Urteil vom 20. November 2025, II R 7/23

Zulässige Rückwirkung der Anwendung des § 13b Abs. 10 ErbStG auf den 01.07.2016

ECLI:DE:BFH:2025:U.201125.IIR7.23.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13b Abs 10, ErbStG § 37 Abs 12 S 1, GG Art 77 Abs 1 S 1, GG Art 77 Abs 2 S 5, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG München, 08. Februar 2023, Az: 4 K 2771/21

Leitsätze

Bei der Anwendung des § 13b Abs. 10 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016 (BGBl I 2016, 2464) ab dem 01.07.2016 auf Schenkungen, die vor der Verkündung der Neufassung des Gesetzes am 09.11.2016 erfolgt sind, handelt es sich um eine verfassungsrechtlich zulässige echte Rückwirkung.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 08.02.2023 - 4 K 2771/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der X GmbH & Co. KG (X KG). Kommanditist der X KG ist V. Am 24.07.2016 übertrug V einen Kommanditanteil in Höhe von 49 % schenkweise auf seinen Sohn S.

2 Auf Anforderung des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) nach § 153 Abs. 3 i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) gab die Klägerin für Zwecke der Schenkungsteuer hinsichtlich des übertragenen Anteils an der X KG eine Feststellungserklärung in zwei Ausfertigungen ab; eine Ausfertigung hatte sie nach der bis zum 30.06.2016 geltenden Rechtslage, die andere unter Berücksichtigung des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016 (BGBl I 2016, 2464) --ErbStGAnpG 2016-- erstellt. Die Klägerin beantragte, die Feststellungen nach der bis zum 30.06.2016 geltenden Rechtslage vorzunehmen, da das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erst mit Verkündung im BGBl am 09.11.2016 Gültigkeit erlangt habe.

3 Mit Bescheid vom 17.09.2019 stellte das FA --jeweils erklärungsgemäß-- den Wert des Anteils an der Klägerin auf 86.031 € und die Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel auf 212 €, der jungen Finanzmittel auf 0 €, des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) auf 0 €, des jungen Verwaltungsvermögens auf 0 € sowie der Schulden (§ 13b Abs. 10 ErbStG) auf 1.451 €, die Anzahl der Beschäftigten auf 0 Personen und die Ausgangslohnsumme (§ 13a Abs. 4 ErbStG) mit 0 € auf den 24.07.2016 fest. Den Feststellungen lag die gemäß dem Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geltende Rechtslage zugrunde.

Der Bescheid erging gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und wurde der Klägerin gemäß § 154 Abs. 2 BewG bekanntgegeben.

4 Mit dem Einspruch begehrte die Klägerin weiterhin die Anwendung des bis zum 30.06.2016 geltenden Rechts.

5 Im Anschluss an eine Außenprüfung bei der Klägerin hob das FA am 12.05.2021 den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Nachdem es den S zum Einspruchsverfahren hinzugezogen hatte, wies es den Einspruch mit Entscheidung vom 07.12.2021 als unbegründet zurück. Es führte aus, mit Verkündung des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts am 09.11.2016 habe der Gesetzgeber rückwirkend eine Rechtsgrundlage für die Besteuerung von Erbfällen und Schenkungen ab dem 01.07.2016 geschaffen. Die Rückwirkung sei verfassungsrechtlich zulässig. Ein Vertrauen in die Fortgeltung des alten Rechts habe sich nicht bilden können, da die Anordnung der Rückwirkung bereits in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 22.06.2016 enthalten gewesen sei und der Deutsche Bundestag diese Gesetzesfassung am 24.06.2016 beschlossen habe.

6 Die Klage hat das Finanzgericht (FG) --nach Beiladung des V, des S und der X KG gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO)-- als unbegründet abgewiesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 718 veröffentlicht.

7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin die Verletzung von Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) geltend.

