Finanzgericht Köln, 7 K 3022/17

Datum:	08.11.2018
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 3022/17
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2018:1108.7K3022.17.00
Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, II R 1/19

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob für Erbfälle ab dem 1.7.2016, nach Ablauf der Weitergeltungsanordnung aus dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 1 BvL 21/12 (BStBl II 2015, 50), bis zur Verkündung des „Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vom 4.11.2016 (BGBl I 2016, 2464, ErbStAnpG 2016) im Bundesgesetzblatt (9.11.2016) eine sog. Erbschaftsteuerpause eingetreten ist. 2

Die Klägerin ist Alleinerbin nach ihrer am ....8.2016 verstorbenen Tante A. Der Nachlass bestand im Wesentlichen aus Guthaben der Erblasserin bei der B-Bank in E i.H.v. 167.046 € und der Auszahlung aus einer Lebensversicherung i.H.v. 1.168 €. Nach Abzug der Nachlassverbindlichkeiten, insbesondere verschiedener Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, verblieb der Klägerin ein Erwerb durch Erbanfall i.H.v. 65.759 €. Unter Berücksichtigung einer Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftssteuer- und Schenkungsteuergesetzes vom 27.2.1997 (BGBl I 1997, 378) in der Fassung des ErbStAnpG 2016 (ErbStG 2016) i.H.v. 3.700 € und eines Freibetrags gemäß § 16 Abs. 1 ErbStG 2016 i.H.v. 20.000 € setzte der Beklagte hierfür mit Bescheid vom 1.6.2017 Erbschaftssteuer in Höhe von 6.300 € fest. 3

4

Die Klägerin legte gegen den Erbschaftsteuerbescheid fristgerecht Einspruch ein und beantragte die Aufhebung des Bescheids. Sie vertrat die Auffassung, dass für Erbfälle, die nach Ablauf der Weitergeltungsanordnung aus dem Urteil des Bundesverfassungsgericht vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50) bis zur Verkündung des ErbstAnpG 2016 eingetreten seien, kein Erbschaftsteuergesetz bestanden habe, auf dessen Grundlage Erbschaftssteuer hätte festgesetzt werden können. Das Bundesverfassungsgericht habe mit Urteil vom 17.12.2014 1 BvL 21/12 (BStBl II 2015, 50) § 13a, § 13b und § 19 Abs. 1 ErbStG 2009 wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG für verfassungswidrig erklärt und gleichzeitig die begrenzte Anwendbarkeit des verfassungswidrigen Gesetzes angeordnet. Da die Feststellung der Verfassungswidrigkeit auch für die Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG 2009 gelte, sei nach dem ausdrücklichen Hinweis des Bundesverfassungsgerichts auch die Erhebung der Erbschaftsteuer für den Übergang von Privatvermögen nicht ohne Verstoß gegen Art. 3 GG möglich. Das Bundesverfassungsgericht habe dem Gesetzgeber eine begrenzte Frist bis zum 30.6.2016 eingeräumt, um den Grundrechtsverstoß zu beheben. Nur bis zu diesem Termin sei die Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen (§§ 13a, 13b und 19 Abs. 1 ErbStG 2009) angeordnet. Die Frist sei nicht verlängert worden. Es sei nicht einmal ein Antrag auf Verlängerung durch die Bundesregierung gestellt worden.

Das ErbstAnpG 2016 sehe zwar in Art. 3 vor, dass es (rückwirkend) zum 1.7.2016 in Kraft trete. Nach der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sei eine Rückwirkung auf abgeschlossene Sachverhalte, die vor Zustimmung des Bundesrates eingetreten seien, aber nicht zulässig (Hinweis auf BVerfG-Beschlüsse vom 17.12.2013 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, und vom 3.12.1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67). Im Streitfall sei die Zustimmung des Bundesrates erst am 14.10.2016 erfolgt. 5

Da die angeordnete Fortgeltung des verfassungswidrigen Gesetzes am Todestag der Erblasserin, am ....8.2016, abgelaufen gewesen sei, sei auf diesen Todesfall kein Erbschaftsteuergesetz anwendbar. Es habe somit keine Erbschaftssteuer gemäß § 9 ErbStG 2009 oder ErbStG 2016 entstehen können. Eine andere Beurteilung ergebe sich insoweit auch nicht aus der Pressemitteilung Nr. 41/2016 des Bundesverfassungsgerichts vom 14.7.2016 oder den Äußerungen des Pressesprechers des Bundesverfassungsgerichts vom März 2016 (FAZ Nr. 75 v. 31.3.2016, S. 17). Diese Verlautbarungen seien rechtlich unerheblich. Entscheidend seien nur Anordnungen des Gerichts nach §§ 32, 35 BVerfG. Solche fänden sich lediglich in der Gerichtsentscheidung vom 17.12.2014 1 BvL 21/12 (BStBl II 2015, 50). 6

Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos. In der Einspruchsbegründung vom 16.10.2017 vertrat der Beklagte die Auffassung, dass der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid formell und materiell rechtmäßig sei. Es fehle insbesondere nicht an einer verfassungsmäßigen Rechtsgrundlage für die Festsetzung der Erbschaftsteuer. Durch das ErbstAnpG 2016 sei das ErbStG 2009 rückwirkend zum 1.7.2016 geändert worden. Art. 3 des Gesetzes sehe vor, dass das Änderungsgesetz mit Wirkung vom 1.7.2016 in Kraft trete. Nach der maßgeblichen Anwendungsvorschrift in § 37 Abs. 12 S. 1 ErbStG 2016 fänden die §§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 28a in der Fassung des Artikels 1 des ErbStAnpG 2016 auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entstehe. 7

Zudem habe der Pressesprecher des Bundesverfassungsgerichts bereits am 30.3.2016 zu den Folgen einer verzögerten Erbschaftsteuerreform Stellung bezogen. Er habe klargestellt, dass die verspätete Einigung auf die Erbschaftsteuerreform keine Konsequenzen habe. Die bisherigen gesetzlichen Normen seien - bis zu einer gesetzlichen Neuregelung - auch über den 30.6.2016 hinaus weiter anwendbar. Diese Auffassung habe das 8

Bundesverfassungsgericht in einer Pressemitteilung vom 14.07.2016 (Nr. 41/2016) noch einmal bestätigt. Im Übrigen sei auch durch gleichlautende Ländererlasse vom 21.06.2016 darauf hingewiesen worden, dass bis zu einer gesetzlichen Neuregelung auch für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entstehe, das bisherige Recht in vollem Umfang weiter anwendbar bleibe.

Mit der vorliegenden Klage begehrt die Klägerin weiterhin die ersatzlose Aufhebung des Erbschaftsteuerbescheides vom 1.6.2017, mit der Begründung, dass zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin keine gültige Rechtsgrundlage für eine Erbschaftsteuerfestsetzung bestanden habe. Die vom Bundesverfassungsgericht angeordnete Fortgeltung des verfassungswidrigen Rechts sei mit Ablauf des 30.6.2016 ausgelaufen. Dies habe auch der Gesetzgeber so verstanden. Dementsprechend sei das Gesetz noch mit Beschluss des Bundestages vom 24.6.2016 auf der Grundlage der Vorlage des Finanzausschusses vom 22.6.2016 verabschiedet worden. Die Verlängerung der Fortgeltungsfrist hätte lediglich in einem förmlichen Beschlussverfahren durch das Bundesverfassungsgericht herbeigeführt werden können. Äußerungen der Presseabteilung des Bundesverfassungsgerichts seien in diesem Zusammenhang unerheblich. Entsprechendes gelte für die gleichlautenden Ländererlasse vom 21.6.2016. Sie könnten schon mangels Publizität kein Vertrauen beim Bürger schaffen. Sie könnten allenfalls die Finanzverwaltung unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten binden. 9

Die Erbschaftssteuer sei im Streitfall auch nicht rückwirkend aufgrund des ErbstAnpG 2016 entstanden. Die rückwirkende Inkraftsetzung der Gesetzesänderung greife in abgeschlossene Sachverhalte ein und sei deshalb unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten unwirksam. Es liege eine unzulässige echte Rückwirkung vor. Die vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Voraussetzungen, unter denen auch echte Rückwirkungen ausnahmsweise zulässig seien, lägen im Streitfall nicht vor. Durchbrechungen des Rückwirkungsverbotes seien nämlich nur dann zugelassen, wenn entweder kein Vertrauen auf den Bestand geltenden Rechts habe eintreten können oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und deshalb auch nicht schutzwürdig gewesen sei. Auch bei einer im Einzelfall zulässigen Durchbrechung des Rückwirkungsverbotes werde verlangt, dass die Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszweckes geeignet und erforderlich sei. Dieser Gesichtspunkt sei gegenüber dem Vertrauensschutz des Bürgers abzuwägen. Dabei werde als maßgeblicher Stichtag für ein Zurücktreten des Vertrauensschutzes und eine absehbare gesetzliche Neuregelung der Tag angesehen, an dem der Vermittlungsausschuss über die Vorlage beschließe (Hinweis auf BFH-Urteil vom 26.1.2011 IX R 81/06, BStBl II 2012, 658; BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302). Von einer zu erwartenden Gesetzesänderung sei vorliegend gerade wegen der Ablehnung der vom Bundestag am 24.6.2016 beschlossenen Vorlage durch den Bundesrat am 8.7.2016 nicht mehr auszugehen gewesen. Die Durchbrechung des Rückwirkungsverbotes durch das ErbstAnpG 2016 bleibe deshalb unzulässig. 10

