
Datum: 29.11.2018
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1728/17 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2018:1129.3K1728.17ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand	1
Streitig ist, bis wann der Antrag auf Vollverschonung nach § 13a Abs. 8 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der für den Streitfall geltenden Fassung gestellt werden kann.	2
Der Klägerin ist von ihrem Ehemann, B. E., ein Geschäftsanteil von 24 % an der T-Vermögens-GmbH zum 31.12.2012 unentgeltlich übertragen worden. Das gesamte Stammkapital der Gesellschaft betrug 357.800 Euro, der Nennbetrag des übertragenen Teilgeschäftsanteils 85.872 Euro. Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf den Vertrag vom 21.12.2012 (URNr. 135/2012 des Notars Dr. X. H. in C-Stadt).	3
In der Schenkungsteuererklärung, die die Klägerin im Juni 2013 eingereicht hatte, ist der gemeine Wert der Anteile mit 8.733.158 Euro erklärt. Die Quote des Verwaltungsvermögens ist mit „bis zu 10 %“ angegeben.	4
In der „Anlage Steuerentlastung für Unternehmensvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG)“ wird in Zeile 14 danach gefragt, ob zu einer vollständigen Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG	5

optiert wird. Es heißt weiter, dass das Wahlrecht unwiderruflich ist und nur einheitlich für das gesamte begünstigte Vermögen ausgeübt werden kann. Für den Fall, dass die Frage bejaht wird, ist „ja“ anzukreuzen und eine schriftliche Erklärung nach § 13a Abs. 8 ErbStG beizufügen. Es ist weder „ja“ angekreuzt noch fügte die Klägerin einen Antrag auf vollständige Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG bei.

Dementsprechend gewährte der Beklagte im Schenkungsteuerbescheid vom 26.05.2014 einen Verschonungsabschlag in Höhe von 85 Prozent für die übertragene 6

Beteiligung. Der Bescheid enthielt einen Vorläufigkeitsvermerk mit folgendem Wortlaut: „Die Festsetzung der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) ist gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes vorläufig. Entsprechendes gilt für Festsetzungen nach dem 31. Dezember 2006 und vor dem 01. Januar 2009 entstandener Erbschaftsteuer, in denen die Anwendung des ab 2009 geltenden Rechts beantragt wurde (Art. 3 Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24. Dezember 2008). Die Vorläufigkeitserklärung erfolgt lediglich aus verfahrenstechnischen Gründen. Sie ist nicht dahin zu verstehen, dass das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz als verfassungswidrig angesehen wird. Sollte aufgrund einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts diese Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen; ein Einspruch ist daher insoweit nicht erforderlich.“ 7

Der Beklagte änderte aus hier nicht streitigen Gründen den Schenkungsteuerbescheid und setzte die Schenkungssteuer auf 150.347 Euro fest. Der Bescheid enthielt einen Vorläufigkeitsvermerk, der dem bisher dem Bescheid beigefügten Vorläufigkeitsvermerk wörtlich entsprach. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid vom 01.07.2014 Bezug genommen. 8

Das Finanzamt H-Stadt stellte den Wert des Anteils mit Bescheid vom 29.09.2014 gesondert fest auf 9.411.579 Euro, die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens auf 1.194.364 Euro, die Summe der gemeinen Werte des jungen Verwaltungsvermögens auf 0 Euro. Der Wert der Kapitalgesellschaft beträgt 39.214.914 Euro. Die Quote des Verwaltungsvermögens teilte das Finanzamt H-Stadt in dem Bescheid nachrichtlich mit 3,0500 % mit (1.194.364 Euro : 39.214.914 Euro). 9

Der Beklagte änderte die Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO und setzte die Schenkungssteuer unter Berücksichtigung des vom Finanzamt H-Stadt mitgeteilten Werts auf 169.689 Euro fest. Der Vorläufigkeitsvermerk blieb bestehen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schenkungsteuerbescheid vom 09.10.2014 Bezug genommen. 10

