FG München, Urteil v. 08.02.2023 – 4 K 2771/21

Titel:

Rückwirkende Anwendung der durch das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (ErbStAnpG 2016) geänderten Regelungen der §§ 13a, 13b ErbStG ab dem 1.7.2016 nicht verfassungswidrig

Normenketten:

ErbStG 2016 § 9 Abs. 1 Nr. 1
ErbStG 2016 § 9 Abs. 1 Nr. 2
ErbStG 2016 § 13a Abs. 4
ErbStG 2016 § 13b Abs. 4
ErbStG 2016 § 13b Abs. 10
ErbStG 2016 § 37 Abs. 12 S. 1
BewG § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3
ErbStAnpG 2016 Art. 3
GG Art. 20 Abs. 3
GG Art. 103 Abs. 2

Leitsätze:

Bei der Erbschaftsteuer ist ab dem 1.7.2016 keine Steuerpause unter dem Gesichtspunkt eingetreten, dass es der Gesetzgeber nicht geschafft hat, das ErbStAnpG 2016 rechtzeitig zu verabschieden. Die im ErbStAnpG 2016 angeordnete echte Rückwirkung in Bezug auf die neugefassten, verschärften Regelungen zum Übergang von Betriebsvermögen in § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG 2016 verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (im Streitfall: Besteuerung einer am 24.7.2016 erfolgten Schenkung von Betriebsvermögen nach den §§ 13a, 13b ErbStG in der Fassung des ErbStAnpG 2016). (redaktioneller Leitsatz)

Bereits der Gesetzesbeschluss des Bundestages vom 24.6.2016 hat zu einer Zerstörung des Vertrauens auf das Fortbestehen der alten Rechtslage geführt; allen Steuerpflichtigen musste seit dem 24.6.2016 klar sein, dass es Ziel des Gesetzgebers war, das ErbStAnpG 2016 zum 1.7.2016 einzuführen. (redaktioneller Leitsatz)

Die im Urteil des BVerfG, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, enthaltene Fortgeltungsanordnung ist in dem Sinne auszulegen, dass das verfassungswidrige ErbStG 2009 über den 30.6.2016 hinaus bis zu einer tatsächlichen Neuregelung anzuwenden ist (Anschluss an BFH, Urteil v. 6.5.2021, II R 1/19, BStBl 2022 II S. 77; gegen FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 19.5.202, 14 K 14008/19, EFG 2021 S. 1486). (redaktioneller Leitsatz)

Der Gesetzgeber war nicht verpflichtet, für die Zeit vom 1.7.2016 bist zur Verkündung des ErbStAnpG 2016 ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen dahingehend zu ermöglichen, dass er entscheiden können sollte, ob seine Steuerfestsetzung nach dem alten oder nach dem neuen Recht zu erfolgen hat. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Verfassungsmäßige Zulässigkeit der rückwirkenden Anwendung von §§ 13a, 13b ErbStG, Bescheid, Revision, Feststellung, Feststellungsbescheid, Einspruchsverfahren, Zeitpunkt, Verletzung, Einspruch, Zustimmung, Klageverfahren, Festsetzung, Auslegung, Veranlagung, Berichterstattung, einheitliche Feststellung, Co KG, Grundsatz des Vertrauensschutzes, Rückwirkung, Vermittlungsausschuss, Rechtslage, Erbschaftsteuer, Steuerfestsetzung, Vertrauensschutz

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 20.11.2025 – II R 7/23

Fundstellen:

StEd 2023, 227
UVR 2023, 170

ErbStB 2023, 201
EFG 2023, 718
ZEV 2023, 483
LSK 2023, 5465
DStRE 2024, 474

Tatbestand

1
Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG), der Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel, des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG), des jungen Verwaltungsvermögens und der Schulden (§ 13b Abs. 10 ErbStG), der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme nach § 13a Abs. 4 ErbStG (im Folgendem Feststellungsbescheid).

2
Am 24. Juli 2016 übertrug Herr X seine Beteiligung i.H.v. … % an der Y GmbH & Co. KG auf seinen Sohn, Herrn Z. Zum Betriebsvermögen der o.g. Gesellschaft gehörte u.a. eine Beteiligung i.H.v. … % an der Klägerin. Für Zwecke der Durchführung der Schenkungsteuerveranlagung war für Letztere eine Wertfeststellung zum Stichtag des 24. Juli 2016 durchzuführen.

