

---

**Datum:** 14.02.2018  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 565/17 Erb  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2018:0214.3K565.17ERB.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

---

**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 am 00.00.2012 verstorbene Herr E 2 wurde von dem Kläger als Alleinerbe beerbt. Zum Nachlass gehörten unter anderem Kommanditbeteiligungen an der E 3 GmbH & Co. KG, der E 4 GmbH & Co. KG und der E 5 GmbH & Co. KG. 3

Der Kläger reichte im Mai 2014 eine Erbschaftsteuererklärung bei dem Beklagten ein. In der „Anlage Steuerentlastung für Unternehmensvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG)“ gab er den Wert der vorgenannten Beteiligungen mit insgesamt X EUR an. Einen Antrag auf vollständige Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG stellte er zunächst nicht. 4

Dementsprechend gewährte der Beklagte im Erbschaftsteuerbescheid vom 29.07.2015 einen Verschonungsabschlag in Höhe von 85 Prozent für die vorgenannten Beteiligungen. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und enthielt einen Vorläufigkeitsvermerk mit folgendem Wortlaut: „Die Festsetzung der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) ist gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nummer 2 AO im Hinblick auf die durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 – (BStBl 2015 II S. 50) angeordnete Verpflichtung zur gesetzlichen Neuregelung in vollem 5

Umfang vorläufig. Sollte aufgrund der gesetzlichen Neuregelung dieser Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen“.

Das Finanzamt stellte die Bedarfswerte der Beteiligungen mit Bescheiden vom 24.11.2015 gesondert fest und folgte dabei den in der Steuererklärung angegebenen Werten (E 5 GmbH & Co. KG: X EUR; E 4 GmbH & Co. KG: X EUR; E 3 GmbH & Co. KG: X EUR). Ebenfalls gesondert festgestellt wurden die Summen der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens sowie des jungen Verwaltungsvermögens:

	Verwaltungsvermögen	Junges Verwaltungsvermögen
E 5 GmbH & Co. KG	X EUR	X EUR
E 4 GmbH & Co. KG	X EUR	X EUR
E 3 GmbH & Co. KG	X EUR	X EUR

Demnach ergaben sich Verwaltungsvermögensquoten von 0,0100 % (E 5 GmbH & Co. KG), 0 % (E 4 GmbH & Co. KG) und 0,9600% (E 3 GmbH & Co. KG).

Der Beklagte änderte die Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) aus hier nicht streitbefangenen Gründen und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf (Erbchaftsteuerbescheid vom 02.02.2016). Der Vorläufigkeitsvermerk blieb bestehen.

Mit Schreiben vom 09.11.2016 beantragte der Kläger die vollständige Steuerbefreiung für Betriebsvermögen gemäß § 13a Abs. 8 ErbStG.

Nach vorheriger Anhörung des Klägers lehnte der Beklagte den Antrag mit Bescheid vom 13.12.2016 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 02.02.2016 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.

Mit dem dagegen gerichteten Einspruch machte der Kläger geltend, der Antrag auf Vollverschonung könne unstreitig bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft gestellt 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 seinem Antrag auf Vollverschonung zu entsprechen. Seine Rechtsauffassung werde durch die Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 07.08.2014 bestätigt.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 30.01.2017 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. 13

Mit der dagegen gerichteten Klage vertieft der Kläger sein Vorbringen. Er 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. 14

Der Kläger beantragt, 15

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 13.12.2016 und der Einspruchsentscheidung vom 30.01.2017 zu verpflichten, den Erbschaftsteuerbescheid vom 02.02.2016 dahingehend zu ändern, dass für die Beteiligungen an der E 3 GmbH & Co. KG, der E 4 GmbH & Co. KG und der E 5 GmbH & Co. KG die Vollverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG in der für den Streitfall geltenden Fassung gewährt wird. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 19

Der Senat hat die Sache am 14.02.2018 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 20

**E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e** 21

Die Klage ist unbegründet. Der Ablehnungsbescheid vom 13.12.2016 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung). Die Erbschaftsteuerfestsetzung war nicht aufgrund des Antrags auf Vollverschonung zu ändern. 22

**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 überschreiten (§ 13a Abs. 8 Nr. 1 ErbStG). Die Behaltensfrist für das begünstigt erworbene Vermögen beträgt sieben Jahre (§ 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG). 23

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).	24
Dementsprechend werden zu dieser Frage unterschiedliche Auffassungen vertreten:	25
1. 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- 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.	26
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).	27
2. 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“).	28
3. 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.	29
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.	30
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, BStB. 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, BStBI 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	31
	32

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).

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. 33

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 Recht basierte. 34

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 35

Zusatz „in vollem Umfang“ ergibt sich vielmehr daraus, dass zum damaligen Zeitpunkt nicht klar war, in welchem Umfang der Gesetzgeber eine Neuregelung schaffen würde. 36

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. 37

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

---