8 Die in § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG i.V.m. Art. 3 ErbStGAnpG 2016 vorgesehene echte Rückwirkung auf den 01.07.2016 sei unzulässig. Der Beschluss des Deutschen Bundestags vom 24.06.2016 habe das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Fortgeltung des bisherigen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes nicht zerstören können. Denn der Bundesrat habe dem vom Deutschen Bundestag beschlossenen Gesetzentwurf nicht zugestimmt, sondern in seiner Sitzung am 08.07.2016 die Anrufung des Vermittlungsausschusses mit dem Ziel beschlossen, eine grundlegende Überarbeitung zu verlangen. Zum Zeitpunkt der Schenkung des V sei die weitere Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens offen gewesen. Es habe keineswegs festgestanden, dass der Gesetzgeber tatsächlich eine Rückwirkung anordnen würde. Die Einigung im Vermittlungsausschuss sei erst am 22.09.2016 erfolgt. Mindestens bis zum anschließenden Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags vom 29.09.2016 hätten die Steuerpflichtigen auf den Fortbestand des bisherigen Rechts vertrauen können.

9 Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe mit Urteil vom 19.12.1961 - 2 BvL 6/59 (BVerfGE 13, 261) entschieden, dass ein Gesetzentwurf allein den Vertrauensschutz nicht zerstöre, da seine Umsetzung nicht sicher sei. Dasselbe müsse im Streitfall für den Bundestagsbeschluss vom 24.06.2016 gelten. Da der Bundesrat dem Entwurf habe zustimmen müssen, sei ungewiss gewesen, ob dieser Gesetz werde. Das BVerfG selbst sei am 14.07.2016 gemäß seiner Pressemitteilung noch von der Fortgeltung des alten Rechts ausgegangen. Soweit das FG auf den BVerfG-Beschluss vom 14.05.1986 - 2 BvL 2/83 (BVerfGE 72, 200, BStBl II 1986, 628) verweist, sei dem entgegenzuhalten, dass in jenem Fall nicht der Vermittlungsausschuss angerufen worden sei.

10 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 07.12.2021 aufzuheben und 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 nach § 13b Abs. 10 ErbStG, der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme nach § 13a Abs. 4 ErbStG vom 17.09.2019, geändert durch Bescheid vom 12.05.2021, dahingehend zu ändern, dass die Feststellungen unter Anwendung der bis zum 30.06.2016 geltenden Gesetzeslage erfolgen.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Es verteidigt die Vorentscheidung und ergänzt, nach der Rechtsprechung des BVerfG entfalle der Vertrauensschutz bereits mit dem ursprünglichen Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags, unabhängig davon, ob das Gesetz der Zustimmung des Bundesrats bedürfe. In seinem Beschluss vom 29.10.1969 - 1 BvL 19/69 (BVerfGE 27, 167) habe das BVerfG allein auf den Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags vom 26.05.1965 abgestellt, obgleich der Bundesrat am 11.06.1965 den Vermittlungsausschuss angerufen habe. Auch in den Beschlüssen vom 14.05.1986 - 2 BvL 2/83 (BVerfGE 72, 200, BStBl II 1986, 628) und vom 21.07.2010 - 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05 (BVerfGE 126, 369) habe sich das BVerfG mit den Mitwirkungsbefugnissen des

Bundesrats auseinandergesetzt und betont, ein schutzwürdiges Vertrauen entfalle nicht erst, wenn eine Änderung der Rechtslage sicher sei. Wenn das BVerfG auf den "endgültigen" Gesetzesbeschluss abstelle, meine es den Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags im Sinne des Art. 77 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 86 Satz 1 der Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages. Ein Abstellen auf einen etwaigen erneuten Beschluss des Deutschen Bundestags nach Durchführung des Vermittlungsverfahrens würde zu nicht hinnehmbaren Unsicherheiten führen. Je nachdem, ob es sich um ein Einspruchs- oder Zustimmungsgesetz handele, sei unklar, ob und mit welchem Ausgang der Bundesrat von seinen durch Art. 77 Abs. 2 bis 4 GG eingeräumten Befugnissen Gebrauch mache. Es könnte immer erst im Nachhinein beurteilt werden, ob mit dem ursprünglichen Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags das schutzwürdige Vertrauen entfallen sei.