Selbst wenn man davon ausginge, dass wegen der anhaltenden Beratungen durch die gesetzgebenden Körperschaften eine rückwirkende Inkraftsetzung der Normen ausnahmsweise zulässig gewesen sein sollte, könne das Gesetz wegen der fortbestehenden Verstöße gegen das Gleichbehandlungsgebot keinen Bestand haben. Eine der Leistungsfähigkeit entsprechende gleichmäßige Belastung mit Erbschaftsteuer sei durch die eingeräumten Entlastungs- oder Verschonungstatbestände weiterhin nicht gewährleistet. Zwar könne die verminderte Leistungsfähigkeit eines Erben von nicht liquiden Betriebsvermögen bei einer Unternehmensfortführung mit Rücksicht auf den Erhalt von Arbeitsplätzen ein sachlicher Gesichtspunkt sein, der berücksichtigt werden dürfe. Dies dürfe 11

jedoch nicht zu einer nachhaltigen Ungleichbelastung in der Vermögenssphäre führen und müsse unter Beachtung des Prinzips der Folgerichtigkeit umgesetzt werden. Da der Erwerber von Betriebsvermögen nach Ablauf der vorgesehenen Haltefristen von fünf Jahren bei der sogenannten Regelverschonung und sieben Jahren bei der sogenannten Optionsverschonung in seiner Dispositionsmöglichkeit frei sei, werde bereits nach einem überschaubaren Zeitraum eine Ungleichbehandlung in der Vermögenssphäre bewirkt. Das eingeführte Regelungsmodell könne daher keinen Bestand haben. Zusätzlich würden nun die unverändert gebliebenen Freibetragsregelungen in § 15 ErbStG bei einem Vergleich der Steuerbelastungen zwischen Betriebsvermögen, im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Betriebsvermögen und reinem Privatvermögen zu Verzerrungen führen, die auch durch die Rücksichtnahme auf einen Erhalt von Arbeitsplätzen nicht zu rechtfertigen seien. Zudem sei die Tarifbegünstigung nach § 19a Abs. 4 ErbStG nicht modifiziert worden, so dass weiterhin der Differenzbetrag zwischen einer tatsächlich zu berechnenden Tarifbesteuerung nach den Steuerklassen II oder III und einer fiktiven Besteuerung nach den Steuergesetzen der Steuerklasse I als Entlastungsbetrag gutgeschrieben werde. Diese Verfassungsverstöße würden im Übrigen auch bei einer Fortgeltung des alten Rechts bis zum 4.11.2016 relevant bleiben.

Die Klägerin beantragt, 12

den Erbschaftsteuerbescheid vom 1.6.2017 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 16.10.2017 aufzuheben. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 16.10.2017. 16

Entscheidungsgründe 17

A. 18

Die Klage ist unbegründet. 19

Der Beklagte hat für den Erbfall vom ....8.2016 zutreffend Erbschaftssteuer gemäß §§ 1, 2, 3, 9 ff., 13, 16, 19 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes vom 27.02.1997 (BGBl I 1997, 378) in der Fassung des ErbstAnpG 2016 vom 4.11.2016 (BGBl I 2016, 2464; ErbStG 2016) festgesetzt. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 1.6.2017 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 20

Das ErbStG 2016 stellt eine wirksame Rechtsgrundlage für die Festsetzung der Erbschaftsteuer für den am ....8.2016 eingetretenen Erbfall dar. Dies ergibt sich aus der rückwirkenden Inkraftsetzung des ErbstAnpG 2016 mit Wirkung zum 1.7.2016 (Art. 3 des Gesetzes) und der speziellen Anwendungsregelung in § 37 Abs. 12 ErbStG 2016, wonach die Neuregelungen zur Besteuerung von Betriebsvermögen für alle Erwerbe gelten, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entsteht. 21

Der Senat ist weder im Hinblick auf die gesetzlich angeordnete Rückwirkung (II.) noch im Hinblick auf die inhaltlichen Änderungen in Bezug auf die Besteuerung von Betriebsvermögen (III.) von der Verfassungswidrigkeit der Regelungen überzeugt. Daher war das Verfahren nicht nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) auszusetzen und keine 22

Entscheidung des BVerfG einzuholen.

I. 23

Dieser Beurteilung legt das Gericht in tatsächlicher Hinsicht folgenden Geschehensablauf zugrunde: 24

1. Das Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 17.12.2014 1 BvL 21/12 (BStBl II 2015, 50) § 13a, § 13b und § 19 Abs. 1 ErbStG 2009 für verfassungswidrig erklärt. Es kam zu dem Ergebnis, dass die Bestimmungen in §§ 13a und 13b ErbStG 2009 über die Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs begünstigten Vermögens von der Schenkung- und Erbschaftssteuer in mehrfacher Weise nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar seien. 25

Beanstandet hat das BVerfG dabei die Verschonung von Betriebsvermögen, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreife, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen. Auch die Freistellung von der Pflicht zur Einhaltung der Lohnsummenregelung nach § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG 2009 als Voraussetzung der Verschonung sei nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, soweit sie für Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigen gelte. Entsprechendes gelte für die Regelung über das Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG 2009, soweit sie bei Vorliegen der übrigen Förderbedingungen begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG 2009) selbst dann insgesamt in den Genuss des Verschonungsabschlags gelangen lasse, wenn es bis zu 50 % aus vom Gesetz als grundsätzlich nicht förderungswürdig angesehenem Verwaltungsvermögen bestehe. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liege letztlich auch insoweit vor, als §§ 13a und 13b ErbStG 2009 zu nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlungen führende steuerliche Gestaltungen zulasse. Die festgestellten Verfassungsverstöße beträfen für sich genommen die §§ 13a und 13b ErbStG 2009 zwar jeweils nur in Teilbereichen. Sie erfasse damit aber die gesamte Verschonungsregelung in ihrem Kern. Die Gesamtverfassungswidrigkeit der Besteuerung des Unternehmensüberganges nach Maßgabe der §§ 13a und 13b ErbStG 2009 erfasse notwendig auch die Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von nichtbegünstigtem (Privat-) Vermögen. Dem werde durch die Feststellung der Verfassungswidrigkeit des § 19 Abs. 1 ErbStG 2009 Rechnung getragen. Damit sei die Erhebung der Erbschaftsteuer auch für den Übergang von Privatvermögen blockiert. 26

Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings mit Rücksicht auf die Haushaltsplanung eine Fortgeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes angeordnet, die es wie folgt tenoriert hat: 27

„Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30.06.2016 zu treffen.“ 28

2. Die Finanzverwaltung hat auf das Urteil zunächst mit gleich lautenden Ländererlassen vom 12.3.2015 reagiert. Danach sollten im Hinblick auf die Verpflichtung zur gesetzlichen Neuregelung im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtliche Festsetzungen nach dem 31.12 2008 entstandener Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer) gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 AO in vollem Umfang vorläufig durchgeführt werden (siehe hierzu auch Ländererlasse vom 5.11.2015, BStBl I 2015, 788). 29

3. Nachdem sich die Reform immer mehr verzögerte, war im Frühjahr 2016 absehbar, dass die zeitlichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts aufgrund der späten Einigung in der großen Koalition wohl nicht einzuhalten waren. 30

31

a. Bereits Ende März 2016 äußerte sich der Pressesprecher des Bundesverfassungsgerichts dahingehend, dass er von einer Fortgeltung der verfassungswidrigen Vorschriften auch über den 30.6.2016 hinaus ausgehe, wenn sich die Politik nicht bis zum 1. Juli auf eine Reform der Erbschaftsteuer einige (Zitat in der FAZ vom 31.03.2016, Seite 17). Er berief sich dabei im Wesentlichen auf den Wortlaut des o.g. Tenors des BVerfG-Urteils vom 17.12.2014 1 BvL 21/12 (BStBl II 2015, 50).

b. In gleichlautenden Ländererlassen vom 21.6.2016 (BStBl I 2016, 646) teilte die Finanzverwaltung mit, dass das bisherige Recht bis zu einer Neuregelung auch für Erbfälle und Schenkungen nach dem 30.6.2016 gilt. Die Steuerfestsetzungen sollten weiterhin vorläufig erfolgen (Hinweis auf Ländererlasse vom 5.11.2015, BStBl I 2015, 788). 32

c. In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 22.6.2016 (BT-Drs. 18/8911, S. 29 und S. 46) wurde erstmals die o.g. Rückwirkungsregelung in Art. 3 des ErbstAnpG 2016 aufgenommen. In der Begründung (S. 46) heißt es hierzu: 33

„*Das Gesetz tritt rückwirkend zum 1. Juli 2016 in Kraft. Die Rückwirkung des Gesetzes ist verfassungsrechtlich zulässig. Die im Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten verankerten Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes stehen Gesetzen mit echter Rückwirkung grundsätzlich entgegen. Von diesem grundsätzlichen Verbot echt rückwirkender Gesetze gibt es jedoch Ausnahmen: Das Rückwirkungsverbot 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. Das Rückwirkungsverbot findet im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze (BVerfG-Urteil vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1).* 34

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 17. Dezember 2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 entschieden, dass die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht nach §§ 13a und 13b ErbStG i. V. m. § 19 Absatz 1 ErbStG seit dem Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes zum 1. Januar 2009 mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar sind. Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30. Juni 2016 zu treffen. Hiernach konnte sich kein Vertrauen auf den Bestand des bisherigen Rechts über den 30. Juni 2016 hinaus bilden.“ 35

d. Am 24.6.2016 hat der Bundestag dem Gesetzentwurf in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BT-Drs. 18/8911) zugestimmt. 36

Der Bundesrat, dessen Zustimmung gem. Art. 105 Abs. 3 GG erforderlich war, hat die Reform des ErbStG am 8.7.2016 gestoppt und den Gesetzentwurf zu Nachverhandlungen an den Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat verwiesen. Der Bundesrat hat dabei eine „grundlegende Überarbeitung“ des Gesetzes gefordert (BR-Drucks. 344/16). Die Rückwirkungsproblematik wurde nicht angesprochen. 37

e. Mit Pressemitteilung Nr. 41/2016 vom 14.7.2016 ließ das Bundesverfassungsgericht verlautbaren, dass „*nach Ablauf der in Sachen Erbschaftsteuer gesetzten Frist zur Neuregelung das Normenkontrollverfahren erneut auf die Tagesordnung*“ (des Bundesverfassungsgerichts) gesetzt werden soll. In der Mitteilung wurde darauf hingewiesen, dass die für verfassungswidrig erklärten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes zwar fortgelten würden. Da eine entsprechende Gesetzesänderung bis heute nicht vorliege, habe der Vorsitzende des Ersten Senats des 38