Mit Schreiben vom 13.12.2016 beantragte die Klägerin die vollständige Steuerbefreiung für Betriebsvermögen gemäß § 13a Abs. 8 ErbStG. 11

Der Beklagte lehnte den Antrag mit Bescheid vom 11.01.2017 ab. Zur Begründung führte er an, der Antrag auf Vollverschonung könne nur bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft gestellt werden. Auf der Grundlage des Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 AO könne die Vollverschonung nicht nachträglich gewährt werden. Denn nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO könne eine Steuerfestsetzung nur aufgehoben oder geändert werden, soweit der Vorläufigkeitsvermerk reiche. 12

Mit dem dagegen gerichteten Einspruch machte die Klägerin geltend, der Antrag auf Vollverschonung könne unstreitig bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft gestellt 13

werden. Soweit die Steuer nach § 165 AO vorläufig festgesetzt sei, trete nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) keine materielle Bestandskraft ein. Da die Steuer hier in vollem Umfang vorläufig festgesetzt worden sei, sei ihrem Antrag auf Vollverschonung zu entsprechen. Ihre Auffassung entspreche im Übrigen der von der Oberfinanzdirektion Karlsruhe in der Verfügung vom 07.08.2014 vertretenen Rechtsauffassung.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 11.05.2017 als unbegründet zurück. Zur Begründung führt er ergänzend an, der Vorläufigkeitsvermerk solle allein eine Anpassung der Steuerfestsetzung an die zukünftige Rechtslage ermöglichen. Nicht bezweckt sei eine Änderung aufgrund eines Antrags, welcher sich auf das gegenwärtige Recht beziehe. Diese Rechtsauffassung sei – anders als die Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe – mit dem Bundesministerium der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der Länder abgestimmt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

14

Mit der dagegen gerichteten Klage vertieft die Klägerin ihr Vorbringen. Sie hebt hervor, dass der Vorläufigkeitsvermerk nicht nur einen Teilbereich der Steuerfestsetzung, sondern die Steuerfestsetzung in vollem Umfang betreffe. Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe habe dementsprechend klargestellt, dass der Vorläufigkeitsvermerk die Option zur Vollverschonung „offen halte“ und dass es insoweit keines Einspruchs gegen die Steuerfestsetzung bedürfe. Die Vorläufigkeit ende erst mit Eintritt der Festsetzungsverjährung, wobei hier die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 8 Satz 2 AO nicht vor Ablauf von zwei Jahren ende, nachdem die Ungewissheit beseitigt sei und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erlangt habe. Der Antrag sei auch fristgerecht gestellt worden. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben gebiete die Änderung des Schenkungsteuerbescheids. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründung vom 08.06.2017 Bezug genommen.

15

Soweit das FG Münster in seinem Urteil vom 14.02.2018 (3 K 565/17 Erb) die Auffassung vertreten habe, dass eine Änderung nicht auf § 165 AO gestützt werden könne, sei auf folgendes hinzuweisen.

16

Die Bescheide in dem hier zu entscheidenden Fall und in dem der Entscheidung des FG Münster vom 14.02.2018 zugrundeliegenden Fall seien zu unterschiedlichen Zeitpunkten ergangen und mit unterschiedlich abgefassten Vorläufigkeitsvermerken versehen. Übereinstimmung bestehe nur insoweit als der Zeitpunkt der Steuerentstehung in beiden Verfahren im Jahr 2012 liege. Im Streitfall sei die Steuererklärung schon vor der Entscheidung des BVerfG abgegeben worden, anders im vom FG entschiedenen Fall. Zum Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides vom 09.10.2014 habe noch keine Kenntnis über die Entscheidung des BVerfG vorgelegen. Wenn selbst die OFD Karlsruhe vor Verkündung des Urteils schon davon ausgehe, dass der Vorläufigkeitsvermerk die Möglichkeit zur Ausübung des Optionsrechts einräume, so habe der Steuerpflichtige dieses sicherlich auch so und nicht anders verstehen, werten und auf diese Möglichkeit vertrauen können und dürfen.