13 Die Klägerin, das FA und die Beigeladenen haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

14 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren am 02.10.2023 beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 FGO). Es hat keinen Antrag gestellt.

15 Das BMF schließt sich den Ausführungen des FG und des FA an. Es ergänzt, Vertrauensschutz auf den Fortbestand des bisherigen Rechts lasse sich auch nicht aus den Gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 21.06.2016 (BStBl I 2016, 646) ableiten. Deren Ziel beschränke sich erkennbar darauf, der Annahme entgegenzutreten, dass zum 01.07.2016 eine Erbschaftsteuerpause eingetreten sei.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die rückwirkende Anwendung des § 13b Abs. 10 ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 auf den Feststellungszeitpunkt des 24.07.2016 zulässig ist. In der Sache sind die Feststellungen zutreffend; sie folgen der Erklärung der Klägerin.

17 1. Das FG ist zutreffend von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen. Die Klägerin ist nach § 13b Abs. 10 Satz 5 ErbStG i.V.m. § 155 Satz 1 i.V.m. § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG unabhängig von einer eigenen Beschwer klagebefugt, da sie gemäß § 153 Abs. 3 BewG von dem FA zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert worden war (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.07.2011 - II R 44/10, BFHE 234, 107, BStBl II 2012, 5, Rz 34). Auch besteht ein Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin, obgleich diese nicht dargelegt hat, aus welchem Grund die Anwendung des alten Rechts im Streitfall günstiger sei. Das Rechtsschutzbedürfnis besteht unabhängig von den steuerrechtlichen Auswirkungen der angefochtenen Feststellungen. Es genügt, dass die Klägerin die Rechtswidrigkeit der Feststellungen geltend macht (vgl. Gräber/Teller, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 40 Rz 102).

18 2. § 13b Abs. 10 ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 ist nach Art. 3 ErbStGAnpG 2016 rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft getreten und war auf den Feststellungszeitpunkt 24.07.2016 anzuwenden.

19 a) Im vorliegenden Fall findet für die Bewertung der Anteile der Klägerin § 13b Abs. 10 ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 nach Art. 3 ErbStGAnpG 2016 Anwendung. Auf das BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50) hin wurde § 13b ErbStG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) --StVereinfG 2011--, geändert durch Art. 30 Nr. 2 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809), durch Art. 1 Nr. 4 ErbStGAnpG 2016 neu gefasst. Das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wurde am 04.11.2016 beschlossen und am 09.11.2016 verkündet. Gemäß Art. 3 ErbStGAnpG 2016 trat es rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft. Nach § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG, der durch Art. 1 Nr. 10 ErbStGAnpG 2016 eingefügt wurde, finden die §§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 28a ErbStG i.d.F. des Art. 1 ErbStGAnpG 2016 auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entsteht.

20 b) Danach ist für die schenkungsteuerliche Bewertung des unentgeltlichen Erwerbs der Kommanditanteile an der X KG durch S, der am 24.07.2016 erfolgte, in Bezug auf die Bewertung der Anteile an der Klägerin § 13b Abs. 10 ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 anwendbar.

21 3. Die Anwendung der Neufassung des § 13b ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 auf Erwerbe, die --wie vorliegend-- vor der Verkündung des Gesetzes am 09.11.2016 erfolgten, führt zwar zu einer echten Rückwirkung.

22 a) Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingreift. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, unter B.II.1.a [Rz 41 f.]; BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 135, 137; BVerfG-Beschluss vom 25.03.2021 - 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, Rz 55).

23 b) Danach führt die Anwendungsregelung des § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG i.V.m. Art. 3 ErbStGAnpG 2016 zu einer echten Rückwirkung. Gemäß § 11 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend (Bewertungsstichtag). Die Steuer entsteht bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Für die Zuwendung, die im Streitfall am 24.07.2016 ausgeführt wurde, bedeutet die Regelung des § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG i.V.m. Art. 3 ErbStGAnpG 2016, dass der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abgeändert hat, da die Neuregelung zur Bewertung der Schenkung nach § 13b Abs. 10 ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 erstmalig auch für bei Verkündung der Regelung bereits erfolgte Schenkungen Wirkung entfaltet. Diese betrifft auch die gemäß § 13b Abs. 10 Satz 1 ErbStG zu treffenden Feststellungen, die der Steuerfestsetzung dienen.