Bundesverfassungsgerichts, Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof, nunmehr aber mit Schreiben an die Bundesregierung, den Bundestag und den Bundesrat vom 12.7.2016 mitgeteilt, dass der Erste Senat sich nach der Sommerpause Ende September mit dem weiteren Vorgehen im Normenkontrollverfahren um das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz befassen werde.

f. Am 22.9.2016 kam es zu einer Einigung im Vermittlungsausschuss. Die Regelungen zum rückwirkenden Inkrafttreten des Gesetzes blieben dabei unverändert. 39

g. Der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses haben der Deutsche Bundestag am 29.9.2016 und der Bundesrat am 14.10.2016 zugestimmt. Nach Ausfertigung des Gesetzes durch den Bundespräsidenten wurde das Gesetz sodann unter dem Datum des 4.11.2016 in dem am 9.11.2016 ausgegebenen Bundesgesetzblatt (BGBl I 2016, 2464) verkündet. 40

II. 41

Die im ErbStAnpG 2016 angeordnete Rückwirkung ist umfassend zulässig. 42

Art. 3 des ErbStAnpG 2016 sieht vor, dass das Gesetz mit Wirkung vom 1.7.2016 in Kraft trete. Nach der maßgeblichen Anwendungsvorschrift in § 37 Abs. 12 S. 1 ErbStG 2016 finden §§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 28a in der Fassung des Artikels 1 des ErbStAnpG 2016 auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entsteht. 43

Damit hat der Gesetzgeber mit Verkündung des ErbStAnpG 2016 am 9.11.2016- rückwirkend - eine umfassende Rechtsgrundlage für die Besteuerung von Erbfällen und Schenkungen ab dem 1.7.2016 geschaffen, die den Anforderungen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts an eine verfassungsgemäße Besteuerung von Betriebs- bzw. Unternehmensvermögen genügt. Durch die Anordnung der Rückwirkung auf Erbfälle und Schenkungen ab dem 1.7.2016 hat er insbesondere auch dafür Sorge getragen, dass, unabhängig von der Auslegung der Fortgeltungsanordnung in dem BVerfG-Urteil vom 14.12.2014 1 BvL 21/12 (BStBl II 2015, 50), nach dem 30.6.2016 keine Erbschaftsteuerpause eingetreten ist. 44

Die Regelung in Art. 3 ErbStAnpG 2016 und die Regelung des § 37 Abs. 12 S. 1 ErbStG 2016 verstoßen nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. Zwar handelt es sich hierbei um Regelungen, denen in formaler Hinsicht echte Rückwirkung zukommt. Diese Rückwirkung ist aber zulässig. 45

Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet bei rückwirkenden Gesetzen in ständiger Rechtsprechung zwischen Gesetzen mit echter Rückwirkung, die grundsätzlich nicht mit der Verfassung vereinbar sind, und solchen mit unechter Rückwirkung, die grundsätzlich zulässig sind (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17.12. 2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1). 46

Eine grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung ist gegeben, wenn die belastende Rechtsfolge einer Rechtsnorm schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"; vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. 7 2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, 16 f). Erst mit der Verkündung, d. h. mit der Ausgabe des ersten Stücks des Verkündungsblattes, ist eine Norm rechtlich existent. Bis zu diesem Zeitpunkt, zumindest aber bis zu dem endgültigen Gesetzesbeschluss, muss der von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen können, dass seine auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich 47

rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung nachteilig verändert wird. Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm hingegen erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden („tatbestandliche Rückanknüpfung“), liegt eine unechte Rückwirkung vor, die grundsätzlich zulässig ist.

Die maßgebliche Rechtsfolge steuerrechtlicher Normen ist das Entstehen der Steuerschuld. Im Sachbereich des Steuerrechts liegt eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) daher nur dann vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 m.w.N.). Es ist für die Abgrenzung einer echten und einer unechten Rückwirkung darauf abzustellen, ob der Gesetzgeber das Steuerrecht nach der Entstehung der Steuer abändert. Nur im zuletzt genannten Fall liegt eine echte Rückwirkung vor. 48

Von diesen Grundsätzen ausgehend handelt es sich im vorliegenden Fall in mehrfacher Hinsicht um eine echte Rückwirkung (1.), die aber unter jedem Gesichtspunkt zulässig (2.) ist. 49

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer entsteht gemäß § 9 ErbStG 2016 regelmäßig mit dem Tod des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 2016) bzw. bei Schenkungen mit dem Zeitpunkt ihrer Ausführung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG 2016). Nach dem im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht geltenden sog. Stichtagsprinzip sind auch auf diese Stichtage die Wertermittlungen durchzuführen (§ 11 ErbStG 2016). Nachträgliche Wertveränderungen an dem übergegangenen Vermögen sind regelmäßig nicht mehr zu berücksichtigen. 50

