

---

**Datum:** 13.09.2018  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 3699/16 Erb  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2018:0913.3K3699.16ERB.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Der Kläger 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
- Mit Schenkungsvertrag vom 11.12.2011 übertrug der Vater des Klägers, A 2, diesem 75 % seines Kommanditanteils an der A GmbH & Co. KG, 75 % seines Anteils an der Komplementär-GmbH, der A Beteiligungs-GmbH, 75 % seiner Rücklage- und Darlehenskonten und 60 % seines Verrechnungskontos bei der A GmbH & Co. KG. Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 11.12.2011 (URNr. /2011 des Notars R in N) Bezug genommen. Der Bruder des Klägers unterzeichnete die erforderliche Genehmigungserklärung am 16.01.2012. 3
- Der Kläger gab in der Schenkungsteuererklärung den Wert des übertragenen Betriebsvermögens mit einem geschätzten Wert von X Euro und die Quote des Verwaltungsvermögens mit 4,41 % an. Er kündigte ein Gutachten zur Bewertung an. Zusammen mit der Steuererklärung ist die Anlage „Steuerentlastung für Unternehmensvermögen (§§ 13a, 13 b ErbStG)“ eingereicht und die Steuerbegünstigung für die Übertragung des Betriebsvermögens beantragt worden. In dieser Anlage ist in Zeile 15 4

die Optionsverschonung aufgeführt. Es heißt dort in Zeile 16:

- „Optieren Sie **unwiderruflich** zu einer vollständigen Steuerbefreiung (§ 13a Abs. 8 ErbStG)? 5
- Dieses Wahlrecht können Sie nur **einheitlich** für das **gesamte** begünstigte Vermögen 6  
ausüben.“
- Danach befindet sich die Möglichkeit, folgenden Text anzukreuzen: 7
- „ja – Eine schriftliche Erklärung nach § 13a Abs. 8 ErbStG ist beigefügt.“ 8
- Der Text ist nicht angekreuzt, ein schriftlicher Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a 9  
Abs. 8 ErbStG ist nicht beigefügt.
- Der Beklagte setzte die Schenkungsteuer unter Berücksichtigung des erklärten Werts und der 10  
Regelverschonung auf X Euro fest. Die Festsetzung erfolgte unter dem Vorbehalt der  
Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO). Wegen der Einzelheiten wird auf den  
Bescheid vom 11.05.2012 Bezug genommen.
- Das Finanzamt N erließ einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des Werts des 11  
Anteils am Betriebsvermögen auf den 16.01.2012 und stellte den Wert des  
Betriebsvermögens auf X Euro, die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens  
auf X Euro und die Summe der gemeinen Werte des jungen Verwaltungsvermögens auf 0  
Euro fest. Die Quote des Verwaltungsvermögens teilte es nachrichtlich mit 2,5100% (X Euro :  
X Euro) mit. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1  
AO:
- Der Beklagte änderte dementsprechend den Schenkungsteuerbescheid und setzte die 12  
Schenkungssteuer unter Berücksichtigung eines Verschonungsabschlags in Höhe von 85 %  
auf X Euro fest. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er auf. Der Bescheid enthielt einen  
Vorläufigkeitsvermerk mit folgendem Wortlaut:
- „Die Festsetzung der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) ist gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 13  
Nummer 3 AO hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaft- und  
Schenkungssteuergesetzes 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 Schenkungssteuergesetz 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.“
- Wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid vom 14.06.2013 Bezug genommen. 14
- Aufgrund einer Betriebsprüfung änderte das Finanzamt N den Bescheid über die gesonderte 15  
Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen und hob den Vorbehalt der  
Nachprüfung auf. Nach der Mitteilung des Finanzamts N vom 11.11.2014 beträgt der dem  
Kläger übertragene Betriebsvermögenswert X Euro, die Summe der gemeinen Werte des  
Verwaltungsvermögens wie bisher X Euro und die Summe der gemeinen Werte des jungen  
Verwaltungsvermögens wie bisher 0 Euro. Die Quote des Verwaltungsvermögens teilte es  
nachrichtlich mit 1,7900% (X Euro : X Euro) mit.

