteil vom 12. Juni 1996 II R 3/93, BFHE 180, 474, BStBl II 1996, 485; BFH-Beschluss in BFHE 208, 456, BStBl II 2005, 492).
- 96** Nach Ablauf der Anzeigefrist kommt eine rückwirkende Fristverlängerung (§ 109 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung --AO--) zur erstmaligen Erstattung der Anzeige nicht in Betracht.
- 97** (2) Die Klägerin hat danach ihre Anzeigepflichten nicht ordnungsgemäß erfüllt. Sie hat den Erwerbsvorgang nicht innerhalb der Anzeigefrist angezeigt. Dabei ist unerheblich, dass die Klägerin die Steuerpflicht des Erwerbsvorgangs und die Anzeigepflicht --wie von ihr vorgetragen-- nicht gekannt hat. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) wegen der Fristversäumnis scheidet auch dann aus, wenn bei Versäumnis der Frist zur Anzeige nach § 19 Abs. 3 GrEStG überhaupt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht käme (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFHE 208, 456, BStBl II 2005, 492). Der Klägerin wäre nämlich anzulasten, sich keine Kenntnis über die Steuer- und Anzeigepflicht verschafft zu haben (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 208, 456, BStBl II 2005, 492).
- 98** (3) Im Streitfall kann auch nicht ausnahmsweise aus Vertrauensschutzgründen von der Anwendung des § 16 Abs. 5 GrEStG abgesehen werden. Zwar hat es der Senat in dem Fall des Beschlusses in BFHE 208, 456, BStBl II 2005, 492, in dem von dem Anteilserwerb eine Vielzahl von Grundstücken in zwei Bundesländern betroffen waren, im einstweiligen Rechtsschutzverfahren bei summarischer Prüfung für rechtlich möglich gehalten, § 16 Abs. 5 GrEStG auf vor der Veröffentlichung dieses Beschlusses verwirklichte Erwerbsvorgänge nicht anzuwenden. Vorliegend ist eine solche Fallgestaltung jedoch nicht gegeben, weil von dem Erwerbsvorgang lediglich zwei in demselben Finanzamtsbezirk gelegene Grundstücke betroffen waren und es der Klägerin ohne weiteres möglich gewesen wäre, eine den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Anzeige fristgerecht zu erstatten.

- 99** Eine Nichtanwendung des § 16 Abs. 5 GrEStG aus Vertrauensschutzgründen rechtfertigt sich auch nicht aus dem Vorbringen der Klägerin, sie habe --entsprechend der im BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 1341 getroffenen Aussage-- die Anzeige jedenfalls bis zum Ergehen des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids und vor dem Abschluss des Aufhebungsvertrags nachgeholt. Angesichts des klaren Wortlauts des § 16 Abs. 5 GrEStG rechtfertigt eine solche Anzeige für sich allein noch nicht die Gewährung von Vertrauensschutz. Eine Ausdehnung des im BFH-Beschluss in BFHE 208, 456, BStBl II 2005, 492 gewährten und auf die Besonderheiten der dort zugrunde liegenden Sachverhaltsgestaltung abgestellten Vertrauensschutzes auf sämtliche Fälle, in denen die Nichtanzeige eines Erwerbsvorgangs i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG allein auf Unkenntnis eines Beteiligten über die Anzeigepflicht beruht und der ordnungsgemäßen Anzeigeerstattung keine sonstigen tatsächlichen Hindernisse entgegenstanden, überschreitet die aus Art. 20 Abs. 3 GG herzuleitenden Grenzen der richterlichen Auslegungsbefugnis für § 16 Abs. 5 GrEStG. Solches ist der Fall, wenn die Rechtsprechung sich an die Stelle des Gesetzgebers setzt, indem die Auslegung zu einem Ergebnis führt, das in Widerspruch steht zu dem auslegungsfähigen und auslegungsbedürftigen Wortlaut der gesetzlichen Vorschrift, ihrer Systematik und ihrem erkennbaren Sinn (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 27. Dezember 1991 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212, und vom 22. Dezember 1992 1 BvR 1333/89, DStR 1993, 603).