1. 51

a. Nach der wohl überwiegenden Meinung im Schrifttum ist ab dem 1.7.2016 (zunächst) eine Erbschaftsteuerpause eingetreten, weil es der Gesetzgeber nicht geschafft hat, das ErbStAnpG 2016 rechtzeitig zu verabschieden (vgl. u.a. Reich, DStR 2016, 1459; Drüen, DStR 2016, 643; Crezelius, ZEV 2016, 367; Seer, GmbHR 2016, 673). In diesem Fall hätte es zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin am 28.8.2016 kein Erbschaftsteuergesetz gegeben. Eine Erbschaftsteuer hätte zu diesem Stichtag nicht entstehen können. Die nachträgliche Entstehung der Erbschaftsteuer aufgrund der Rückwirkungsanordnung im ErbStAnpG 2016 würde nach den o.g. Grundsätzen offenkundig eine echte Rückwirkung darstellen. 52

Geht man allerdings davon aus, dass die Fortgeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichts in dem Sinne zu verstehen ist, dass das verfassungswidrige ErbStG 2009 über den 30.6.2016 hinaus bis zu einer tatsächlichen Neuregelung anzuwenden ist (so u.a. Koblenzer/Günther, DB 2016, 2016; Guerra/Mühlhaus, ErbStB 2016, 146), würde es im Hinblick auf die Steuerentstehung an einer Rückwirkung fehlen. Bis zur Verkündung der Neuregelung wäre die Erbschaft- und Schenkungsteuer dann nach dem (verfassungswidrigen) alten Recht entstanden (§ 9 ErbStG 2009). In Bezug auf den im Streitfall zu beurteilenden Übergang von Privatvermögen ist die Rechtslage insoweit nach dem ErbStG 2016 vollkommen identisch geblieben. Die mit dem Tod der Erblasserin am ....8.2016 bereits entstandene Erbschaftsteuer würde sich aufgrund der Rückwirkungsanordnung unter keinem Gesichtspunkt ändern. 53

b. Darüber hinaus stellt die im ErbStAnpG 2016 angeordnete Rückwirkung in Bezug auf die neugefassten, verschärften Regelungen zum Übergang von Betriebsvermögen in § 37 Abs. 12 S. 1 ErbStG 2016 und über Art. 3 ErbStAnpG 2016 eine echte Rückwirkung im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dar. Die §§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 54

28a in der Fassung des Artikels 1 des ErbStAnpG 2016 sollen die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts so ausgestalten, dass sie im Hinblick auf die Besteuerung des übrigen Vermögens mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sind. Geht man von einer Erbschaftsteuerpause nach dem 30.6.2016 aus, liegt die echte Rückwirkung wie im Bereich des Privatvermögens auf der Hand. Aber auch im Falle der Weitergeltung können die Neuregelungen in zahlreichen Fällen beim Übergang des Betriebsvermögens zu einer Verböserung der nach dem ErbStG 2009 bereits entstandenen Erbschaft- und Schenkungsteuer führen und stellen damit eine echte Rückwirkung dar.

Auch wenn es im Streitfall ausschließlich um den Übergang von Privatvermögen geht, kann die Zulässigkeit der echten Rückwirkung im Hinblick auf die neugestalteten Verschonungsvorschriften für Betriebsvermögen nicht unbeantwortet bleiben. 55

Durch die rückwirkende Inkraftsetzung des ErbStAnpG 2016 zum 1.7.2016 ist es nämlich zu der vom BVerfG geforderten Neuregelung des ErbStG zu diesem Zeitpunkt gekommen. Eine weitere Anwendung des ErbStG 2009 kommt somit nach Auffassung des Senats aufgrund der Rückwirkungsentscheidung nicht mehr in Betracht. Sollte die Rückwirkungsanordnung in Bezug auf die Verschonungsregelungen verfassungsrechtlich unzulässig sein, so würde sich das ErbStG 2016 für Erbfälle und Schenkungen bis zum Zeitpunkt der zulässigen Rückwirkung (ggf. 29.9.2016; Zustimmung des Bundestages zum Vorschlag des Vermittlungsausschusses) materiell-rechtlich so darstellen, wie das ErbStG 2009. Die geltenden Verschonungsregelungen wären wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG in wesentlichen Teilen verfassungswidrig, was auch die Tarifnorm des § 19 Abs. 1 ErbStG 2016 infizieren und damit auch die Festsetzung der Erbschaftsteuer beim Übergang von Privatvermögen blockieren würde. 56

2. Der Senat geht aber unter jedem Gesichtspunkt von der (ausnahmsweisen) Zulässigkeit der angeordneten echten Rückwirkung aus. 57

Die im Rechtsstaatsprinzip und den Grundrechten verankerten Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes stehen zwar Gesetzen mit echter Rückwirkung grundsätzlich entgegen. Aber auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bestehen von diesem grundsätzlichen Verbot echt rückwirkender Gesetze Ausnahmen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013, 1 BvL 5/08, BVerfG 135, 1). 58

So findet das Rückwirkungsverbot 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 Bundesverfassungsgerichts 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 (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, m.w.N.). 59

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. Vertrauensschutz kommt insbesondere dann nicht in Betracht, wenn die Rechtslage so unklar und verworren war, dass eine Klärung erwartet werden musste, oder 60

wenn das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden. Der Vertrauensschutz muss ferner zurücktreten, wenn überragende Belange des Gemeinwohls, die dem Prinzip der Rechtssicherheit vorgehen, eine rückwirkende Beseitigung erfordern, wenn der Bürger sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen durfte oder wenn durch die sachlich begründete rückwirkende Gesetzesänderung kein oder nur ganz unerheblicher Schaden verursacht wird (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, m.w.N.).