17

Die Vorläufigkeitsvermerke unterschieden sich im Übrigen dadurch, dass im hier zu entscheidenden Fall die Vorläufigkeit auf § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO gestützt worden sei, während im vom FG Münster entschiedenen Fall sich die Finanzbehörde auf § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO bezogen habe. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 15.06.2018 Bezug genommen.

18

19

Im Übrigen sei noch auf das BMF-Schreiben vom 16.05.2011 und die daraufhin ergangenen Ländererlasse vom 14.11.2012 hinzuweisen. Von Seiten der Klägerin habe daraufhin kein Handlungsbedarf bestanden, so dass die Einlegung eines Einspruchs gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 09.10.2014 für nicht erforderlich gehalten worden sei. Die in den Erlassen formulierten Vorläufigkeitsanweisungen seien aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ergangen. Darüber hinaus habe die Weisung bestanden, gleichwohl erhobene Einsprüche zurückzuweisen. In diesem Zusammenhang seien auch die Verfügungen der OFD Koblenz vom 14.11.2012 bzw. die Ländererlasse vom 14.11.2012 und der OFD Karlsruhe vom 07.08.2014 zu sehen, die die Erlasslage für Erbschaftsteuerzwecke erläuterten.

Die Klägerin beantragt, 20

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 11.01.2017 und der Einspruchsentscheidung vom 11.05.2017 zu verpflichten, den Schenkungsteuerbescheid vom 09.10.2014 dahingehend zu ändern, dass für die übertragene Beteiligung die Vollverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG in der für den Streitfall geltenden Fassung gewährt wird, 21

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben gebiete es nicht, den Schenkungsteuerbescheid zu ändern. Der Beklagte habe im Streitfall keinen Vertrauenstatbestand geschaffen, er werde in Abweichung von den gesetzlichen Änderungsvorschriften die Änderung des Schenkungsteuerbescheids wegen des nachträglichen Antrags auf Optionsverschonung vornehmen. Insbesondere genüge die dem Bescheid beigefügte Vorläufigkeitserklärung nicht diesen Anforderungen. 25

Auch bei einer Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO könne nach Eintritt der materiellen Rechtskraft ein Antrag auf Optionsverschonung nicht mehr berücksichtigt werden. 26

Ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. Satz 1 Nr. 2 AO liege nicht vor. 27

Der Senat hat die Sache am 29.11.2018 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 28

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 29

Die Klage ist unbegründet. 30

Der Ablehnungsbescheid vom 11.01.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 11.05.2017 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung). Die Schenkungsteuerfestsetzung war nicht aufgrund des Antrags auf Vollverschonung zu ändern. 31

I. Gemäß § 13a Abs. 1 in Verbindung mit § 13b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 4 ErbStG in der für den Streitfall geltenden Fassung wird für Anteile an Kapitalgesellschaften ein Verschonungsabschlag in Höhe von 85 Prozent gewährt. Nach § 13a Abs. 8 ErbStG kann der 32

Erwerber durch unwiderrufliche Erklärung eine Vollverschonung – d. h. die 100 prozentige Freistellung des erworbenen Anteils an einer Kapitalgesellschaft – wählen. Die Vollverschonung wird nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG nur gewährt, wenn das erworbene Betriebsvermögen höchstens zu 10 Prozent aus Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG besteht. Zudem darf die Summe der jährlichen Lohnsummen über einen Zeitraum von sieben Jahren nach dem Erwerb 700 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten (§ 13a Abs. 8 Nr. 1 ErbStG). Die Behaltensfrist für das begünstigt erworbene Vermögen beträgt sieben Jahre (§ 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG).