- 100** ee) Ein Anspruch auf Nichtfestsetzung der Steuer kann auch nicht aus dem Gespräch vom 5. März 2003 zwischen dem damaligen Geschäftsführer der Klägerin und dem Sachbearbeiter bei der Grunderwerbsteuerstelle des FA hergeleitet werden.
- 101** Es war zwar bereits vor der Einführung des § 89 Abs. 2 AO durch Art. 18 Nr. 1 Buchst. b des Föderalismusreform-Begleitgesetzes vom 5. September 2006 (BGBl I 2006, 2098) anerkannt, dass die Finanzbehörden neben der gesetzlich geregelten Auskunft im Anschluss an eine Außenprüfung (§§ 204 bis 207 AO) auch in anderen Fällen Auskünfte mit bindender Wirkung (Zusagen) erteilen konnten. Bindungswirkung entfalteten solche Zusicherungen aber nur, wenn sie der für die spätere Entscheidung im Verwaltungsverfahren zuständige Beamte oder der Vorsteher der Finanzbehörde abgegeben hatte. Dabei war als zuständiger Beamter nicht der Sachbearbeiter, sondern der abschließend Zeichnungsberechtigte, also in der Regel der Sachgebietsleiter, anzusehen (BFH-Urteile vom 13. Dezember 1989 X R 208/87, BFHE 159, 114, BStBl II 1990, 274, und vom 26. November 1997 III R 109/93, BFH/NV 1998, 808; BFH-Beschlüsse vom 9. Dezember 2004 VII B 129/04, BFH/NV 2005, 663, und vom 19. Januar 2007 IV B 51/05, BFH/NV 2007, 1089).
- 102** Da der Sachbearbeiter, mit dem der damalige Geschäftsführer der Klägerin gesprochen hat, nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht zeichnungsberechtigt war, konnten etwaige von ihm gegebene Auskünfte keine Bindungswirkung entfalten, und zwar auch dann nicht, wenn der Geschäftsführer den Sachbearbeiter für den zuständigen Auskunftsbearbeiter halten konnte (BFH-Urteil in BFHE 159, 114, BStBl II 1990, 274; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1089).
- 103** ff) Der Steueranspruch ist weder verjährt noch verwirkt.
- 104** Die nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre betragende Festsetzungsfrist begann gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2003, in dem die Klägerin die Anzeige erstattete, und war somit bei Erlass des Bescheids vom 8. Mai 2006 noch nicht abgelaufen.
- 105** Es lag auch kein Verhalten des FA vor, das bei objektiver Auslegung den eindeutigen Schluss zuließ, es werde die Grunderwerbsteuer nicht festsetzen. Dem Vorbringen der Klägerin lässt sich zudem nicht entnehmen, dass sie sich im Vertrauen auf die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer entsprechend eingerichtet --nicht nur gedanklich eingestellt-- habe, so dass ihr wegen der von ihr getroffenen oder unterlassenen Maßnahmen oder Vorkehrungen die Zahlung der festgesetzten Grunderwerbsteuer nicht mehr zugemutet werden könnte.
- 106** b) Sind § 11 GrEStG i.V.m. § 8 Abs. 2 GrEStG und §§ 138 ff. BewG wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig, muss der Senat zu einer anderen Entscheidung kommen.
- 107** aa) Die Klage müsste nach einer entsprechenden Entscheidung des BVerfG entweder in vollem Umfang Erfolg haben, weil beim Fehlen einer die Bemessungsgrundlage und/oder den Steuersatz festlegenden Regelung Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt werden kann, oder das Ausgangsverfahren müsste gemäß § 74 FGO ausgesetzt werden, bis der Gesetzgeber die Vorschriften über die Ersatz-Bemessungsgrundlage und/oder den Steuersatz rückwirkend geändert hat. Auch dies wäre eine andere Entscheidung als im Falle der Gültigkeit des Gesetzes (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter B.I.1., m.w.N.). Dabei kann es für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage keine Rolle spielen, dass das BVerfG im Falle einer

Unvereinbarkeitserklärung die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter B.I.1.).