24 4. Die durch § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG i.V.m. Art. 3 ErbStGAnpG 2016 im Hinblick auf die zeitliche Anwendung des § 13b Abs. 10 ErbStG bewirkte echte Rückwirkung ist jedoch verfassungsrechtlich gerechtfertigt.

25 a) Die im Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten verankerten Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes stehen Gesetzen mit echter Rückwirkung grundsätzlich entgegen. Dies schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte. Wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert, bedarf dies einer besonderen Rechtfertigung vor dem Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten des Grundgesetzes. Die Grundrechte wie auch das Rechtsstaatsprinzip garantieren im Zusammenwirken die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf und damit als eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Es würde die Betroffenen in ihrer Freiheit erheblich gefährden, dürfte die öffentliche Gewalt an ihr Verhalten oder an sie betreffende Umstände ohne Weiteres im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt ihres rechtserheblichen Verhaltens galten. Ausgehend hiervon sind Gesetze mit echter Rückwirkung grundsätzlich nicht mit der Verfassung vereinbar (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z.B. Beschlüsse vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, unter B.II.3. [Rz 62 f.], und vom 25.03.2021 - 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, Rz 51 f.).

26 b) Von diesem grundsätzlichen Verbot echt rückwirkender Gesetze bestehen jedoch Ausnahmen. Das Rückwirkungsverbot findet im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze. Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war. Bei den in der Rechtsprechung des BVerfG anerkannten, nicht abschließend definierten Fallgruppen handelt es sich um Typisierungen ausnahmsweise fehlenden Vertrauens in eine bestehende Gesetzeslage. Für die Frage, ob mit einer rückwirkenden Änderung der Rechtslage zu rechnen war, ist von Bedeutung, ob die bisherige Regelung bei objektiver Betrachtung geeignet war, ein Vertrauen der betroffenen Personengruppe auf ihren Fortbestand zu begründen (BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, unter B.II.3.b aa [Rz 64]; BFH-Urteil vom 26.03.2025 - I R 5/24 (I R 99/15), BFHE 289, 248, BFH/NV 2025, 1344, Rz 37).

27 c) Eine Ausnahme vom Grundsatz der Unzulässigkeit echter Rückwirkungen ist gegeben, wenn die Betroffenen schon im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, nicht auf den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung vertrauen durften, sondern mit deren Änderung rechnen mussten (BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, unter B.II.3.b aa [Rz 65]; BFH-Urteil vom 26.03.2025 - I R 5/24 (I R 99/15), BFH/NV 2025, 1344, Rz 38).

28 aa) Ein Bürger kann nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG jedenfalls ab dem Tag des endgültigen Beschlusses des Deutschen Bundestags über einen Gesetzentwurf nicht mehr auf den Fortbestand der bisherigen Regelung vertrauen, sondern muss ab diesem Zeitpunkt mit der Verkündung und dem Inkrafttreten der Neuregelung rechnen (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 21.07.2010 - 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369,

unter C.I.3.c bb (3) [Rz 81], und vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932, Rz 57). Der endgültige Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags stellt einen wesentlichen Markstein auf dem Weg der Gesetzwerdung dar. Mit diesem Beschluss ist der wesentliche --wenn auch nicht der einzige und nicht der letzte-- Unsicherheitsfaktor beseitigt, was das "Ob" und "Wie" der Neuregelung angeht (BVerfG-Beschluss vom 14.05.1986 - 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, BStBl II 1986, 628, unter C.II.3.b bb (5) [Rz 139]). Zugleich liegt von diesem Zeitpunkt an das Zwischenergebnis des Gesetzgebungsverfahrens offen zutage und kann von jedem zur Kenntnis genommen werden. Steht damit --schon wegen der Mitwirkungsbefugnisse des Bundesrats-- auch weder der Inhalt des künftigen Gesetzes fest, noch, dass es überhaupt endgültig zustande kommen 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 (BVerfG-Beschluss vom 14.05.1986 - 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, BStBl II 1986, 628, unter C.II.3.b bb (5) [Rz 139]; vgl. auch BVerfG-Urteil vom 19.12.1961 - 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, unter B.IV.1. [Rz 58]; BVerfG-Beschluss vom 10.03.1971 - 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272, BStBl II 1973, 431, unter C.II.3.b [Rz 50]).