3
Mit Schreiben vom 15. Februar 2019 forderte der Beklagte die Klägerin auf, eine Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts abzugeben. Unter dem Datum des 5. Juni 2019 reichte die Klägerin als Erklärungspflichtiger nach § 153 BewG eine Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts beim Beklagten ein. Die Erklärung bestand aus zwei Ausfertigungen, eine Ausfertigung betraf die bis zum 30. Juni 2016 geltende Rechtslage und die andere wurde unter Berücksichtigung des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4. November 2016 (BGBl. I 2016, 2464; im Folgenden ErbStAnpG 2016) erstellt. In dem Begleitschreiben beantragte die jetzige Prozessbevollmächtigte der Klägerin, dass der Beklagte bei der Veranlagung die bis zum 30. Juni 2016 geltende Rechtslage anwendet.

4
Mit Feststellungsbescheid vom 17. September 2019 stellte der Beklagte die jeweiligen Werte erklärungsgemäß fest, wobei er dem Feststellungsbescheid die nach dem ErbStAnpG 2016 ab dem 1. Juli 2016 geltende Rechtslage zugrunde legte. Der Feststellungsbescheid erging gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Neben der Klägerin erhielten auch Herr Z sowie die Y GmbH & Co. KG gleichlautende Feststellungsbescheide.

5
Dagegen legte die Prozessbevollmächtigte der Klägerin mit Schreiben vom 10. Oktober 2019 Einspruch beim Beklagten ein. Der Einspruch richtete sich seinem Wortlaut nach gegen den Feststellungsbescheid über den Wert des Anteils an der Klägerin.

6
In der Zeit vom 20. April 2020 bis 27. November 2020 fand anlässlich des klagegegenständlichen Feststellungsbescheids eine Betriebsprüfung bei der Klägerin statt, die zu keiner Änderung der festgestellten Werte führte. Daraufhin änderte der Beklagte mit Bescheid vom 12. Mai 2021 den Feststellungsbescheid vom 17. September 2019, indem er den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 2 AO aufhob. Neben der Klägerin erhielten auch Herr Z sowie die Y GmbH & Co. KG gleichlautende Änderungsbescheide.

7
Mit Schreiben vom 4. November 2021 zog der Beklagte Herrn Z nach § 360 Abs. 3 AO zu dem Einspruchsverfahren hinzu.

8
Mit Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2021 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Hiergegen erhob die Klägerin mit Schriftsatz (Telefax) vom 29. Dezember 2021 Klage.

9
Mit Beschluss vom 14. Dezember 2022 hat der erkennende Senat Herrn X, Herrn Z sowie die Y GmbH Co. KG zum Klageverfahren beigeladen.

10
Die Klage wird wie folgt begründet:

11
Das ErbStAnpG 2016 könne auf den Streitfall nicht angewendet werden, weil es erst nach der Zuwendung in Kraft getreten sei. Das Gesetz sehe zwar eine rückwirkende Anwendung vor, diese sei aber verfassungswidrig. So sei das rückwirkende Inkrafttreten des Gesetzes mit dem strafrechtlichen Rückwirkungsverbot unvereinbar, dies gelte auch für das Steuerrecht, weil die Verletzung steuerrechtlicher Pflichten strafrechtlich sanktioniert werde. Die Festsetzung der Schenkungsteuer sei streng stichtagsbezogen. Der Gesetzgeber hätte ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen für den Zeitraum der Rückwirkung einführen müssen. Nach der Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg vom 19. Mai 2021 (14 K 14008/19) sei die Rückwirkung ab dem Zeitpunkt der Zustimmung des Bundesrates zum Beschluss des Bundestages (14. Oktober 2016) zulässig, der jedoch nach dem Zeitpunkt der streitgegenständlichen Zuwendung (24. Juli 2016) liege. Dem Urteil des FG Köln vom 8. November 2018 (7 K 3022/17), wonach die Rückwirkung bereits ab dem 1. Juli 2016 zulässig sei, sei nicht zu folgen. Der Beschluss des Bundestages vom 24. Juni 2016 sei nicht geeignet, das Vertrauen in die Fortgeltung der alten Rechtslage über den 30. Juni 2016 hinaus zu erschüttern. Der endgültige Gesetzesbeschluss sei erst am 29. September 2016 durch den Bundestag gefasst worden. Zumindest bis zu diesem Zeitpunkt haben daher die Steuerpflichtigen auf den Fortbestand der alten Rechtslage vertrauen können. Bis zur Verkündung des neuen Gesetzes gelte das alte Recht weiter. Dies ergebe sich u.a. aus der Pressemitteilung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 14. Juli 2016.