Der Beklagte änderte den Schenkungsteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO und setzte die Schenkungsteuer auf x Euro fest. Der Vorläufigkeitsvermerk blieb bestehen, und zwar in seinem bisherigen Wortlaut. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid vom 24.02.2015 Bezug genommen. 16

Mit Schreiben vom 06.03.2015 beantragte der Kläger die vollständige Steuerbefreiung für Betriebsvermögen gemäß § 13a Abs. 8 ErbStG. Außerdem legte der Kläger gegen den Bescheid vom 24.02.2015 Einspruch ein. 17

Nach vorheriger Anhörung des Klägers wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet ab. Zur Begründung führte er an, der Antrag auf Vollverschonung könne nur bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft gestellt werden. Der Vorbehalt der Nachprüfung sei bereits mit Bescheid vom 14.06.2013 aufgehoben worden. Auf der Grundlage des Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 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. Hier ergebe sich aus dem Vermerk, dass eine Änderung nur möglich sein solle, soweit es aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17.12.2014 zu einer gesetzlichen Neuregelung komme. Demnach erlaube es der Vorläufigkeitsvermerk nicht, jederzeit bis zum Wegfall der Vorläufigkeit bzw. bis zur Endgültigkeitserklärung ohne Vorliegen weiterer Voraussetzungen Anträge nachzuholen. Die Vollverschonung sei nur zu gewähren, wenn eine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 2 AO erfolge oder der Bescheid aus anderen Gründen nach §§ 164, 172 ff. AO geändert werde. Darüber hinaus solle der Vorläufigkeitsvermerk 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. Auch eine Änderung nach §§ 172 ff. AO scheide aus. Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf die Einspruchsentscheidung vom 27.10.2016. 18

Mit der dagegen gerichteten Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. 19

Der Schenkungsteuerbescheid sei an den Feststellungsbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzupassen. Die Übernahme der vom Finanzamt N festgestellten Zahlenrelationen und absolute Zahlen zum Verwaltungsvermögen bzw. von dessen Anteil am Gesamtwert des Betriebs reiche nicht aus, um die Bedeutung der Feststellung zum Verwaltungsvermögen für die Anwendung der Optionsverschonung zu berücksichtigen. Es sei grundsätzlich auf Grund der Abhängigkeit der Gewährung der Optionsverschonung im materiellen Recht auch ihre Anwendbarkeit auf Antrag nach dem Sinn und Zweck der Regelung hier von der Wirkung der gesonderten Feststellung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO erfasst. Ohne die Zahlenverhältnisse könne weder das Erbschaft-/Schenkungssteuerfinanzamt über die Gewährung der Vollbefreiung nach § 13a ErbStG entscheiden, noch könne der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag rechtfertigen. Das bedeute, dass es für den Steuerpflichtigen auch möglich sein müsse, die Feststellung im Hinblick auf ihre Auswirkung betreffend die Gewährung der Optionsverschonung im Festsetzungsverfahren auszuwerten und die Optionsverschonung zu reklamieren. 20

Dabei sei bei der Reichweite des Grundlagenbescheids die besondere Situation im Bereich der Begünstigungen nach § 13a ErbStG in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu berücksichtigen: Der Steuerpflichtige sei auf Grund der Parameter für die Inanspruchnahme der Vollbefreiung (einheitlich, unwiderruflich etc.) in einer besonderen materiellen Risikolage, die es für jeden 21

vernünftigen Betrachter nachvollziehbar erscheinen lasse, den Antrag möglichst spät zu stellen. Durch die nach der ursprünglichen gesetzgeberischen Konzeption 2009 nicht vorgesehenen Aufspaltung der materiell verbunden Ermittlungen zum Verwaltungsvermögen und der Gewährung der Optionsverschonung infolge des Steuervereinfachungsgesetzes in gesonderter Feststellung und Festsetzung habe sich die Risikolage des Steuerpflichtigen seit 2011 erheblich erhöht. Selbst die Finanzverwaltung scheine, jedenfalls im bundesweiten Vergleich, wie an dem vorliegend von der Finanzverwaltung NRW aufgegriffenen Fall erkennbar werde, divergierende Auffassungen zu vertreten. Es sei angesichts der vielfältigen Veröffentlichungen im Schrifttum oder in Datenbanken nicht immer erkennbar, inwieweit Veröffentlichungen von Finanzverwaltungen einzelner Bundesländer eine ländereinheitliche Praxis enthielten, ggf. im Wege der stillschweigenden Akzeptanz ohne die Herausgabe koordinierter Ländererlasse. Hinzukomme, dass nach der Rechtsprechung selbst die Abgrenzung zwischen Feststellung und Festsetzung im Hinblick auf die rechtliche Beurteilungen betreffend festzustellende Zahlen äußerst unsicher sei. Insoweit werde auf die beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Revision II R 60/14 gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 03.08.2014 (3 K 744/13 F) hingewiesen. Das Verfahren beim BFH ist inzwischen durch Zurücknahme der Revision, die der Beklagte eingelegt hatte, erledigt.