29 bb) Bei dem nach der Rechtsprechung des BVerfG maßgebenden "endgültigen" Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags handelt es sich um den Beschluss des Deutschen Bundestags im Sinne des Art. 77 Abs. 1 Satz 1 GG (vgl. BVerfG-Urteil vom 19.12.1961 - 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, unter B.IV.1. [Rz 58]). Das Vertrauen in den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung wird grundsätzlich auch dann jedenfalls durch diesen Beschluss zerstört, wenn der einberufene Vermittlungsausschuss eine Änderung des Gesetzesbeschlusses vorschlägt und der Deutsche Bundestag nach Art. 77 Abs. 2 Satz 5 GG erneut Beschluss zu fassen hat. Gleiches gilt für den Fall, dass der Deutsche Bundestag gemäß Art. 77 Abs. 4 GG über die Zurückweisung eines Einspruchs des Bundesrats abzustimmen hat, denn ein schutzwürdiges Vertrauen entfällt nicht erst, wenn eine Änderung der Rechtslage sicher ist, sondern schon, wenn mit einer Neuregelung ernsthaft zu rechnen ist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21.07.2010 - 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369, unter C.I.3.c bb (3) [Rz 82]).

30 cc) War allerdings die betreffende Gesetzesänderung noch nicht Gegenstand des Beschlusses des Deutschen Bundestags im Sinne des Art. 77 Abs. 1 Satz 1 GG, sondern wurde sie vom Vermittlungsausschuss vorgeschlagen, tritt die Zerstörung schutzwürdigen Vertrauens in den künftigen Bestand der bisherigen Rechtslage erst mit dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses ein (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932, Rz 60). In diesen Fällen besteht kein schutzwürdiges Vertrauen mehr ab der Zustimmung des Deutschen Bundestags zum Vermittlungsvorschlag des Vermittlungsausschusses (vgl. Art. 77 Abs. 2 Satz 5 GG). Dieser Zeitpunkt entspricht in jeder Hinsicht dem des endgültigen Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestags über einen Gesetzentwurf, der nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG --auch in den Fällen echter Rückwirkung-- den zeitlichen Endpunkt eines schutzwürdigen Vertrauens in den Bestand der bisherigen Rechtslage bestimmt (BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 - 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932, Rz 61).

31 d) Nach diesen Maßstäben ist am 24.06.2016 ein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand des vor der Einfügung des § 13b Abs. 10 ErbStG durch das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geltenden Rechts über den 30.06.2016 hinaus entfallen. An diesem Tag hat der Deutsche Bundestag über den Gesetzentwurf entschieden. Auf den Fortbestand der bisherigen Regelung konnten Steuerpflichtige nicht mehr vertrauen.

32 aa) Der Bundestagsbeschluss vom 24.06.2016 hat ein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand des vor der Einfügung des § 13b Abs. 10 ErbStG durch das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geltenden Rechts über den 30.06.2016 hinaus beseitigt. Die Anwendungsregelung des § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG, gemäß der unter anderem § 13b ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 auf Erwerbe Anwendung findet, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entsteht, war erstmals in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 22.06.2016 (BTDrucks 18/8911, S. 29) enthalten. Gleiches gilt für Art. 3 ErbStGAnpG 2016, nach dem dieses Gesetz mit Wirkung vom 01.07.2016 und damit gegebenenfalls rückwirkend in Kraft tritt (BTDrucks 18/8911, S. 30, 48). Am 24.06.2016 hat der Deutsche Bundestag das Gesetz in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses gemäß Art. 77 Abs. 1 Satz 1 GG beschlossen. Seit diesem Gesetzesbeschluss war das Zwischenergebnis des Gesetzgebungsverfahrens bekannt und konnten sich die Steuerpflichtigen und die Feststellungsbeteiligten auf die Anwendung des § 13b Abs. 10 ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 auf ab dem 01.07.2016 ausgeführte Zuwendungen einstellen.