12
Die Klägerin beantragt sinngemäß,

1. den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG, der Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel, des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG, des jungen Verwaltungsvermögens und der Schulden (§ 13b Abs. 10 ErbStG), der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme nach § 13a Abs. 4 ErbStG, geändert durch den Bescheid vom 12. Mai 2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2021 dahingehend zu ändern, dass die Feststellungen unter Anwendung der bis zum 30. Juni 2016 geltenden Gesetzeslage erfolgen,

2. hilfsweise, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

13
Die Beigeladenen stellen keinen Antrag.

14
Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

15
Seiner Ansicht nach sei der klagegegenständliche Feststellungsbescheid rechtmäßig. Alle dort genannten Werte seien zutreffend nach der für den Streitfall geltenden Rechtslage festgestellt worden. Gemäß § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG seien die §§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 28a ErbStG in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 4. November 2016 auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entstehe. Die damit verbundene Rückwirkung sei zulässig. Hinsichtlich der Begründung habe der Beklagte auf die Ausführungen des FG Köln im Urteil vom 8. November 2018 (7 K 3022/17) verwiesen.

16

Mit Schriftsätzen vom 23. Februar 2022 (Klägerin; Eingang bei Gericht per EGVP am 30. Januar 2023), vom 31. März 2022 (Beklagte) sowie vom 6. Februar 2023 (Beigeladene) erklärten sich alle Beteiligten mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden.

17
Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Behördenakte sowie die Gerichtsakte Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

18
Die zulässige Klage ist unbegründet.

19
1. Die Klägerin ist klagebefugt.

20
a) Die Klägerin ist gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG gemäß § 155 Satz 1 BewG klagebefugt.

21
Die Klägerin wird zwar durch die klagegegenständlichen Feststellungen nicht belastet, da Letztere ausschließlich als Besteuerungsgrundlagen für die Festsetzung der Schenkungsteuer gegen Herrn X dienen. Sie ist jedoch nach § 155 Satz 1 BewG i.V.m. § 154 Abs. 1 Nr. 2 BewG i.V.m. § 153 Abs. 3 BewG sowie § 154 Abs. 2 BewG unabhängig von der eigenen Beschwer kraft Gesetzes klagebefugt (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juli 2011 II R 44/10, BStBl II 2012, 5; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, Stand 12/2021, § 155, Rn. 2; BT-Drucksache 16/2712, Seiten 36, 90; BT-Drucksache 16/7918, Seiten 14, 40).

22
b) Die Klägerin ist gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung der Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel, des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG, des jungen Verwaltungsvermögens und der Schulden (§ 13b Abs. 10 ErbStG), der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme nach § 13a Abs. 4 ErbStG gemäß § 13a Abs. 4 Satz 4 ErbStG sowie § 13b Abs. 10 Satz 5 ErbStG jeweils i.V.m. § 155 Satz 1 BewG i.V.m. § 154 Abs. 1 Nr. 2 BewG i.V.m. § 153 Abs. 3 BewG sowie § 154 Abs. 2 BewG klagebefugt.

23
Auch insoweit wird die Klägerin zwar durch die klagegegenständlichen Feststellungen nicht belastet. Sie ist jedoch nach § 155 Satz 1 BewG i.V.m. § 154 Abs. 1 Nr. 2 BewG i.V.m. § 153 Abs. 3 BewG sowie § 154 Abs. 2 BewG unabhängig von der eigenen Beschwer kraft Gesetzes klagebefugt (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juli 2011 II R 44/10, BStBl II 2012, 5; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, Stand 12/2021, § 155, Rn. 2; BT-Drucksache 16/2712, Seiten 36, 90; BT-Drucksache 16/7918, Seiten 14, 40).

24
c) Auf die Regelung des § 48 FGO kommt es wegen der insoweit speziellen Regelung des § 155 BewG im Streitfall nicht an (vgl. BT-Drucksache 16/2712, Seiten 36, 90; BT-Drucksache 16/7918, Seiten 14, 40).