Aus diesem Grund sei es für den Kläger möglich gewesen, den geänderten Schenkungsteuerbescheid vom 24.02.2015 im Wege des Einspruchs anzugreifen und dabei auch erstmals die Optionsverschonung zu beantragen. Dabei könne es auch nicht darauf ankommen, ob sich durch eine geänderte Feststellung konkret andere Ergebnisse für die Optionsverschonung herausgestellt hätten, als man es erwartet habe. Maßgebliches Kriterium könne hier nicht eine Art „Schwellenrelevanz“ sein, d. h. die Frage, ob sich durch die gesonderte Feststellung die Verwaltungsvermögensquote an der 10 %-Grenze, z. B. von 12 % auf 8 %, unmittelbar ergebnisrelevant geändert habe. Denn gerade bei der Methodenvielfalt der Bewertungsverfahren, die das ErbStG 2009 vorsehe, also das vereinfachte Ertragswertverfahren im Regelfall nach §§ 191 ff. Bewertungsgesetz (BewG) oder ein kaufmännisches Verfahren nach einer anerkannten Bewertungsmethode, ergäben sich erhebliche Bewertungsunsicherheiten im Vorfeld. Die Bandbreite der Bewertungsansätze schwanke dabei zwischen einem bis zum 31.12.2015 anwendbaren Bewertungsfaktor von zuletzt über 18 nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren und dem kaufmännischen Verfahren branchenabhängig erzielten Vervielfältigern von häufig wohl ca. nur 5 bis 7.

Den Steuerpflichtigen sei gerade deshalb die Relation Verwaltungsvermögen/Wert des Betriebes im Vorfeld nicht erkennbar. Im vorliegenden Fall habe die konkrete Konzernstruktur dazu beigetragen, u. a. mit ausländischen Tochtergesellschaften, die einen zusätzlichen Unsicherheitsfaktor darstellten. Zu berücksichtigen sei dann auch das „Einbahnstraßensystem“ der Optionsverschonung, dass nämlich der Antrag nur einmal unbedingt gestellt werden könne, aber abgesehen von seltenen Sonderfällen bereits nach dem Gesetzeswortlaut im Nachhinein nicht mehr widerrufen werden könne. Wohl aus diesem Grund habe die bayrische Finanzverwaltung in der Verfügung vom 07.07.2016 das zuvor erwogene Kriterium der Prüfung, ob durch den geänderten Feststellungsbescheid erstmals die Inanspruchnahme der Optionsverschonung konkret möglich sei, bewusst aufgegeben. Nur durch eine weite Auslegung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO werde dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen in diesen Fällen gerecht.

Für den Fall, dass eine Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO abgelehnt werde, sei der Antrag noch im Rahmen einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO möglich. Als Ereignis gelte nicht nur ein Lebenssachverhalt, sondern auch ein rechtlicher

22

23

24

Vorgang, wenn dieser vorgefäglich sei. Hier liege der rechtliche Vorgang in der Zahlenfeststellung durch das Betriebsfinanzamt. Für die Optionsverschönung seien die Wertansätze des Verwaltungsvermögens und die entsprechenden Zahlenrelationen unabdingbare Voraussetzung wegen der Anknüpfung an die 10 %-Grenze als Höchstgrenze für das Verwaltungsvermögen. Damit sei das Nichtübertreffen bestimmter Zahlenrelationen, nämlich der 10 %-Grenze des Verwaltungsvermögens, als Steuerbedingung für die Inanspruchnahme der Optionsverschönung zu qualifizieren. Der Kläger bezieht sich zur Begründung weiter auf das Urteil des BFH vom 10.11.2004 (II R 24/03, BStBl II 2005, 182), wonach eine nach Eintritt der formellen Bestandskraft des Schenkungsteuerbescheids abgegebene Erklärung des Schenkers, den Freibetrag für die Übertragung von Betriebsvermögen nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG bis Ende 1995 (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG in der seit 1996 geltenden Fassung) in Anspruch zu nehmen, als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzusehen sei, solange es hinsichtlich der Wertansätze des übertragenen Betriebsvermögens noch an einer endgültigen Schenkungsteuerfestsetzung fehlt und insoweit eine Änderung nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO unter Berücksichtigung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 Satz 1 AO noch möglich sei.