33 bb) Der Umstand, dass der Bundesrat am 08.07.2016 nach Art. 77 Abs. 2 Satz 1 GG die Einberufung des Vermittlungsausschusses mit dem Ziel der grundlegenden Überarbeitung verlangt hat (vgl. BRDrucks 344/16

(Beschluss)), führt zu keiner anderen Beurteilung. Denn von der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses vom 22.09.2016 (BTDrucks 18/9690) waren die Regelungen des Feststellungsverfahrens in § 13b Abs. 10 ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 nicht betroffen. Hat der Deutsche Bundestag --wie im Falle des § 13b Abs. 10 ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016-- die rückwirkende Gesetzesänderung nach Art. 77 Abs. 1 Satz 1 GG beschlossen, ändern die Mitwirkungsbefugnisse des Bundesrats gemäß Art. 77 Abs. 2, 2a und 3 GG sowie Unsicherheiten darüber, ob und mit welchem Inhalt die künftige Regelung endgültig zustande kommen wird, nichts daran, dass ein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand des bisherigen Rechts mit dem Bundestagsbeschluss weggefallen ist, sofern --wie im vorliegenden Fall-- das Gesetz nicht auf einem Vorschlag des Vermittlungsausschusses beruht (s. oben unter II.4.c bb und cc).

34 cc) Die Gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 21.06.2016 (BStBl I 2016, 646) waren nicht geeignet, ein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand des bisherigen Rechts nach dem 30.06.2016 über den Tag des Bundestagsbeschlusses vom 24.06.2016 hinaus aufrechtzuerhalten. In den Gleich lautenden Erlassen hat die Finanzverwaltung mitgeteilt, dass das bisherige Recht bis zu einer Neuregelung in vollem Umfang weiter anwendbar bleibe. Das gelte auch für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entsteht. Zugleich hat die Finanzverwaltung auf die Gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 05.11.2015 (BStBl I 2015, 788) verwiesen, durch die die Finanzbehörden angewiesen wurden, im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtliche Feststellungen nach § 13b Abs. 2a ErbStG i.d.F. des StVereinfG 2011, der Vorgängervorschrift des § 13b Abs. 10 ErbStG, in vollem Umfang vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO zu treffen. Diese Verwaltungsanweisungen ändern nichts daran, dass Steuerpflichtige und Feststellungsbeteiligte seit dem Bundestagsbeschluss vom 24.06.2016, mit dem die vom Gesetzgeber beabsichtigte Rückwirkung offen zutage trat, damit rechnen mussten, dass auf nach dem 30.06.2016 ausgeführte Zuwendungen § 13b ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 anzuwenden sein wird. Dies folgt ungeachtet des Inhalts der Verwaltungsanweisungen aus dem Prinzip der Gewaltenteilung zwischen Legislative und Exekutive.

35 dd) Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aus der vom BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50) getroffenen Fortgeltungsanordnung. Auch diese hat kein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand der vor der Änderung durch das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geltenden Fassung des § 13b ErbStG über den 30.06.2016 hinaus begründet. Zwar sind nach der Fortgeltungsanordnung die verfassungswidrigen Regelungen unabhängig vom Fristlauf für den Gesetzgeber bis zu der tatsächlichen Neuregelung anwendbar (BFH-Urteil vom 06.05.2021 - II R 1/19, BFHE 273, 547, BStBl II 2022, 77, Rz 23). Die Fortgeltungsanordnung des BVerfG vermag jedoch kein schutzwürdiges Vertrauen dahingehend zu begründen, dass der Gesetzgeber keine Neuregelung mit Rückwirkung treffen darf (anderer Ansicht Wachter, GmbHRundschau 2017, 1). Zumal das BVerfG in seiner Entscheidung darauf hingewiesen hat, dass die Anordnung der Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen keinen Vertrauensschutz gegen eine auf den Zeitpunkt der Verkündung seines Urteils bezogene rückwirkende Neuregelung begründet, die einer exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG die Anerkennung versagt (vgl. BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 292).