25
2. Herr X, Herr Z sowie die Y GmbH & Co. KG waren gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO zu dem Klageverfahren beizuladen, weil die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann (vgl. §§ 154, 155 BewG).

26
3. Gegenstand des Klageverfahrens sind alle im klagegegenständlichen Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen.

27
Zwar richtete sich der Einspruch seinem Wortlaut nach nur gegen den Feststellungsbescheid über den Wert des Anteils an der Klägerin, was darauf hindeutet, dass der Einspruch nur gegen die unter Teil „B.“ des Feststellungsbescheides vom 17. September 2019 getroffenen Feststellungen gerichtet ist. Aufgrund der Gesamtumstände, insbesondere unter Berücksichtigung des Schreibens vom 5. Juni 2019 sowie einer

rechtsschutzgewährenden Auslegung ist der erkennende Senat der Auffassung, dass die Klägerin gegen alle Feststellungen des klagegegenständlichen Feststellungsbescheides Einspruch einlegen wollte.

28
4. Eine sog. echte Rückwirkung eines Gesetzes liegt vor, wenn der Gesetzgeber rückwirkend in einen bereits abgeschlossenen Sachverhalt eingreift, die Rechtsfolgen des Gesetzes somit für einen vor der Verkündung beendeten Tatbestand gelten sollen (BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 – 2 BvL 14/02, BStBl II 2011, 76). Der Vertrauensschutz verlangt, an nachträgliche Änderungen besonders hohe Anforderungen zu stellen. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer gilt das Stichtagsprinzip. Die Erbschaftsteuer entsteht demnach grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers und die Schenkungsteuer mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, § 9 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG. Greift also die geplante Neuregelung des ErbStG in bereits dinglich vollzogene Schenkungen oder eingetretene Todesfälle rückwirkend belastend ein, liegt eine echte Rückwirkung vor. Die echte Rückwirkung ist grundsätzlich, aber nicht in jedem Fall, unzulässig (BVerfG-Beschluss vom 17. Dezember 2013 – 1 BvL 5/08, DStR 2014, 520). Die echte Rückwirkung ist ausnahmsweise zulässig, wenn das Vertrauen des durch die geänderte Rechtslage Betroffenen nicht schutzwürdig ist. Das Rückwirkungsverbot findet im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze (BVerfG-Beschluss vom 17. Dezember 2013 – 1 BvL 5/08, DStR 2014, 520). Das BVerfG hat hierfür vier nicht abschließend definierte Fallgruppen herausgebildet (BVerfG-Urteil vom 19. Dezember 1961 – 2 BvL 6/59, NJW 1962, 291). Eine davon besagt, dass der Steuerpflichtige dann nicht schutzwürdig ist, wenn er schon im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, nicht auf den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung vertrauen durfte, sondern mit deren Änderung rechnen musste (BVerfG-Beschluss vom 17. Dezember 2013 – 1 BvL 5/08, DStR 2014, 520).

29
5. Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall ist der klagegegenständliche Feststellungsbescheid nicht zu beanstanden und verletzt die Klägerin daher nicht in ihren Rechten. Insbesondere hat der Beklagte zu Recht die Regelungen des ErbStG und des BewG in der Fassung des ErbStAnpG 2016 auf den Streitfall angewendet.

30
a) Der erkennende Senat ist der Auffassung, dass nach Ablauf des 30. Juni 2016 keine Steuerpause eingetreten ist. Diese Schlussfolgerung leitet der erkennende Senat aus der im Urteil des BVerfG vom 17. Dezember 2014 (1 BvL 21/12; BStBl II 205, 50) enthaltenen Fortgeltungsanordnung ab. Letztere ist nach Ansicht des erkennenden Senats in dem Sinne auszulegen, dass das verfassungswidrige ErbStG 2009 über den 30. Juni 2016 hinaus bis zu einer tatsächlichen Neuregelung anzuwenden ist. Der Bundesfinanzhof (BFH) legt die Fortgeltungsanordnung ebenfalls in diesem Sinne aus (vgl. BFH-Urteil vom 6. Mai 2021 II R 1/19, BStBl II 2022, 77; a.A. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19. Mai 2021 14 K 14008/19, EFG 2021, 1486). Diese Auslegung wird schließlich durch den Inhalt der Pressemitteilung Nr. 41/2016 des BVerfG vom 14. Juli 2016 bestätigt. Folgerichtig unterliegt die dem klagegegenständlichen Feststellungsbescheid zugrundeliegende Zuwendung vom 24. Juli 2016 der Schenkungsteuerpflicht. Im Streitfall kommt es daher darauf an, ob für den klagegegenständlichen Feststellungsbescheid das ErbStG 2009 sowie § 203 BewG a.F., was die Klägerin beantragt, oder das ErbStG sowie BewG in der Fassung des ErbStAnpG 2016 zur Anwendung kommen.