Das Gesetz regelt nicht, bis wann der Erwerber den Antrag auf Vollverschonung stellen kann. 33
Insbesondere ergibt sich aus dem Gesetz nicht, ob die Steuerfestsetzung im Falle eines Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bzw. 3 AO geändert werden kann. Auch die Gesetzesbegründung verhält sich zu dieser Frage nicht. Dort heißt es lediglich, dass der Erwerber die Erklärung bis zur (formellen) Bestandskraft der Steuerfestsetzung abgeben kann (BT-Drs. 16/11107, Seite 10).

Dementsprechend werden zu dieser Frage unterschiedliche Auffassungen vertreten: 34

1. Nachdem die Finanzverwaltung zunächst einen Antrag bis zum Eintritt der formellen 35
Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer für erforderlich hielt (vgl. Abschnitt 17 Abs. 2 Satz 2 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer-

und Bewertungsrechts vom 25.06.2009), vertritt sie in den Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 die 36
Auffassung, dass der Erwerber den Antrag grundsätzlich bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer stellen kann (vgl. R E 13a.13 Abs. 2 Satz 2). Dabei bleibt offen, wann ein Bescheid materiell bestandskräftig wird.

Nach Auffassung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe eröffnet ein Vorläufigkeitsvermerk nach 37
§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, auch noch nach Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung einen Antrag auf Vollverschonung zu stellen (Verfügung vom 07.08.2014, S381.2a/50 – St 341 und S033.8/48 – St 311). Dagegen ergibt sich nach Auffassung des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen aus einem solchen Vorläufigkeitsvermerk keine Änderungsbefugnis nach § 165 Abs. 2 AO (Verfügungen vom 24.07. und 25.08.2015, S 3812a – 105 – V A 6).

2. Auch in der Literatur wird teilweise angenommen, dass ein Vorläufigkeitsvermerk nach 38
§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bzw. Nr. 3 AO dem Steuerpflichtigen ermögliche, nachträglich einen Antrag auf Optionsverschonung zu stellen (Stalleiken in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13a Rn. 252; Weinmann in: Moench/Weinmann, ErbStG, § 13a Rn. 242). Andere Literaturstimmen äußern sich zu dieser Lösung eher zurückhaltend (Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, November 2016 EL 51, § 13a Rn. 518 „Hilfsbrücke“).

3. Nach Auffassung des Senats liegen die Voraussetzungen für eine Änderung der 39
Steuerfestsetzung im vorliegenden Fall nicht vor. Da das Gesetz nicht regelt, bis wann ein Antrag auf Vollverschonung zu stellen ist, richtet sich diese Frage nach den allgemeinen Grundsätzen.

Die Voraussetzungen für eine Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung nach § 165 Abs. 2 40
AO liegen nicht vor. Gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde die Festsetzung aufheben oder ändern, soweit sie die Steuer vorläufig festgesetzt hat. Nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO ist eine vorläufige Steuerfestsetzung aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu

erklären, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Änderungen nach § 165 Abs. 2 AO sind nach Art und Umfang nur in dem durch die Vorläufigkeit wirksam gesteckten Rahmen zulässig (BFH, Urteil vom 20.11.2012 IX R 7/11, BFHE 239, 302, BStBl. II 2013, 359, Rn. 25). Im Zweifelsfall ist der Umfang der Vorläufigkeit durch Auslegung zu ermitteln (BFH, Urteil vom 06.03.1992 III R 47/91, BFHE 167, 290, BStBl. II 1992, 588, Rn. 24). Entscheidend ist, wie der Adressat selbst nach den ihm bekannten Umständen – seinem „objektiven Verständnishorizont“ – den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Im Zweifel ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus ihrer Sphäre nicht benachteiligt werden darf (BFH, Urteil vom 27.11.1996 X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl. II 1997, 791, Rn. 14).