Zur Frage des rückwirkenden Ereignisses sei auch noch das Urteil des BFH vom 22.09.2010 (II R 54/09, BStBl. II 2011, 247) heranzuziehen. Der BFH lasse dort die nach bestandskräftigem Abschluss des deutschen Steuerverfahrens im Ausland festgesetzte und gezahlte Steuer als rückwirkendes Ereignis zu. Der Steuertatbestand, der den Tod des Erblassers mit gleichzeitiger Steuerentstehung im In- und Ausland zum Stichtag des Todes unterstellt, sei auch hier unmittelbar bereits eingetreten. Die Beurteilung des Steuertatbestands im Ausland und die Festsetzung der ausländischen Steuer sei auch primär eine rechtliche Wertung der Finanzbehörde. Dennoch genüge dies dem BFH, um gerade auch für das ErbStG ein rückwirkendes Ereignis anzunehmen. Anders sei die Konstellation auch im Streitfall nicht. Die Verwaltungsvermögensquote möge letztlich am Stichtag feststehen. Sie wird aber erst später von der Finanzbehörde ermittelt und dem Steuerpflichtigen mitgeteilt. Diese Wertung der Finanzbehörde sei aufgrund der Anknüpfung der Vollbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG an die bekannten Größenordnungen damit nicht mehr nur eine bloße Wertung, sondern eine tatbestandliche Voraussetzung für den Antrag des Steuerpflichtigen. Es liege somit ein Ereignis mit Rückwirkung im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vor. 25

Sollte auch dieser Auffassung nicht zu folgen sein, so sei im Streitfall eine Anpassung wegen des Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Nr. 3 AO möglich. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben des Klägers vom 19.01.2017 Bezug genommen. 26

Der Kläger beantragt, 27

den Schenkungsteuerbescheid vom 24.02.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 27.10.2016 zu ändern und unter Gewährung der Vollverschönung nach § 13a Abs. 8 ErbStG in der für den Streitfall geltenden Fassung für das Betriebsvermögen die Schenkungsteuer auf 0 Euro festzusetzen, 28

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 29

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen. 31

32

Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

Der Beklagte vertritt weiter die Auffassung, dass auch eine Änderung der Schenkungsteuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht in Betracht komme. Soweit in einem Feststellungsbescheid Regelungen getroffen würden, die sich auf die Höhe der maßgebenden Verwaltungsvermögensquote auswirkten, werde zwar die materielle Bestandskraft der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerfestsetzung (Folgebescheid) durchbrochen. Da die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Optionsverschonung (und somit die Antragstellung) aber untrennbar mit der Höhe der Verwaltungsvermögensquote verbunden sei, umfasse die Wirkung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auch die Möglichkeit der Antragstellung auf Optionsverschonung. Werde die materielle Bestandskraft der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerfestsetzung auf Grund eines Feststellungsbescheids durchbrochen und ändere sich dadurch die maßgebende Verwaltungsvermögensquote, sei es dem Erwerber möglich, im Rahmen der Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO einen entsprechenden Antrag auf Anwendung der Optionsverschonung zu stellen, so auch die Verfügung des bayrischen Landesamts für Steuern vom 07.07.2016 S3812b.2.1-13/6 St34.

33

Im Streitfall habe die Verwaltungsvermögensquote im Feststellungsbescheid vom 04.06.2013 bei 2,51 % und in dem geänderten Feststellungsbescheid vom 11.11.2014 bei 1,79 % gelegen, also stets unter 10 %. In diesem Fall könne der Antrag auf Optionsverschonung nicht im Rahmen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nachgeholt werden, weil der Grundlagenbescheid hinsichtlich der Höhe der Verwaltungsvermögensquote ? 10 % keine Änderung erfahren habe. Für die Ausübung des Wahlrechts bestehe keine Korrektornorm, so dass der Änderungsrahmen nach § 351 AO, wie bereits in der Einspruchsentscheidung ausgeführt, zu beachten sei.