31
b) Nach Ansicht des erkennenden Senats sprechen gewichtige Indizien dafür, dass die im ErbStAnpG 2016 enthaltene Rückwirkung nach den hierfür vom BVerfG aufgestellten Anforderungen zulässig ist, womit das ErbStG in der Fassung des ErbStAnpG 2016 auf den Streitfall Anwendung findet. Soweit die Klägerin die in dem ErbStAnpG 2016 enthaltene Rückwirkung für verfassungswidrig hält, folgt ihr der Senat daher nicht.

32
aa) Zweifelsfrei handelt es sich bei der durch das ErbStAnpG 2016 angeordneten Rückwirkung um eine echte Rückwirkung i.S. der Rechtsprechung des BVerfG (vgl. BT-Drucksache 18/8911, Seite 48). Das ErbStAnpG 2016 ist am 9. November 2016 verkündet worden (vgl. BGBl I 2016, 2464). Nach Art. 3 des ErbStAnpG 2016 ist das Gesetz mit Wirkung vom 1. Juli 2016 in Kraft getreten (vgl. BGBl I 2016, 2464). Der mit dem ErbStAnpG 2016 eingeführte § 37 Abs. 12 ErbStG sieht vor, dass die dort genannten gesetzlichen Regelungen auf alle Erwerbe Anwendung finden, für die die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entsteht. Bei der Erbschaftsteuer als stichtagsbezogener Steuer sind die Steuerfälle im Zeitpunkt der Vollendung des

Erwerbes abgeschlossen (vgl. §§ 9, 11 ErbStG). Zu diesem Zeitpunkt sind auch die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, wozu die klagegegenständlichen Feststellungen dienen. Die im Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis 9. November 2016 abgeschlossenen Steuerfälle, auf die die Regelungen des ErbStAnpG 2016 Anwendung finden, waren daher – wie auch im Streitfall – vollendet, bevor das ErbStAnpG 2016 verkündet worden ist.

33
bb) Die in Art. 3 des ErbStAnpG 2016 und § 37 Abs. 12 ErbStG enthaltene (echte) Rückwirkung ist jedoch nach Ansicht des erkennenden Senats zulässig, weil das Vertrauen der Klägerin auf den Fortbestand der alten Rechtslage nicht schutzwürdig ist. Im Streitfall musste die Klägerin schon im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird (1. Juli 2016), mit der Änderung der Rechtslage rechnen.

34
(1) Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist ab dem endgültigen Beschluss des Bundestages das Vertrauen in die (bisherige) Rechtslage zerstört (vgl. BVerfG-Urteil vom 19.

35
(2) Dezember 1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261; BVerfG-Beschluss vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, BStBl II 2012, 932; BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02 u.a., BStBl II 2011, 76). Von diesem Zeitpunkt an liegt das Zwischenergebnis des Gesetzgebungsverfahrens offen zutage und kann von jedem zur Kenntnis genommen werden. Steht damit – schon wegen der Mitwirkungsbefugnisse des Bundesrates – auch weder der Inhalt des künftigen Gesetzes fest, noch, dass es überhaupt endgültig zustandekommen wird, so läuft es gleichwohl dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten nicht zuwider, wenn von diesem Einschnitt an der Einzelne auf das künftige Fortbestehen der bisherigen Rechtslage jedenfalls nicht mehr vertrauen darf (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83, BStBl II 1986, 628).

36
(3) Der erkennende Senat geht davon aus, dass bereits der Beschluss des Bundestages vom 24. Juni 2016 zu einer Zerstörung des Vertrauens auf das Fortbestehen der alten Rechtslage geführt hat.