41

Ist ungewiss, ob eine Norm verfassungsgemäß ist, hat der hierauf abhebende Vorläufigkeitsvermerk im Zweifel zur Folge, dass alle sachlich zusammenhängenden („kohärenten“), d. h. zu einem bestimmten Regelungskomplex gehörenden Rechtsfolgen offengehalten werden sollen (BFH, Urteil vom 27.11.1996 X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl. II 1997, 791, Rn. 17). Nach dem Urteil des BFH vom 12.07.1991 (III R 23/88, BFH/NV 1992, 172, Rn. 28 ff.) ist ein Vorläufigkeitsvermerk in einem Einkommensteuerbescheid eines Alleinerziehenden, welcher mit Blick auf eine Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Alleinstehenden mit Kindern (Urteil vom 03.11.1982 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319, BStBl. II 1982, 717) aufgenommen wurde (Wortlaut des Vermerks: „Der Bescheid ist aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 3. November 1982 vorläufig, soweit es sich um die Berücksichtigung von Kindern unter 18 [...] Jahren handelt“) nicht auf Tatsachen betreffend einen bestimmten Rechtsgrund, wie z.B. den Grundfreibetrag oder Kinderfreibeträge, beschränkt, sondern so weit gefasst, dass die Bestandskraft hinsichtlich aller Minderungen der steuerlichen Leistungsfähigkeit durchbrochen ist, die im weitesten Sinne mit dem Kind des Steuerpflichtigen zusammenhängen.

42

Im Streitfall ergibt sich aus dem gewählten Vorläufigkeitsvermerk hinreichend klar, dass der Beklagte die Bestandskraft nur für den Fall offen halten wollte, dass sich die für den Streitfall geltende Rechtslage aufgrund einer Entscheidung des BVerfG ändert. Die Durchbrechung der Bestandskraft galt demnach nur für eine etwaige gesetzliche Neureglung. Denn der Vermerk nimmt ausdrücklich auf, dass „die Festsetzung der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) ... gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes vorläufig (ist). ... Die Vorläufigkeitserklärung erfolgt lediglich aus verfahrenstechnischen Gründen. Sie ist nicht dahin zu verstehen, dass das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz als verfassungswidrig angesehen wird. Sollte aufgrund einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts diese Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen; ein Einspruch ist daher insoweit nicht erforderlich.“

43

Demnach war die Bestandskraft nicht auch für einen Antrag auf Vollverschonung durchbrochen, da dieser Antrag gerade nicht auf der gesetzlichen Neuregelung, sondern auf dem geltenden Recht basierte.

44

Würde die Auffassung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe zutreffen und der Vorläufigkeitsvermerk auch einen Antrag auf Vollverschonung erfassen, so hätte dies konsequenterweise zur Folge, dass sämtliche Steuerfestsetzungen mit diesem

45

Vorläufigkeitsvermerk insgesamt – also auch hinsichtlich etwaiger Rechtsfehler in anderen Bereichen des Erbschaftsteuerrechts – offen gehalten würden. Es ist kein sachlicher Grund dafür ersichtlich, warum die Durchbrechung der Bestandskraft nur für den Antrag auf Vollverschonung und nicht auch für andere Besteuerungsmerkmale gelten sollte. Ein solches Verständnis des Vorläufigkeitsvermerks war – auch nach dem „objektiven Empfängerhorizont“ – ersichtlich nicht gewollt.

Entgegen der Auffassung der Klägerin macht es auch für die Frage der Durchbrechung der materiellen Bestandskraft keinen Unterschied, ob die Vorläufigkeitserklärung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO, wie im Streitfall, oder nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO, in dem Senatsurteil vom 14.02.2018 (3 K 565/17Erb) erfolgte. Denn in beiden Fällen basiert der Antrag auf Vollverschonung gerade nicht auf einer gesetzlichen Neuregelung, sondern auf dem geltenden Recht. 46

II. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet keine Änderung des Schenkungsteuerbescheides. Der Beklagte hat im Streitfall keinen Vertrauenstatbestand geschaffen, er werde in Abweichung von den gesetzlichen Änderungsvorschriften die Änderung des Schenkungsteuerbescheids wegen eines nachträglichen Antrags auf Optionsverschonung vornehmen. Die dem Bescheid beigefügte Vorläufigkeitserklärung genügt diesen Anforderungen nicht. 47

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aufgrund der Erlasslage, auf die die Klägerin hinweist. Soweit die OFD Karlsruhe in der Verfügung vom 07.08.2014 die Auffassung vertritt, dass „Einsprüche mit dem Ziel, die Steuerfestsetzung bis zu einer ggf. anderweitigen Wahlrechtsausübung offen zu halten, --- daher mangels Rechtsschutzbedürfnis unzulässig“ seien, folgt daraus nicht, dass die Finanzverwaltung einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat. Zum einen ist die OFD Karlsruhe im Streitfall nicht zuständig, so dass die Klägerin schon deswegen nicht darauf vertrauen durfte, dass auch die für den beklagten Finanzamtsbezirk zuständige OFD diese Rechtsauffassung vertreten wird. Zum anderen handelt es sich aber lediglich um die Äußerung einer Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung. Die Gerichte sind nicht an Verwaltungsanweisungen und die dort vertretenen Rechtsauffassungen gebunden. Im Übrigen bezieht sich die Auffassung der OFD Karlsruhe darauf, dass Einsprüche mangels Rechtsschutzbedürfnis unzulässig seien, die mit dem Ziel eingelegt würden, „die Steuerfestsetzung bis zu einer ggf. anderweitigen Wahlrechtsausübung offen zu halten“. Im Streitfall geht es aber nicht um die Möglichkeit, die Steuerfestsetzung bis zu einer ggf. anderweitigen Wahlrechtsausübung offen zu halten, sondern darum, das Wahlrecht auszuüben. 48

Die Verfügung der OFD Koblenz vom 14.11.2012 und die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14.11.2012 verhalten sich nicht zur Frage der Wahlrechtsausübung. 49

III. Die materielle Bestandskraft wird auch nicht nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO oder § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO durchbrochen. 50

1. Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, wenn ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). 51

Die nachträglich bekanntgewordene Tatsache im Sinne von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erfordert die nachträgliche Kenntnis von einem bei Erlass des Bescheids bereits gegebenen Sachverhalt, der zudem auf den Regelungsgehalt des ergangenen Bescheids in der Weise 52

einwirken muss, dass er entweder zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung oder zu einer günstigeren (regelmäßig: niedrigeren) Feststellung einer quantifizierbaren Besteuerungsgrundlage führt. Demgegenüber ist für ein Ereignis, das im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat, kennzeichnend, dass der in Frage stehende rechtlich bedeutsame Vorgang (einschließlich tatsächlicher Lebensvorgänge) erst nach Erlass des zu ändernden Bescheids eingetreten ist und ihm nach dem einschlägigen materiellen Recht eine rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt (vgl. u. a. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 GrS 2/92, BStBl II 1993, 897; BFH-Urteile vom 06.03.2003 XI R 13/02, BStBl II 2003, 554; vom 21.04.1988 IV R 215/85, BStBl II 1988, 863; vom 19.03.2009 IV R 20/08, BStBl II 2010, 528). § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer nur dann anwendbar, wenn der Gesetzgeber vorsieht, dass einem nach der Entstehung der Steuer eintretenden Ereignis Wirkung für die Vergangenheit zukommt (BFH-Urteile vom 18.10.2000 II R 46/98, BFH/NV 2001, 420; vom 22.09.2010 II R 54/09, BStBl II 2011, 219).

