

# Beschluss vom 12. Januar 2021, II B 61/19

## Zeitpunkt des Bestehens ernstlicher Zweifel bei Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts durch ein Sachverständigengutachten

ECLI:DE:BFH:2021:BA.120121.IIB61.19.0

BFH II. Senat

FGO § 69 Abs 1, FGO § 69 Abs 3, BewG § 198, AO § 240 Abs 1 S 4, GrEStG § 8 Abs 2 S 1 Nr 3, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 69 Abs 2, BBauG § 196, BewG § 179

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. Juni 2019, Az: 3 V 3049/19

## Leitsätze

NV: An der Rechtmäßigkeit eines Bescheids zur Feststellung eines Grundbesitzwerts bestehen bis zur Vorlage eines Sachverständigengutachtens beim FA zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts keine ernstlichen Zweifel, selbst wenn bereits vorher schlüssige Erwägungen, die für einen niedrigeren gemeinen Wert sprechen, vorgebracht wurden.

## Tenor

Die Beschwerde der Antragstellerin gegen den Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24.06.2019 - 3 V 3049/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Antragstellerin zu tragen.

## Tatbestand

- 1** I. Zur Besteuerung einer Anteilsvereinigung forderte das für die Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt den Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) auf, für Zwecke der Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes den Grundbesitzwert i.S. des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) zum 22.08.2016 festzustellen.
- 2** Das FA bat daraufhin die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin), eine GmbH & Co. KG, mit Schreiben vom 20.03.2017, eine Feststellungserklärung einzureichen. Mit Abgabe dieser Erklärung am 11.05.2017 wies die Antragstellerin darauf hin, dass das streitgegenständliche Grundstück mit Altlasten belastet sei und der Verkehrswert des Grundstücks aufgrund der damit verbundenen hohen Beseitigungskosten 0 € betrage. Zum Nachweis reichte sie eine "Kostenschätzung Altlastenbeseitigung" des die Beseitigung durchführenden Unternehmens (geschätzte Kosten 100,8 Mio. €) sowie den Bescheid des Landrats vom 19.07.2013 ein, in dem die Antragstellerin verpflichtet wurde, die Altlasten zu beseitigen.
- 3** Am 22.01.2018 erließ das FA einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 22.08.2016 für Zwecke der Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung/-übertragung (Feststellungsbescheid) mit einem Grundbesitzwert von 10.631.573 €. Das FA bewertete den Grundbesitz als unbebaute Grundstücke. Den Wert bestimmte das FA nach den Flächen der Grundstücke und den Bodenrichtwerten. Daraufhin erließ das für die Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt am 08.02.2018 einen Grunderwerbsteuerbescheid mit einer festgesetzten Grunderwerbsteuer in Höhe von 706.046 €, fällig am 12.03.2018.
- 4** Gegen den Feststellungsbescheid legte die Antragstellerin am 20.02.2018 Einspruch ein und führte mit Hinweis auf die Altlastenkontamination aus, sie lasse derzeit ein Gutachten für das Grundstück erstellen. Zugleich beantragte sie Aussetzung der Vollziehung (AdV). Das FA lehnte den AdV-Antrag ab. Es habe an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids keine ernstlichen Zweifel.