37
(a) Allen Steuerpflichtigen war seit dem 24. Juni 2016 klar, dass es Ziel des Gesetzgebers war, das ErbStAnpG 2016 rückwirkend zum 1. Juli 2020 einzuführen. Die Klägerin konnte und musste sich daher darauf einstellen, dass die am 24. Juli 2016 vorgenommene Zuwendung nach der neuen Rechtslage beurteilt werden würde. Dies insbesondere, da sowohl das Urteil des BVerfG vom 17. Dezember 2014 (1 BvL 21/12; BStBl II 205, 50) als auch die nachfolgende Diskussion über denkbare Änderungen des ErbStG aufgrund der Berichterstattung in den Medien allgemein bekannt waren. Zwar ist der Klägerin insoweit zuzustimmen als der ursprüngliche Gesetzesentwurf vom 7. September 2015 (BT-Drucksache 18/5923) keine Rückwirkung vorgesehen hat. Der Grund dafür hat jedoch darin bestanden, dass der Gesetzgeber damals davon ausgegangen war, dass das Gesetz bis zum 30. Juni 2016 in Kraft treten würde. Nachdem klar war, dass das Gesetz nicht – wie ursprünglich angenommen – bis zum 30. Juni 2016 in Kraft treten würde, ist am 24. Juni 2016 im Bundestag ein Gesetzesentwurf beschlossen worden, der eine Rückwirkung des Gesetzes vorgesehen hat (vgl. BR-Drucksache 344/16, Seite 11; vgl. dazu auch Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 22. Juni 2016, BT-Drucksache 18/8911, Seiten 30, 48). Der Bundesrat, dessen Zustimmung gemäß Art. 105 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) erforderlich war, verwies den Gesetzesentwurf zu Nachverhandlungen an den Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat. Letzterer hat am 22. September 2016 eine Beschlussempfehlung vorgeschlagen, die Änderungen an dem Gesetzesentwurf vom 24. Juni 2016 vorgesehen hat (BT-Drucksache 18/9690). Die rückwirkende Geltung des Gesetzes hat jedoch nicht zu diesen Änderungen gehört. Die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses ist am 29. September 2016 vom Bundestag angenommen worden (Plenarprotokoll 18/193, 19195 B). Am 14. Oktober 2016 hat auch der Bundesrat dieser zugestimmt (Plenarprotokoll 949, 414 B), womit die seit dem 24. Juni 2016 angeordnete Rückwirkung anschließend unverändert Gesetz geworden ist.

38
(b) Ein schutzwürdiges Vertrauen auf die Anwendung von verfassungswidrigen Rechtsnormen, die im Ergebnis eine unverhältnismäßige Besserstellung nach sich gezogen haben, konnte die Klägerin nach dem 24. Juni 2016 nicht aufbauen. So konnte die Klägerin nicht für sich beanspruchen, dass für eine am 24. Juli 2016 vorgenommene Zuwendung weiterhin die vom BVerfG als verfassungswidrig eingestuften Regelungen

der §§ 13a, 13b ErbStG a.F. Anwendung finden, zumal die mit der Anwendung der §§ 13a, 13b ErbStG a.F. verbundene unverhältnismäßige Privilegierung des betrieblichen Vermögens gerade die Verfassungswidrigkeit begründet hat. Allein der Umstand, dass nach dem Beschluss des Bundestages vom 24. Juni 2016 wegen des eingesetzten Vermittlungsausschusses noch nicht abschließend klar war, wie der genaue Inhalt des Gesetzes ausgestaltet sein würde, führt nicht zwangsläufig zur Verfassungswidrigkeit der angeordneten Rückwirkung. So ist im Streitfall die Besonderheit zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber aufgrund der eingetretenen Verzögerung bei der Einführung des ErbStAnpG 2016 seine rückwirkende Geltung – seit dem 24. Juni 2016 für alle Steuerpflichtigen erkennbar – publik gemacht hat. Darüber hinaus stellte das BVerfG in den Urteilsgründen seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2014 klar, dass „die Anordnung der Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen keinen Vertrauensschutz gegen eine auf den Zeitpunkt der Verkündung dieses Urteils bezogene rückwirkende Neuregelung begründet, die einer exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG die Anerkennung versagt“ (BVerfG-Urteil vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12, BStBl II 205, 50). Daraus leitet der erkennende Senat die Schlussfolgerung ab, dass die Steuerpflichtigen im Falle einer rückwirkenden Regelung gerade keinen Vertrauensschutz auf die Fortgeltung der für verfassungswidrig erklärten Rechtsnormen genießen sollten. Aus dem Beschluss des BVerfG vom 10. Oktober 2012 (1 BvL 6/07; BStBl II 2012,932) lässt sich nichts Gegenteiliges entnehmen. Darin hat das BVerfG lediglich in dem konkreten Fall festgestellt, dass die Zustimmung des Bundestages zum Vermittlungsvorschlag des Vermittlungsausschusses „in jeder Hinsicht“ dem des endgültigen Gesetzesbeschlusses des Bundestages i.S. der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entspricht (vgl. BVerfG-Beschluss, 1 BvL 6/07; BStBl II 2012, 932). Dies schließt jedoch nicht aus, dass bereits ein früherer Zeitpunkt den zeitlichen Endpunkt des schutzwürdigen Vertrauens in den Bestand der bisherigen Rechtslage bestimmen kann, sowie es im Streitfall nach Auffassung des erkennenden Senats der Fall ist. Dasselbe gilt im Ergebnis auch für das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 19. Mai 2021 (14 K 14008/19, EFG 2021, 1486).