Hiervon ausgehend hält der Senat sowohl die umfassende rückwirkende Inkraftsetzung des ErbStAnpG 2016 als auch speziell die rückwirkende Anwendung der Neuregelungen zum Betriebsvermögen für verfassungsrechtlich zulässig. Dies gilt auch, soweit die Erwerber gegenüber der bisherigen Rechtslage schlechter gestellt werden (a. A. wohl Crezelius, ZEV 2016, 541, 542; Wachter, GmbHR 2017, 1, 6 f.). 61

Zum Rückwirkungszeitpunkt 1.7.2016 konnten die Steuerpflichtigen nämlich weder auf die weitere Fortgeltung des ErbStG 2009 noch in dessen ersatzlosen Wegfall vertrauen (so auch Seer, GmbHR 2017, 609, 614; Hardt, EFG 2017, 1963). Der Senat hält insoweit die Ausführungen der Begründung des ErbStAnpG 2016 (BT-Drs. 18/8911, S. 48), wonach sich aufgrund der Verpflichtung des Gesetzgebers zur Neuregelung bis zum 30.6.2016 kein Vertrauen auf den Fortbestand des Rechts darüber hinaus bilden konnte, auf jeden Fall für vertretbar (so wohl auch Halaczinsky, jurisPR-SteueR 18/2017 Anm. 1). Dementsprechend hält er die Rechtsunsicherheit für den begrenzten Zeitraum bis zur Verkündung des ErbStAnpG 2016 für hinnehmbar (so auch Hardt, EFG 2017, 1963). 62

Der Senat verkennt dabei nicht, dass im Schrifttum Meinungsverschiedenheiten darüber bestehen, welches Recht auf Erbfälle und Schenkungen vom 1.7.2016 bis 4.11.2016 beziehungsweise bis zum Erscheinen des ErbStAnpG 2016 im Bundesgesetzblatt (BGBl I 2016, 2464, Nr. 52 vom 9.11.2016) anzuwenden sei. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die unterschiedlichen Auffassungen zur Auslegung der Weitergeltungsanordnung des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 1 BvL 21/12 (BStBl II 2015, 50), die diesbezüglichen Äußerungen aus dem Hause des Bundeverfassungsgerichts und die Verlautbarungen der Finanzverwaltung. Dabei wird u.a. die Verfassungswidrigkeit der Rückwirkungen in Art. 37 Abs. 12 ErbStG 2016 und in Art. 3 ErbStAnpG 2016 geltend gemacht. Es werden die Auffassungen vertreten, die Steuerpflichtigen hätten auf eine zeitliche Besteuerungslücke oder aber zumindest auf eine Fortgeltung des ErbStG 2009 vertrauen können. Insbesondere unter Hinweis auf die gleichlautenden Ländererlasse vom 21.6.2016 (S 1902 – 82 – V A 6, BStBl I 2016, 646) wird für die Übergangszeit - ggf. im Billigkeitswege - die Anwendung des günstigeren Rechts gefordert (siehe Hardt, EFG 2017, 1963, m.w.N.; Guerra/Mühlhaus, ErbStB 2016, 235, Sanna/Kiral, BB 2016, 2583; Wachter, GmbHR 2017, 1). 63

Bei Abwägung aller Umstände des Gesetzgebungsverfahrens hält der Senat aber die angeordnete Rückwirkung vorliegend für zulässig. 64

Das ErbStAnpG 2016 befand sich bereits seit den Regierungsentwürfen vom 14.8.2015 und 7.9.2015 (BR-Drs. 353/15, 18/5923) im Gesetzgebungsverfahren. Selbst wenn man davon ausgeht, dass sich nach den Verlautbarungen des Bundesverfassungsgerichts und den gleichlautenden Ländererlassen vom 21.6.2016 (S 1902 – 82 – V A 6, BStBl I 2016, 646) zumindest ein Vertrauen auf die Fortgeltung des bisherigen Rechts habe bilden können, so ist dieses Vertrauen durch den Bundestagsbeschluss vom 24.6.2016 (wieder) zerstört worden. Der Beschluss vom 24.6.2016 sah nämlich in § 37 Abs. 11 ErbStAnpG 2016 bereits 65

die Anwendung des Gesetzes auf alle nach dem 30.6.2016 eintretenden Erbfälle und Zuwendungen vor. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist der Beschluss des Bundestages als zuständiges Gesetzgebungsorgan maßgebend (vgl. u.a. BVerfG-Beschluss vom 7.7.2010 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, 16 f.). Dies gilt grundsätzlich auch bei zustimmungspflichtigen Gesetzen zumindest so lange, wie nicht erst im Vermittlungsverfahren abweichende und daher nicht vorhersehbare Regelungen getroffen wurden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14.8.1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200; Seer/Michalowski, GmbHR 2017, 609, 614).