- 108** bb) Der Entscheidungserheblichkeit steht nicht entgegen, dass das BVerfG in seinem zur Erbschaft- und Schenkungsteuer ergangenen Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 das bisherige Recht bis zu einer Neuregelung für weiter anwendbar erklärt und den Gesetzgeber verpflichtet hat, eine Neuregelung bis spätestens zum 31. Dezember 2008 zu treffen.
- 109** (1) Im Hinblick auf die Anwendung des § 11 GrEStG i.V.m. § 8 Abs. 2 GrEStG und §§ 138 ff. BewG kommt der genannten Entscheidung des BVerfG keine Bindungswirkung zu.
- 110** Eine solche Bindungswirkung ergibt sich nicht aus § 31 Abs. 2 BVerfGG. Die einer Entscheidung des BVerfG nach dieser Vorschrift zukommende Gesetzeskraft erstreckt sich nur auf die Entscheidungsformel --Tenor-- (BVerfG-Urteil vom 31. Januar 1989 1 BvL 17/87, BVerfGE 79, 256, 264; BVerfG-Beschluss vom 30. Mai 1972 1 BvL 21/69 und 18/71, BVerfGE 33, 199, 203; BVerfG-Urteil vom 19. Juli 1966 2 BvF 1/65, BVerfGE 20, 56, 86). Die in Gesetzeskraft erwachsene Entscheidungsformel des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 bezieht sich ausschließlich auf § 19 Abs. 1 ErbStG.
- 111** Auch aus § 31 Abs. 1 BVerfGG ergibt sich eine solche Bindungswirkung nicht. Die nach dieser Vorschrift angeordnete Bindungswirkung sichert über die Rechtskraft hinaus die Befolgung der konkreten Entscheidung und ihre Beachtung durch die Hoheitsträger. Gegenstand der Bindung sind neben dem Tenor der Entscheidung auch die tragenden Entscheidungsgründe (BVerfG-Urteil in BVerfGE 20, 56, 87; BVerfG-Beschlüsse vom 20. Januar 1966 1 BvR 140/62, BVerfGE 19, 377, 391 ff.; vom 10. Juni 1975 2 BvR 1018/74, BVerfGE 40, 88, 93). Die Bindungswirkung kann sich aber nur auf den Streitgegenstand beziehen, über den das BVerfG entschieden hat (BVerfG-Beschluss vom 6. November 1968 1 BvR 727/65, BVerfGE 24, 289, 297). Streitgegenstand des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 war allein die Frage, ob die Anwendung des einheitlichen Steuertarifs gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG auf alle Erwerbsvorgänge wegen gleichheitswidriger Ausgestaltung der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei den unterschiedlichen Vermögensarten verfassungswidrig ist. Demgemäß hat das BVerfG, ausgehend von der Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG, ausschließlich die erbschaftsteuerrechtliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage beim Grundvermögen nach Maßgabe des seinerzeit geltenden § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG als gleichheitswidrig verworfen. Die Verfassungsmäßigkeit der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist daher, auch wenn insoweit ebenfalls die Bewertungsvorschriften der §§ 138 ff. BewG anzuwenden sind, nicht vom Streitgegenstand des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 erfasst. Demgemäß umfasst auch die in diesem BVerfG-Beschluss angeordnete Weitergeltung des bisherigen Rechts nicht die Grunderwerbsteuerrechtliche Ersatz-Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG.
- 112** (2) Soweit der Senat nach Ergehen des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 von der Anwendbarkeit des § 8 Abs. 2 GrEStG jedenfalls für vor dem 1. Januar 2009 verwirklichte Erwerbsvorgänge ausgegangen war (BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 1526, und vom 11. Juni 2008 II R 58/06, BFHE 222, 87, BStBl II 2008, 879), hält er daran nicht mehr fest. Denn dieser Rechtsprechung lag die Annahme zugrunde, dass der Gesetzgeber --auch wenn insoweit nicht durch den BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 gebunden-- die vom BVerfG festgestellten Verfassungsverstöße bei der Grundbesitzbewertung nicht nur für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, sondern auch für die Grunderwerbsteuer für nach dem 31. Dezember 2008 verwirklichte Erwerbsvorgänge beseitigen würde. Eine solche gesetzliche Neuregelung ist jedoch nicht erfolgt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de