34

Es liege auch kein nachträgliches Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor. Unter „Ereignis“ sei der steuerlich relevante Sachverhalt im weitesten Sinn zu verstehen. Der Sachverhalt setze sich aus einer oder mehreren Tatsachen zusammen. Eine Bewertung oder ein Wert seien keine Tatsachen, sondern Schlussfolgerungen aus Tatsachen. Demzufolge sei die erstmalige definitive Feststellung der Wertansätze (das Nichtübertreffen der 10%-Grenze) kein Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Es handelt sich um keine Steuerbedingung. Eine Steuerbedingung liege nur vor, wenn ein Steuergesetz selbst den Fortbestand eines durch Tatbestandsverwirklichung entstandenen Steueranspruchs, dem Grunde oder der Höhe nach, entweder davon abhängig macht, dass bestimmte Umstände während eines gewissen Zeitraums gegeben sind, oder aber bestimmte Geschehnisse nicht eintreten (so Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 175 AO Rz 50). Die Höhe der Verwaltungsvermögensquote werde auf den Stichtag festgestellt. Eine Verwaltungsvermögensquote von ? 10% sei Voraussetzung für die Antragstellung auf Optionsverschonung und gehöre nicht zu den überwachenden Voraussetzungen (schädliche Verfügung, Entnahmebegrenzung, Lohnsummenregelung) für den endgültigen Verbleib der Steuerbefreiung.

35

Der Senat hat die Sache am 13.09.2018 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.

36

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

37

Die Klage ist nicht begründet.

38

39

Der Schenkungssteuerbescheid vom 24.02.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 27.10.2016 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung). Der Beklagte hat den Antrag auf Vollverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG zu Recht abgelehnt.

I. Gemäß § 13a Abs. 1 in Verbindung mit § 13b Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 ErbStG in der für den Streitfall geltenden Fassung wird für Mitunternehmeranteile ein Verschonungsabschlag in Höhe von 85 Prozent gewährt. Nach § 13a Abs. 8 ErbStG kann der Erwerber durch unwiderrufliche Erklärung eine Vollverschonung – d. h. die 100 prozentige Freistellung des erworbenen Mitunternehmeranteils – 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). 40

Das Gesetz regelt nicht, bis wann der Erwerber den Antrag auf Vollverschonung stellen kann. 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). 41

1. Dementsprechend werden zu dieser Frage unterschiedliche Auffassungen vertreten: 42

a) Nachdem die Finanzverwaltung zunächst einen Antrag bis zum Eintritt der formellen 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- 43

und Bewertungsrechts vom 25.06.2009), vertritt sie in den Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 die 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. 44

Nach Auffassung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe eröffnet ein Vorläufigkeitsvermerk nach § 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). 45

b) Auch in der Literatur wird teilweise angenommen, dass ein Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bzw. Nr. 3 AO dem Steuerpflichtigen ermögli-che, 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“). 46

2. Nach Auffassung des Senats liegen die Voraussetzungen für eine Änderung der 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 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. 48

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). 49

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. 50

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 durch die gesetzliche Neuregelung, welche aufgrund der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 erforderlich geworden war, ändert. Die Durchbrechung der Bestandskraft galt demnach nur für eine etwaige gesetzliche Neuregelung. Denn der Vermerk nimmt ausdrücklich auf „die durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts [...] angeordnete Verpflichtung zur gesetzlichen Neuregelung“ Bezug und führt ergänzend aus: „Sollte aufgrund der gesetzlichen Neuregelung dieser Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen“. 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 51

Recht basierte.

Auch aus dem Zusatz, dass die Festsetzung „in vollem Umfang“ vorläufig sei, kann nach dem „objektiven Empfängerhorizont“ nicht geschlossen werden, dass die Festsetzung unabhängig von einer gesetzlichen Neuregelung offen gehalten werden sollte. Der 52

Zusatz „in vollem Umfang“ ergibt sich vielmehr daraus, dass zum damaligen Zeitpunkt nicht klar war, in welchem Umfang der Gesetzgeber eine Neuregelung schaffen würde. 53

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 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. 54

II. Entgegen der Auffassung des Klägers liegen die Voraussetzungen für eine Änderung der angefochtenen Schenkungsteuerfestsetzung weder nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO noch nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor. 55

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). 56

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 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). Es muss ein Bedürfnis bestehen, eine schon bestandskräftig getroffene Regelung an die nachträgliche Sachverhaltsänderung anzupassen (BFH-Urteil vom 20.08.2014 X R 33/12, BStBl II 2015, 138). Begrenzt wird die Änderungsmöglichkeit nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung aber durch die Bestandskraft (vgl. BFH-Urteil vom 20.08.2014, a. a. O. unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 30.08.2001 IV R 30/99, BStBl II 2002, 49 mit zahlreichen weiteren Nachweisen). 57

Der X. Senat des BFH führt dazu im Urteil vom 20.08.2014 aus: „Die von der Rechtsprechung bisher angenommenen Ausnahmen von diesem Grundsatz sind in aller Regel dadurch gekennzeichnet, dass zumindest bei einer übergreifenden Betrachtung noch keine vollständige Bestandskraft eingetreten war (vgl. BFH-Urteil vom 3. März 2005 III R 22/02, BFHE 209, 454, BStBl II 2005, 690: ein Antrag auf getrennte Veranlagung, den ein Ehegatte 58

vor Bestandskraft des ihm gegenüber ergangenen Zusammenveranlagungsbescheids stellt, ist für den anderen Ehegatten als rückwirkendes Ereignis anzusehen; BFH-Urteil vom 10. November 2004 II R 24/03, BFHE 207, 364, BStBl II 2005, 182: die Erklärung des Schenkers, den schenkungsteuerrechtlichen Freibetrag für Betriebsvermögen in Anspruch nehmen zu wollen, ist dann ein rückwirkendes Ereignis, wenn die Schenkungsteuerfestsetzung hinsichtlich des Betriebsvermögens noch vorläufig ist; anders jedoch BFH-Urteil vom 12. Januar 1994 II R 72/91, BFHE 173, 226, BStBl II 1994, 302: der Antrag nach § 23 Abs. 1 Satz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes auf Anwendung des ab dem 1. Januar 1983 geltenden Rechts auf Erwerbsvorgänge vor diesem Stichtag stellt auch dann ein rückwirkendes Ereignis dar, wenn nicht nur die Grunderwerbsteuerfestsetzung, sondern auch die Festsetzung einer Nachsteuer bereits bestandskräftig geworden ist).“

§ 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). 59

Bei Anwendung dieser Grundsätze ist nach Auffassung des Senats im Streitfall eine vollständige Bestandskraft des angefochtenen Bescheids eingetreten. 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. 60

Soweit sich der Kläger für seine Auffassung auf das Urteil des BFH vom 22.09.2010 (II R 54/09, BStBl II 2011, 219) beruft, folgt dem der Senat nicht. 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. 61

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. 62

Der Senat kann offen lassen, ob § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO einschlägig in den Fällen 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 betrug im Ursprungsbescheid 2,51% und im Änderungsbescheid 1,79%. Zu beachten ist, worauf der Beklagte zutreffend hinweist, § 351 Abs. 1 AO. Danach können Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit angefochten werden, als die Änderung reicht, es sei denn, aus den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten ergibt sich etwas anderes. 63

Eine Änderung der Antrags- oder Wahlrechtsausübung ist nur dann möglich, wenn die dadurch zu erzielende Steueränderung den durch die partielle Durchbrechung der Bestandskraft gesetzten Rahmen nicht verlässt. § 351 Abs. 1 AO begrenzt die Anfechtbarkeit und damit auch die durch den Einspruch bewirkte Änderbarkeit eines Änderungsbescheids 64

auf den Umfang der Änderung und stellt damit klar, dass es im Übrigen bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft bleibt. Auf die Urteile des BFH zu den zeitlichen Grenzen für die Ausübung oder Änderung von Antrags- oder Wahlrechten wird hingewiesen, u. a. Urteile vom 26.04.2018 III R 12/17, zitiert nach juris; vom 09.12.2015 X R 56/13, BStBl II 2016,967; vom 27.10.2015 X R 44/13, BStBl II 2016, 278).

3. 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 will, 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 am sichersten durch Einlegung eines Einspruchs gegen die Schenkungsteuerfestsetzung, und, falls die Finanzbehörde den Einspruch nicht formell oder faktisch ruhen lässt, durch Einlegung einer Klage gegen die Schenkungsteuerfestsetzung. 65

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 66

Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor. 67

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). 68

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. 69

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). 70