Beim ErbStAnpG 2016 kam es zwar zur Anrufung des Vermittlungsausschusses durch den Bundesrat. Als Ergebnis des Vermittlungsverfahrens wurden auch die Verschonungsregelungen als solche noch einmal geändert. Unberührt hiervon blieben aber die Regelungen zur rückwirkenden Anwendung ab dem 1.7.2016. Insoweit wurde niemals Änderungsbedarf gesehen. Die Regelungen über die Anwendbarkeit der Neuregelungen spätestens für Erwerbe ab 1.7.2016 waren vielmehr im gesamten Gesetzgebungsverfahren von Anfang an unstreitig (vgl. Hardt, EFG 2017, 1963). 66

III. 67

Der erkennende Senat ist auch nicht davon überzeugt, dass das ErbStG 2016 in materiell-rechtlicher Hinsicht trotz der Nachbesserungen des Gesetzgebers bei den Regelungen zum Übergang des Betriebsvermögens weiterhin gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt oder aus anderen Gründen verfassungswidrig ist. Daher war auch unter diesem Gesichtspunkt das Verfahren nicht nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG zur Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts auszusetzen. 68

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 14.10.2009 2 BvL 3/08 u. a., ZBR 2010, 165; vom 13.5.2009 1 BvL 7/08, MMR 2009, 606; vom 8.9.2008 2 BvL 6/03, HFR 2009, 72). Damit ist die volle Überzeugung gemeint. Soweit nur, wenn auch erhebliche, Zweifel an der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes bestehen, ist die Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG unzulässig und die Norm anzuwenden. 69

Das Gericht verkennt zwar nicht, dass auch gegen das ErbStG 2016 im Schrifttum bereits wieder verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht werden (vgl. u.a. Seer/Michalowski, GmbHR 2017, 609; Viskorf, ZEV 2018, 563, 571; Piltz, ZEV 2018, 170). 70

Das Gericht sieht auch, dass die Erbschaftsteuerreform 2016 wohl der kleinste gemeinsame Nenner der politischen Parteien ist, der gefunden wurde, um den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts gerecht zu werden (vgl. Viskorf/Löcherbach/Jehle, DStR 2016, 2425). In den gesetzlichen Neuregelungen wird aber nach Erkenntnis des Senats dennoch der vom Bundesverfassungsgericht kritisierte Gestaltungsmissbrauch eingedämmt und die zu weitgehende Verschonung von Betriebsvermögen nach der bisherigen Regelung eingeschränkt. Wenn auch gleichzeitig die Möglichkeit einer steuerfreien Übertragung auch für Großvermögen erhalten bleibt, kann das Gericht zum jetzigen Zeitpunkt nicht zu der Überzeugung gelangen, dass der Gesetzgeber mit dem ErbStAnpG 2016 die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts verfehlt hat und das neue Erbschaftsteuergesetz aufgrund der Verschonungsregelungen zum Betriebsvermögen weiterhin gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. 71

72

Bei dieser Beurteilung berücksichtigt der Senat vor allem, dass das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 17.12.2014 1 BvL 21/12 (BStBl II 2015, 50) die Bevorzugung der Unternehmenserben in „enormem Ausmaß“ dem Grundsatz nach für gerechtfertigt hält. Kleine und mittelständische Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt würden (kurz: Familienunternehmen), dürften zur Sicherung ihres Bestandes und zur Erhaltung der Arbeitsplätze von der Erbschaftsteuer weitgehend oder vollständig freigestellt werden. Für darüber hinausgreifende Unternehmen sei eine Begünstigung bis zur Freistellung nur aufgrund einer Bedürfnisprüfung möglich. Voraussetzungen für diese Ungleichbehandlungen seien die Weiterführung des Unternehmens und die Aufrechterhaltung der Arbeitsplätze für einen bestimmten Zeitraum.

Auch wenn diese Auffassung im Schrifttum als „Sieg des Art. 6 GG über Art. 3 GG“ kritisiert wird (vgl. Piltz, ZEV 2018, 170), so orientiert sich der erkennende Senat bei seiner verfassungsrechtlichen Beurteilung an diesen Maßstäben des Bundesverfassungsgerichts. Dabei kann er nicht zu der Überzeugung gelangen, dass das ErbStAnpG 2016 diesen Vorgaben nicht gerecht wird. 73

Der Gesetzgeber hat versucht, die Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts durch höchst komplexe Regelungen gespickt mit Missbrauchsvermeidungsvorschriften zu erfüllen (vgl. Viskorf/Löcherbach/Jehle, DStR 2016, 2425). Daher wird in verfassungsrechtlicher Hinsicht auch die Frage gestellt, ob die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht unkalkulierbar und deshalb wegen Normenunbestimmtheit und -unklarheit verfassungswidrig sei (z.B. Seer/Michalowski, GmbHR 2017, 609). Diese Frage vermag der Senat zum jetzigen Zeitpunkt keinesfalls mit der Sicherheit zu bejahen, die es für eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht bedürfte. 74

B. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 75

C. Die Revision war zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 76

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE