
Datum: 10.09.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2317/19 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:0910.3K2317.19ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob bei der einheitlichen Schenkung von mehreren wirtschaftlichen Einheiten die Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) in der am 31.12.2010 geltenden Fassung (ErbStG alte Fassung (ErbStG a.F.)) und die sog. Optionsverschonung des § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. jeweils isoliert für jede wirtschaftliche Einheit oder einheitlich für alle wirtschaftlichen Einheiten zu ermitteln bzw. anzuwenden sind.

2

Mit Vertrag vom 03.12.2010 erhielt die Klägerin von ihrer Mutter schenkweise zum Übertragungstichtag 31.12.2010 die folgenden Beteiligungen:

3

- an der G-KG (KG1) eine Beteiligung an der Kommanditeinlage in Höhe von 150.000 EUR,

45

- an der H-KG (KG2) eine Beteiligung an der Kommanditeinlage in Höhe von 150.000 EUR,

6

-

7

an der I-GmbH & Co KG (KG3) eine Beteiligung an der Kommanditeinlage in Höhe von 100.000 EUR,

- an der J-mbH & Co. KG (KG4) eine Beteiligung an der Kommanditeinlage in Höhe von 10.000 EUR. 8

Diese Beteiligungen umfassten jeweils 5/1000 der gesamten Kommanditeinlage der jeweiligen Gesellschaft. 9

Nach Aufforderung durch den Beklagten reichte die Klägerin am 21.06.2011 eine Schenkungsteuererklärung für die Schenkung vom 31.12.2010 ein, in der der Wert der Schenkung insgesamt mit 7.452.304 EUR angegeben wurde. Dieser Betrag ergab sich aus den addierten Werten der Beteiligungen an der KG1 in Höhe von 2.254.647 EUR, an der KG2 in Höhe von 523.310 EUR, an der KG3 in Höhe von 4.666.851 EUR und an der KG4 in Höhe von 7.496 EUR. Unter Berücksichtigung von Vorerwerben setzte der Beklagte mit Bescheid vom 22.11.2012 Schenkungsteuer in Höhe von 856.824 EUR unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Für die geschenkten Kommanditbeteiligungen wurde die Regelverschonung des § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG a. F. in Verbindung mit § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. in Höhe von 85 vH gewährt. 10

Unter Berücksichtigung von geänderten Werten für die Vorerwerbe wurde die Schenkungsteuer mit Bescheid vom 23.09.2015 auf 771.495 EUR herabgesetzt. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Ferner war der Bescheid teilweise vorläufig hinsichtlich des Umfangs und der wertbildenden Eigenschaften des anzusetzenden Betriebsvermögens und vorläufig hinsichtlich Art und Umfang des Verwaltungsvermögens sowie der Ausgangslohnsummen, da diese noch nicht abschließend ermittelt werden konnten, sowie hinsichtlich Art und Umfang der Vorschenkungen. 11

In der Folge stellte das für die Bewertung zuständige Finanzamt T-Stadt für die geschenkten Kommanditbeteiligungen jeweils den Wert des Anteils am Betriebsvermögen (§§ 97 Abs. 1a, 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG), die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 - 5 ErbStG), sowie die Zahl der Beschäftigten und die Ausgangslohnsumme (§ 13b Abs. 1 Satz 3 und Abs. 4 ErbStG) gesondert fest. 12

Für die KG1 wurde durch Bescheid vom 06.09.2017 unter anderem der Wert des Anteils am Betriebsvermögen mit 3.162.960 EUR, der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens insgesamt auf 15.860.000 EUR sowie bezogen auf den erworbenen Anteil auf 79.300 EUR und eine Verwaltungsvermögensquote von 2,51 vH festgestellt. 13

Für die KG2 wurde durch Bescheid vom 18.04.2017 unter anderem der Wert des Anteils am Betriebsvermögen mit 731.250 EUR, der gemeine Wert des Verwaltungsvermögens insgesamt auf 20.094.939 EUR sowie bezogen auf den erworbenen Anteil auf 100.474 EUR und eine Verwaltungsvermögensquote von 13,74 vH festgestellt. 14

Für die KG3 wurde durch Bescheid vom 05.05.2017 unter anderem der Wert des Anteils am Betriebsvermögen mit 4.934.545 EUR, der gemeine Wert des Verwaltungsvermögen insgesamt auf 6.284.951 EUR sowie bezogen auf den erworbenen Anteil auf 31.424 EUR und eine Verwaltungsvermögensquote von 0,64 vH festgestellt. 15

Für die KG4 wurde durch Bescheid vom 15.12.2016 unter anderem der Wert des Anteils am Betriebsvermögen mit 35.058 EUR festgestellt. Hinsichtlich des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens wurde im Bescheid darauf hingewiesen, dass trotz Aufforderung keine Werte erklärt worden seien.

Unter Berücksichtigung der gesondert festgestellten Werte der Anteile am Betriebsvermögen für die geschenkten Kommanditbeteiligungen änderte der Beklagte am 21.03.2018 erneut den Schenkungsteuerbescheid und berücksichtigte den Wert der Schenkung nunmehr mit insgesamt 8.863.813 EUR. Er wendete weiterhin für alle Kommanditbeteiligungen die Regelverschonung in Höhe von 85 vH an. Des Weiteren berücksichtigte er Steuerberatungskosten in Höhe von 14.307 EUR und setzte die Schenkungsteuer mit 809.001 EUR fest. Der Bescheid war weiterhin teilweise vorläufig bezüglich der Zusammensetzung, des Umfangs und der wertbildenden Eigenschaften der Vorschenkung(en) und der nach § 14 Abs. 1 ErbStG abziehbaren Steuer sowie hinsichtlich der durch den Zentralbearbeiter Anteilsbewertung (ZAB) gesondert und einheitlich festzustellenden Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des formellen Feststellungsbescheids. 17

Gegen den Bescheid vom 21.03.2018 legte die Klägerin am 28.03.2018 Einspruch ein. Zur Begründung des Einspruchs reichte die Klägerin mit Schreiben vom 10.04.2018 einen Antrag auf Anwendung der vollständigen Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. ein. 18

In der Folge war zwischen den Beteiligten streitig, ob der Antrag zur Anwendung der vollständigen Steuerbefreiung noch rechtzeitig gestellt worden war, wobei sich der Beklagte letztlich in seinem Schreiben vom 20.02.2019 (Bl. 156 der FA-Akte) den Ausführungen der Klägerin anschloss und die Schenkungsteuerfestsetzung mit Bescheid vom 10.04.2019 erneut änderte. Hierbei wurde für die geschenkten Kommanditanteile an der KG1, KG3 und KG4 die Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. in Höhe von 100 vH gewährt, sodass der Erwerb in Höhe von 8.132.563 EUR steuerfrei gestellt wurde. Für den geschenkten Kommanditanteil an der KG2 wurde weder die Regel- noch die Optionsverschonung gewährt, sodass dieser Erwerb mit dem festgestellten Wert von 731.250 EUR als voll steuerpflichtig berücksichtigt wurde. Die Schenkungsteuer wurde mit 695.324 EUR festgesetzt. Der Bescheid war weiterhin teilweise vorläufig. 19

Soweit dem Einspruch durch den zuletzt erlassenen Änderungsbescheid nicht abgeholfen wurde, also hinsichtlich des Anteils an der KG2, wurde der Einspruch mit der Einspruchsentscheidung vom 15.07.2019 unter Hinweis auf die Verwaltungsauffassung in R E 13.a Abs. 13 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 sowie auf das Urteil des erkennenden Senats vom 09.12.2013 (3 K 3969/11 Erb, EFG 2014, 660) als unbegründet zurückgewiesen. 20

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer am 05.08.2019 erhobenen Klage. Nach ihrer Auffassung muss bei konsequenter Anwendung der vom Beklagten vertretenen und von der Klägerin abgelehnten Auffassung, wonach der Antrag auf Optionsverschonung nur einheitlich gestellt werden könne, auch die Verwaltungsvermögensquote konsolidiert für alle erworbenen KG-Anteile einheitlich ermittelt werden. Dabei würde sich vorliegend für die geschenkten Kommanditbeteiligungen eine einheitliche Verwaltungsvermögensquote von unter 10 vH ergeben und die Optionsverschonung wäre für alle Kommanditbeteiligungen, also insbesondere auch hinsichtlich der Beteiligung an der KG2, zu gewähren. 21

Hilfsweise sei hinsichtlich der Kommanditbeteiligungen an der KG2 jedenfalls die Regelverschonung in Höhe von 85 vH zu gewähren, da die Voraussetzungen hierfür, insbesondere die Unterschreitung der Verwaltungsvermögensquote von 50 vH, erfüllt seien. Es ergebe sich weder aus dem Gesetz noch sei nach dem Sinn und Zweck der Norm 22

nachvollziehbar, wieso nicht jedenfalls die Regelverschonung zur Anwendung komme, wenn bei der einheitlichen Schenkung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten zwar nicht die Voraussetzungen für die Optionsverschonung, jedoch die für die Regelverschonung nur für eine wirtschaftliche Einheit erfüllt würden. Für die betreffende wirtschaftliche Einheit keinerlei Verschonung zu gewähren, sei insbesondere vor dem Hintergrund unverständlich, dass nach Auffassung des Beklagten die Regelverschonung auch bei gestelltem Optionsantrag dann zur Anwendung komme, wenn keine der wirtschaftlichen Einheiten die Voraussetzungen für die Optionsverschonung erfülle.