Die Feststellung von Wertansätzen, im Streitfall das Nichtüberschreiten der 10 %-Grenze, ist kein solches Ereignis. Insbesondere ist der der Feststellung zugrundeliegende tatsächliche Lebensvorgang bereits eingetreten. 53

Auch die Grundsätze des Urteils des BFH vom 22.09.2010 (II R 54/09, BStBl II 2011, 219) sind nach Auffassung des Senats im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Die nach Eintritt der Bestandskraft des deutschen Schenkungsteuerbescheids erfolgte Zahlung einer nach § 21 Abs. 1 ErbStG anrechenbaren ausländischen Steuer stellt nach dieser Entscheidung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Dies ergebe sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut von § 21 ErbStG, folge aber aus seinem materiell-rechtlichen Regelungsgehalt. Einen Willen des Gesetzgebers, dass der Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG noch nach Eintritt der materiellen Bestandskraft der Schenkungsteuerfestsetzung gestellt werden kann, vermag der Senat aber nicht zu erkennen. 54

2. Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid nach § 171 Abs. 10 AO, dem Bindungswirkung für diesen Bescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. 55

Der Senat kann offen lassen, ob § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in den Fällen einschlägig ist, in denen sich die Verwaltungsvermögensquote im Änderungsbescheid gegenüber dem ursprünglich ergangenen Feststellungsbescheid hinsichtlich des Unter- bzw. Überschreitens der 10 %-Grenze ändert. Denn eine solche Änderung liegt im Streitfall nicht vor, die Verwaltungsvermögensquote lag ausweislich des Feststellungsbescheids vom 29.09.2014 unter 10 %. 56

IV. Der Senat verkennt nicht die Schwierigkeiten für den Steuerpflichtigen, die mit der Stellung des Antrags auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG verbunden sind. Er verkennt auch nicht, dass der Steuerpflichtige den Antrag u. a. erst dann stellen möchte, wenn die Verwaltungsvermögensquote endgültig feststeht. Diesem Bedürfnis kann aber dadurch Rechnung getragen werden, dass der Steuerpflichtige die Schenkungsteuerfestsetzung materiell-rechtlich nicht bestandskräftig werden lässt. Dies erreicht er durch Einlegung eines Einspruchs gegen die Schenkungsteuerfestsetzung, und, falls die Finanzbehörde den Einspruch nicht formell oder faktisch ruhen lässt, bis über die Verwaltungsvermögensquote endgültig entschieden ist, durch Einlegung einer Klage gegen die Schenkungsteuerfestsetzung. 57

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor.	59
Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 AO. Denn mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG vom 04.11.2016 (BGBl I 2016, 2464) am 01.07.2016 ist der Anlass für eine vorläufige Steuerfestsetzung entfallen. Auch der Umstand, dass mehrere Steuerpflichtige von einer vorläufigen Steuerfestsetzung betroffen waren, führt nicht allein zum Vorliegen einer grundsätzlichen Bedeutung (vgl. BFH-Beschluss vom 06.11.1995 III B 78/95, BFH/NV 1996, 378).	60
Die Revision war auch nicht zur Fortbildung des Rechts im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Fall FGO zuzulassen. Eine Zulassung zur Fortbildung des Rechts ist erforderlich, wenn über eine bisher ungeklärte abstrakte Rechtsfrage zu entscheiden ist, Leitsätze für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken auszufüllen sind (vgl. Ratschow in Gräber, FGO, Kommentar, 8. Auflage 2015, § 115 Rn. 41 mit zahlreichen Rechtsprechungsnachweisen). Die rechtlichen Fragen betreffen nur Steuerfestsetzungen, die aus verfassungsrechtlichen Gründen für vorläufig erklärt worden sind, der Anlass für eine vorläufige Festsetzung ist aber ab dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG vom 04.11.2016 (BGBl I 2016, 2464) entfallen.	61
Die Rechtssache erfordert auch nicht die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 2. Fall FGO. Denn der Senat weicht nicht von einer Gerichtsentscheidung eines anderen FG ab. Dass Finanzbehörden unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten, reicht nicht aus (vgl. BFH-Beschluss vom 17.02.2009 IX B 168/08, BFH/NV 2009, 896).	62
xxx xxx xxx	63