39
(c) Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin konnte die Pressemitteilung Nr. 41/2016 des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Juli 2016 keinen Vertrauenstatbestand für die Geltung der alten Rechtslage am 24. Juli 2016 begründen, weil zu diesem Zeitpunkt bereits feststand, dass der Gesetzgeber eine Rückwirkung des ErbStAnpG 2016 anordnen wollte. Damit war den Steuerpflichtigen klar, dass das ErbStG in der Fassung des ErbStAnpG 2016 das alte ErbStG bereits ab dem 1. Juli 2016 ablösen würde. Das Gleiche gilt im Ergebnis auch für die gleichlautenden Ländererlasse vom 21. Juni 2016 (BStBl I 2016, 646). Zwar hat die Finanzverwaltung darin mitgeteilt, dass das bisherige Recht bis zu einer Neuregelung auch für Erbfälle und Schenkungen nach dem 30. Juni 2016 gelte. Diese Verwaltungsauffassung ist jedoch irrelevant, da der maßgebliche Gesetzesentwurf (s.o.) bereits seit dem 24. Juni 2016 eine Rückwirkung auf den 1. Juli 2016 vorgesehen hat.

40
(d) Werden – wie im Streitfall – verfassungswidrige Regelungen durch neue ersetzt, so spricht auch dieser Umstand für die Verfassungsmäßigkeit der angeordneten Rückwirkung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 16. November 1965 2 BvL 8/64, BVerfGE 19, 187), zumal der Rückwirkungszeitraum im Streitfall lediglich 4 Monate beträgt und daher nicht als unverhältnismäßig lang zu betrachten ist und den Steuerpflichtigen klar war, dass der Gesetzgeber durch die angeordnete Rückwirkung gerade die Vorgaben des BVerfG erfüllen und die bis zum 30. Juni 2016 bestandene Verfassungswidrigkeit des ErbStG beseitigen wollte.

41
cc) Die rückwirkende Geltung des ErbStAnpG 2016 war zur Erreichung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich. So war der Gesetzgeber aufgrund des Urteils des BVerfG vom 17. Dezember 2014 (1 BvL 21/12; BStBl II 205, 50) angehalten, eine Neuregelung für den Zeitraum nach der Urteilsverkündung, insbesondere ab dem 30. Juni 2016 zu treffen. Das Ziel des Gesetzgebers, die Verfassungsmäßigkeit des ErbStG für diesen Zeitraum zu erreichen, konnte durch eine rückwirkende Anwendung des ErbStAnpG 2016 umgesetzt werden. Darüber hinaus wollte der Gesetzgeber durch die Anordnung der Rückwirkung auf Erbfälle und Schenkungen ab dem 1. Juli 2016 gewährleisten, dass nach dem 30. Juni 2016 keine Steuerpause eintritt. Der Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen hat dieses Interesse nicht überwogen, da der Rückwirkungszeitraum nur geringfügig war und sich die Steuerpflichtigen auf die Rückwirkung haben einstellen können.