Soweit das Urteil des 3. Senats des FG Münster vom 09.12.2013 (3 K 3969/11 Erb) auf der Auslegung des Wortes „insgesamt“ in § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F. beruhe, könne ihm mit der herrschenden Ansicht im Schrifttum nicht gefolgt werden. Der Begriff „insgesamt“ beziehe sich nicht auf die Verknüpfung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten sondern darauf, dass bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen die Verschonung insgesamt, also auch hinsichtlich des Verwaltungsvermögens (mit Ausnahme des jungen Verwaltungsvermögens), und nicht etwa nur hinsichtlich des Betriebsvermögens, zu gewähren sei. 23

Die Klägerin beantragt, 24

den Schenkungsteuerbescheid vom 22.11.2012, zuletzt geändert mit Bescheid vom 10.04.2019, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.07.2019 aufzuheben und die Schenkungsteuer auf 0 EUR festzusetzen, 25

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen. 28

Er verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. 29

Der Senat hat in der Sache am 10.09.2020 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 30

Entscheidungsgründe 31

1. Die Klage ist unbegründet. 32

Der angefochtene Bescheid vom 10.04.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.07.2019 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 33

Der Beklagte hat sowohl die teilweise als auch die vollständige Steuerbefreiung der §§ 13a und 13b ErbStG a.F. für die geschenkte Kommanditbeteiligung an der KG2 zu Recht verwehrt. 34

Nach §§ 13a und 13b ErbStG a.F. bleibt der Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. insgesamt außer Ansatz (sog. Verschonungsabschlag). Nach § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. ist das in § 13b Abs. 1 ErbStG a.F. genannte Vermögen zu 85 vH begünstigt. Zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG a.F. gehört nach Nr. 2 unter anderem inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb eines Anteils an einer Kommanditgesellschaft, zu deren Vermögen nach den Bestimmungen des 35

Einkommensteuergesetzes Betriebsvermögen gehört. Vermögen in diesem Sinne ist nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. jedoch von der Begünstigung ausgenommen, wenn es zu mehr als 50 vH aus Verwaltungsvermögen im Sinne des Satz 2 besteht.

Gemäß § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. kann der Erwerber unwiderruflich erklären, dass die Steuerbefreiung nach den Absätzen 1 bis 8* in Verbindung mit § 13b ErbStG a.F. nach folgender Maßgabe gewährt wird: 36

1. [...]; 37

2. [...]; 38

3. in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. tritt an die Stelle des Prozentsatzes für das Verwaltungsvermögen von 50 vH ein Prozentsatz von 10 vH; 39

4. in § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. tritt an die Stelle des Prozentsatzes für die Begünstigung von 85 vH ein Prozentsatz von 100 vH. 40

Der Erwerber hat folglich die antragsgebundene Möglichkeit, unter strengeren Anforderungen unter anderem an die Höhe der Verwaltungsvermögensquote in den Genuss einer vollständigen Steuerbefreiung anstelle einer Steuerbefreiung in Höhe von 85 vH für das begünstigungsfähige Betriebsvermögen zu gelangen. 41

a. Hinsichtlich der Beteiligung an der KG2 wird die Höhe des zulässigen Prozentsatzes für das Verwaltungsvermögen von 10 vH nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. überschritten. Die Verwaltungsvermögensquote ist bei der einheitlichen Schenkung mehrerer wirtschaftlichen Einheiten gesondert für jede wirtschaftliche Einheit zu ermitteln. 42

Aus der allgemeinen Bewertungsvorschrift des § 5* Abs. 1 Satz 1 Bewertungsgesetz (BewG), die über § 12 Abs. 1 ErbStG im Schenkungssteuerrecht Anwendung findet, ergibt sich der Grundsatz, dass jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten ist. Dass der Gesetzgeber mit den Regelungen zur Ermittlung des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG a.F. oder zur Ermittlung des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. von diesem Grundsatz abweichen wollte, ist diesen Vorschriften nicht zu entnehmen. Vielmehr lässt sich dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG a.F., in dem geregelt ist, wie der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert „des Betriebs“ zu bestimmen ist, entnehmen, dass die Verwaltungsvermögensquote isoliert für jeden Betrieb zu ermitteln ist. Gleiches gilt nach § 13b Abs. 2 Satz 4* ErbStG a.F. für den Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert „des Betriebs“ einer Kapitalgesellschaft. Insofern hält der Senat an seiner im Urteil vom 09.12.2013 (3 K 3969/11 Erb, EFG 2014, 660) bereits angedeuteten Auffassung fest (gl. A. *Söffing*, in: *Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG*, Stand: 108. Lieferung März 2020, § 13a ErbStG Rn. 298; *Geck*, in: *Kapp/Ebeling, ErbStG*, Stand: 83. Lieferung März 2020, § 13a Rn. 83; *Reich*, DStR 2014, 1424, 1425). 43