36 ee) Die Pressemitteilung Nr. 41/2016 des BVerfG vom 14.07.2016 (http://hbfm.link/859) führt ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Das BVerfG hat darin darüber informiert, dass die für verfassungswidrig erklärten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes zwar fortgelten würden, der Vorsitzende des Ersten Senats des BVerfG aber am 12.07.2016 der Bundesregierung, dem Deutschen Bundestag und dem Bundesrat mitgeteilt habe, dass sich der Erste Senat --da eine Gesetzesänderung "bis heute" nicht vorliege-- nach der Sommerpause Ende September mit dem weiteren Vorgehen im Normenkontrollverfahren um das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz befassen werde. Mit dieser Pressemitteilung hat das BVerfG kenntlich gemacht, dass es bestehende Handlungsmöglichkeiten --zum Beispiel eine Vollstreckungsanordnung nach § 35 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes-- in Erwägung zieht, um seinem Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50) Geltung zu verschaffen (vgl. BFH-Urteil vom 06.05.2021 - II R 1/19, BFHE 273, 547, BStBl II 2022, 77, Rz 29). Die Pressemitteilung vermag aber nichts daran zu ändern, dass bereits mit dem Bundestagsbeschluss vom 24.06.2016 ein schutzwürdiges Vertrauen in die Fortgeltung des alten Rechts für nach dem 30.06.2016 ausgeführte Zuwendungen entfallen war. Seit dem 24.06.2016 war bekannt, dass der Deutsche Bundestag Regelungen beschlossen hat, die eine rückwirkende Anwendung des § 13b ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 vorsehen.

37 e) Im Streitfall hat das FG demgemäß zutreffend entschieden, dass die in dem Bescheid vom 17.09.2019, dem Änderungsbescheid vom 12.05.2021 und der Einspruchsentscheidung vom 07.12.2021 auf der Grundlage des § 13b

Abs. 10 Satz 1 ErbStG i.d.F. des ErbStGAnpG 2016 getroffenen Feststellungen nicht wegen einer echten Rückwirkung verfassungswidrig sind. Andere Fragen als die Anwendbarkeit des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts standen zwischen den Beteiligten nicht im Streit.

38 5. Das FG hat zudem zutreffend angenommen, dass die Feststellung des Werts von Anteilen an der Klägerin im Sinne des § 11 Abs. 2 BewG gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG rechtmäßig ist.

39 Die für diese Feststellung maßgebenden Normen sind durch das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht geändert worden. Die Klägerin hat in den beiden Ausfertigungen ihrer Feststellungserklärung einen identischen Substanzwert ihres Betriebsvermögens in Höhe von 86.031 € angegeben, der über dem jeweils im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten und entsprechend erklärten Wert liegt und daher --unstreitig-- als Mindestwert (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) anzusetzen ist.

40 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 i.V.m. § 139 Abs. 4 FGO.

41 7. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO). Die Klägerin, das FA und die Beigeladenen haben wirksam auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Ein entsprechender Verzicht des dem Revisionsverfahren beigetretenen BMF liegt zwar nicht vor; er ist aber auch nicht erforderlich. Das BMF erlangt durch den Beitritt zum Verfahren zwar die verfahrensrechtliche Stellung eines Beteiligten (§ 122 Abs. 2 Satz 4 i.V.m. § 57 Nr. 4 FGO); über das Verfahren zu disponieren vermag es jedoch nicht (BFH-Urteil vom 20.03.2019 - II R 61/15, BFHE 263, 492, BStBl II 2020, 463, Rz 28).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de