42

dd) Soweit die Klägerin die Einwendung erhebt, dass eine rückwirkende Anwendung des ErbStAnpG 2016 mit dem strafrechtlichen Rückwirkungsverbot unvereinbar sei, folgt ihr der erkennende Senat nicht. Zwar sieht Art. 103 Abs. 2 GG vor, dass eine Tat nur bestraft werden kann, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde. Darunter fallen jedoch nicht die im Streitfall zur Anwendung gekommenen Rechtsnormen des ErbStG und des BewG. Letztere dienen lediglich der Steuerfestsetzung, die keine Strafe i.S. des Art. 103 Abs. 2 GG darstellt, sondern ein legitimes Mittel der Staatsfinanzierung ist.

43
ee) Soweit die Klägerin vorträgt, dass der Gesetzgeber verpflichtet gewesen sein soll, für die Zeit vom 1. Juli 2016 bist zur Verkündung des ErbStAnpG 2016 ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen dahingehend zu ermöglichen, dass er entscheiden können soll, ob seine Steuerfestsetzung nach dem alten oder nach dem neuen Recht zu erfolgen hat, folgt ihr der erkennende Senat ebenfalls nicht. Ein solches Wahlrecht würde zu einer über dem 30. Juni 2016 hinaus bestehenden Möglichkeit führen, die mit der Anwendung der §§ 13a, 13b ErbStG a.F. verbundene unverhältnismäßige, verfassungswidrige Privilegierung des betrieblichen Vermögens weiterhin aufrecht zu erhalten. Genau dies sollte aber nach dem Urteil des BVerfG vom 17. Dezember 2014 (1 BvL 21/12; BStBl II 205, 50) vermieden werden. Genau dieses Ziel wollte der Gesetzgeber durch die im ErbStAnpG 2016 enthaltene Rückwirkung erreichen, was Letztere auch erforderlich gemacht hat.

44
6. Das Verfahren war nicht nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG bis zur Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts auszusetzen: Die Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungsmäßigkeit gesetzlicher Vorschriften nach Art. 100 Abs. 1 GG setzt die Überzeugung des vorlegenden Gerichts von der Verfassungswidrigkeit der Norm voraus (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 14. Oktober 2009 2 BvL 3/08 u. a., ZBR 2010, 165; vom 13. Mai 2009 1 BvL 7/08, MMR 2009, 606; vom 8. September 2008 2 BvL 6/03, HFR 2009, 72). Damit ist die volle Überzeugung gemeint. Soweit nur Zweifel an der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes bestehen, ist die Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG unzulässig und die Rechtsnormen sind anzuwenden. Der erkennende Senat ist jedoch (aufgrund der obigen Ausführungen) nicht von der Verfassungswidrigkeit der (im Streitfall streitigen) rückwirkenden Anwendung des ErbStAnpG 2016 überzeugt.

45
7. Gegen die im klagegegenständlichen Feststellungsbescheid vom Beklagten angesetzten Werte hat die Klägerin – abgesehen von der behaupteten Verfassungswidrigkeit der diesen Werten zugrundeliegenden Rechtsnormen – keine weiteren Einwendungen erhoben. Die – dem streitgegenständlichen Bescheid zugrunde gelegten – Werte entsprechen im Übrigen auch der eingereichten Erklärung und sind im Wege einer Betriebsprüfung vom Beklagten überprüft und nicht beanstandet worden. Auch vor diesem Hintergrund bestehen damit bereits nach der Aktenlage für den Senat keinerlei Anhaltspunkte, die dafür sprechen würden, dass diese Werte unzutreffend wären.

46
Klarstellend weist der erkennende Senat darauf hin, dass die Anwendung des § 203 BewG a.F. im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis führen würde, weil der Wert der streitgegenständlichen Beteiligung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren sowohl nach der alten als auch nach der neuen Rechtslage stets niedriger als der Substanzwert wäre. Bei der Ermittlung des Substanzwerts, der gemäß § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG den gesetzlichen Mindestwert darstellt, kommt § 203 BewG nicht zur Anwendung.

47
8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Da die Beigeladenen keine Anträge gestellt haben, sind ihnen auch keine Kosten aufzuerlegen gewesen (§ 135 Abs. 3 FGO). Ihre außergerichtlichen Aufwendungen haben die Beigeladenen jedoch selbst zu tragen (§ 139 Abs. 4 FGO).

48
9. Das Gericht entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).

49
Die Revision war zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).