- 5 Die Antragstellerin reichte am 19.03.2018 (Eingang beim FA am 20.03.2018) das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen vom 13.03.2018 ein. Der Gutachter kam zu einem Bodenwert in Höhe von 6,6 Mio. €, einem Abschlag wegen notwendiger Altlastenbeseitigung in Höhe von 100 Mio. € und damit zu einem Verkehrswert in Höhe von 1 €. Mit Schreiben vom 23.03.2018 gewährte das FA daraufhin AdV ab 20.03.2018.
- 6 Gegen diesen Bescheid legte die Antragstellerin Einspruch ein und beantragte die Gewährung der AdV ab dem 12.03.2018, dem Tag der Fälligkeit der Grunderwerbsteuerschuld. Durch den Beginn der AdV erst am 20.03.2018 entstünden Säumniszuschläge in Höhe von 6.910,50 €.
- 7 Der Einspruch blieb erfolglos. Bis zur Einreichung des Gutachtens, das dem Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG diene, hätten sich keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Feststellungsbescheids ergeben. Denn die bereits bei der Erklärung geltend gemachten Altlasten zählten nicht zu den zu berücksichtigenden wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies den Antrag auf gerichtliche Aufhebung der Vollziehung ab dem 12.03.2018 zurück. Werde ein niedrigerer gemeiner Wert gemäß § 198 BewG mittels Gutachten nachgewiesen, sei Aufhebung der Vollziehung erst ab dem Tag des Eingangs des Gutachtens beim FA bzw. FG zu gewähren, da den Steuerpflichtigen die Nachweislast treffe.
- 9 Gegen diesen Beschluss hat die Antragstellerin die vom FG zugelassene Beschwerde eingelegt, der das FG nicht abgeholfen hat.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die nach § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Beschwerde ist unbegründet. Das FG hat zu Recht keine Aufhebung der Vollziehung ab dem 12.03.2018 gewährt.
- 11 1. Der Zulässigkeit der Beschwerde steht nicht entgegen, dass sie die Antragstellerin nicht begründet hat. Eine Beschwerde nach § 128 FGO, wie sie nach Abs. 3 der Vorschrift u.a. gegen Entscheidungen über die AdV nach § 69 Abs. 3 und 5 FGO gegeben ist, wenn sie wie im vorliegenden Fall vom FG zugelassen wurde, muss gemäß § 129 Abs. 1 FGO nicht begründet werden. Es reicht aus, wenn das Begehren des Beschwerdeführers wie im Streitfall aufgrund der Antragstellung und der Begründung des Antrags auf AdV im finanzgerichtlichen Verfahren hinreichend deutlich erkennbar ist (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.11.2009 - II B 102/09, juris, unter II.A.).
- 12 2. Die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts soll auf Antrag ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheids bestehen oder die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 69 Abs. 2 Satz 2 FGO). Zuständig für die AdV ist neben der zuständigen Finanzbehörde auch das Gericht der Hauptsache (§ 69 Abs. 3 Satz 1 FGO). Wird gegen einen Beschluss des FG wegen AdV zulässigerweise Beschwerde eingelegt, ist der BFH berechtigt und verpflichtet, die Entscheidung des FG in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht in vollem Umfang zu überprüfen (vgl. BFH-Beschluss vom 16.10.1991 - I B 227/90, I B 228/90, BFH/NV 1992, 341, unter III.1., m.w.N.).
- 13 Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken. Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (BFH-Beschluss vom 03.09.2018 - VIII B 15/18, BFH/NV 2018, 1279, Rz 6, m.w.N.). Ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (BFH-Beschluss vom 27.11.2009 - II B 102/09, unter II.B.1., m.w.N.). Ist der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, so kann das Gericht ganz oder teilweise die Aufhebung der Vollziehung anordnen (§ 69 Abs. 3 Satz 3 FGO).
- 14 3. Bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund der präsenten Beweismittel, des unstreitigen Sachverhalts und der gerichtsbekannten Tatsachen ist die Ablehnung des Antrags auf Aufhebung der Vollziehung des Feststellungsbescheids durch das FG rechtmäßig.
- 15 a) Wird die Vollziehung eines Grundlagenbescheids ausgesetzt, ist nach § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO von Amts wegen auch die Vollziehung des hierauf beruhenden Folgebescheids auszusetzen, so dass ein Rechtsschutzbedürfnis für

den Antrag auf AdV des Grundlagenbescheids gegeben ist, auch wenn der Steuerpflichtige letztendlich die AdV des Folgebescheids erreichen will.

- 16** b) Die Gewährung von AdV wirkt nur für die Zukunft und ist deshalb --auch über die AdV des Grundlagenbescheids mit Wirkung für den Folgebescheid-- insbesondere nicht geeignet, Säumniszuschläge bezüglich des Folgebescheids zu beseitigen, die in der Zeit zwischen der Fälligkeit der festgesetzten Steuer und der Entscheidung über den Antrag auf einstweiligen Rechtsschutz entstanden sind. Dazu bedarf es der in § 69 Abs. 2 Satz 7 und Abs. 3 Satz 3 FGO vorgesehenen Aufhebung der Vollziehung (s.a. BFH-Beschluss vom 27.11.2009 - II B 102/09, juris, unter II.B.4.a, m.w.N.).
- 17** c) Für die Bestimmung des Zeitpunkts, ab dem die Wirkungen der Vollziehung eines Steuerbescheids aufzuheben sind, kommt es darauf an, ab wann ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheids erkennbar vorliegen. Aus dem Sinn und Zweck der Säumniszuschläge in Verbindung mit der Regelung des § 240 Abs. 1 Satz 4 AO folgt, dass eine Aufhebung der Vollziehung im Hinblick auf Säumniszuschläge u.a. in Fällen, in denen zumindest für eine gewisse Zeit keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids bestehen, wie bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und Abgabe der Steuererklärung im Rechtsbehelfsverfahren, nicht in Betracht kommt (vgl. BFH-Beschluss vom 10.12.1986 - I B 121/86, BFHE 149, 6, BStBl II 1987, 389, unter II.3., m.w.N.).
- 18** d) Bei der Bewertung eines unbebauten Grundstücks bestehen ernstliche Zweifel an dem nach §§ 179, 182 bis 196 BewG ermittelten Wert des Grundbesitzes erst, wenn durch den Steuerpflichtigen ein Sachverständigengutachten zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts gemäß § 198 BewG vorgelegt worden ist.
- 19** aa) Der Wert unbebauter Grundstücke bestimmt sich gemäß § 179 Sätze 1 und 2 BewG regelmäßig nach ihrer Fläche und den Bodenrichtwerten (§ 196 des Baugesetzbuchs --BauGB--) Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen nach dem BauGB zu ermitteln und den Finanzämtern mitzuteilen.
- 20** bb) Eine Kontamination des Bodens mit Altlasten wird im Rahmen der Wertermittlung nach geltender Verwaltungsauffassung (vgl. R B 179.2 Abs. 8 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 vom 16.12.2019, BStBl I 2019, Sondernr. 1/2019, 2) und der Kommentarliteratur (vgl. Haas in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 179 BewG Rz 27; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 179 Rz 16 f.; Mannek in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2. Aufl., § 179 BewG Rz 58; Grootens in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 179 BewG Rz 22; Schnitter in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 179 BewG Rz 33, Stand Juni 2020; Eisele in Kapp/Ebeling, § 12 ErbStG, Rz 254) nicht als ein Wertkorrektur rechtfertigender Faktor angesehen. Denn bei der Verwendung der Bodenrichtwerte handelt es sich um eine verfassungsrechtlich unbedenkliche typisierende Bewertungsmethode, die der Vereinfachung der Bedarfsbewertung dient. Die Bodenrichtwerte sind für die am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten verbindlich und einer gerichtlichen Überprüfung regelmäßig nicht zugänglich. Sie sind deswegen von den Finanzbehörden und -gerichten ungeprüft und ohne eigenen Bewertungsspielraum der Ermittlung des Bedarfswerts zugrunde zu legen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2006 - II R 1/04, BFHE 213, 387, BStBl II 2006, 742, unter II.1., m.w.N.). Über die bloße Beachtung der vom Gutachterausschuss vorgegebenen Differenzierungen hinaus dürfen die Finanzämter auch keine "eigenen" Bodenrichtwerte aus den von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Bodenrichtwerten ableiten (vgl. BFH-Urteil vom 25.08.2010 - II R 42/09, BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205, Rz 16, m.w.N.).
- 21** cc) Nach § 198 BewG kann der Steuerpflichtige jedoch den Ansatz eines individuellen niedrigeren Verkehrswerts erreichen, der unter dem nach dem BewG ermittelten Grundstückswert liegt, wenn er diesen entsprechend nachweist (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2019 - II R 9/18, BFHE 267, 380, Rz 12 f., m.w.N.), und auf diese Weise eine Berücksichtigung der Altlasten bei der Grundstücksbewertung erwirken.
- 22** Abgesehen von dem Fall des zeitnahen Verkaufs kommt als Nachweis nach § 198 BewG grundsätzlich nur die Vorlage des Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 267, 380, Rz 14 ff.). Denn nur ein solches bietet eine erhöhte Wahrscheinlichkeit dafür, dass weitere Beweiserhebungen entbehrlich sind. Der BFH verkennt nicht, dass im Einzelfall auch andere Belege schlüssig einen niedrigeren Wert nahelegen können. Er erachtet es jedoch für eine zulässige Typisierung, speziell an ein Sachverständigengutachten eine entsprechende Vermutung zu knüpfen.
- 23** e) Wie im Hauptsacheverfahren gelten auch im Verfahren nach § 69 Abs. 3 FGO grundsätzlich die Regeln über die objektive Feststellungslast mit der Folge, dass die Beteiligten entscheidungserhebliche Einwendungen im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten darlegen und ggf. glaubhaft machen müssen (BFH-Beschluss vom 26.08.2004 -

V B 243/03, BFH/NV 2005, 255, unter II.1., m.w.N.). Dabei können nur präsente Beweismittel berücksichtigt werden (BFH-Beschluss vom 08.01.2019 - II B 62/18, BFH/NV 2019, 293, Rz 19, m.w.N.). Da § 198 BewG die Nachweispflicht dem Steuerpflichtigen aufbürdet, können ernstliche Zweifel an einer nach den Vorschriften des BewG typisierten Bewertung entsprechenden Feststellung des Grundbesitzwerts erst mit Eingang des Gutachtens entstehen.

- 24** f) Das FG hat danach zu Recht gefolgert, dass in einem Fall, in dem sich der Steuerpflichtige --wie die Antragstellerin-- auf einen niedrigeren gemeinen Wert nach § 198 BewG beruft, Zweifel an der Richtigkeit des angefochtenen Bescheids erst mit Vorlage des Gutachtens bestehen, nicht schon mit dessen Erstellung und erst recht nicht vor dessen Erstellung mit dem Vorbringen von --wenn auch schlüssigen-- Erwägungen. Die Antragstellerin hatte es in der Hand, entsprechend der eindeutigen Verwaltungs- und Literaturmeinung schon vor Erlass des Feststellungsbescheids ein Sachverständigengutachten vorzulegen und so mögliche Säumniszuschläge zu umgehen.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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