Entsprechend vertrat die Finanzverwaltung daher auch in A 13a.1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 der am 31.12.2010 geltenden Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 (entsprechend in R E 13a.1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019) die Auffassung, dass der Umfang des begünstigten Vermögens für jede wirtschaftliche Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens gesondert zu prüfen sei. 44

Sofern sich die Klägerin zur Begründung ihrer Auffassung auf die entsprechenden Ausführungen von *Geck* (in: *Kapp/Ebeling, ErbStG*, Stand: 83. Lieferung März 2020, § 13a 45

Rn. 216) bezieht, handelt es sich dabei lediglich um eine nach Ansicht von Geck konsequente Folgerung aus der Auffassung der Finanzverwaltung, die von Geck jedoch abgelehnt wird. An einer späteren Stelle der umfangreichen Randnummer 216 sowie explizit in Randnummer 83 führt *Geck* dagegen aus, dass die Vorschrift des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. lediglich die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit behandelt und die Prüfung der Verwaltungsvermögensquote bei der Übertragung mehrerer begünstigter Einheiten für jede Einheit getrennt vorzunehmen ist.

Ein anderes Ergebnis hinsichtlich der einheitlichen Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote kann auch nicht damit begründet werden, dass die Finanzverwaltung in A 13a.6 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 (entsprechend in R E 13a.6 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019) hinsichtlich der Ausgangslohnsumme vertritt, dass diese beim Erwerb mehrerer wirtschaftlichen Einheiten zunächst bezogen auf jede wirtschaftliche Einheit zu ermitteln und anschließend zu einer Summe der Mindestlohnsummen zusammenzurechnen seien. Diese Verwaltungsansicht, die für den Steuerpflichtigen sowohl vor- als auch nachteilig sein kann (vgl. dazu *Hannes/Holtz*, in: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, 17. Auflage 2018, § 13a Rn. 39), ist weder durch den Gesetzeswortlaut der § 13a Abs. 1 und 3 ErbStG a.F. abgedeckt noch für das Gericht bindend. 46

b. Der erworbene Anteil an der KG2 erfüllt die modifizierten Anforderungen an die Höhe der Verwaltungsvermögensquote des § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG a.F. nicht, sodass für diesen Anteil die vollständige Steuerbegünstigung des § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. nicht gewährt werden kann. 47

Der Antrag auf die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. kann bei der einheitlichen Schenkung mehrerer wirtschaftlichen Einheiten, wie die vorliegende Schenkung von vier Kommanditbeteiligungen an unterschiedlichen Gesellschaften in einem einheitlichen Vertrag, nur einheitlich für sämtliche erworbenen wirtschaftlichen Einheiten gestellt werden. Auch diesbezüglich hält der Senat an seiner im Urteil vom 09.12.2013 geäußerten Auffassung fest. 48

In der Literatur wurde das Urteil zwar insbesondere hinsichtlich der Auslegung des Begriffs „insgesamt“ in § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F. kritisiert und angemerkt, dass damit nicht die Addition verschiedener wirtschaftlicher Einheiten gemeint sei, sondern vielmehr sichergestellt werden solle, dass das gesamte Betriebsvermögen, also einschließlich des Verwaltungsvermögens, begünstigt würde (*Althoff*, ZEV 2014, 325, 327; *Reich*, DStR 2014, 1424, 1426; *Geck* in: *Kapp/Ebeling*, ErbStG, Stand: 83. Lieferung März 2020, § 13a Rn. 216). 49

Gleichwohl hält der Senat daran fest, dass die Ausübung des Wahlrechts nach § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. dazu führt, dass Tatbestand und Rechtsfolge der §§ 13a und 13b ErbStG a.F. modifiziert werden und die Begünstigungsvorschriften für den Steuerpflichtigen einheitlich mit veränderten Tatbestandsmerkmalen anzuwenden sind. Hierfür spricht zum einen die Formulierung im Einleitungssatz des § 13a Abs. 8 ErbStG a.F., wonach „die“ und nicht etwa „eine“ Steuerbefreiung nach den Absätzen 1 bis 7 mit geänderten Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen gewährt wird. Zum anderen ist daran festzuhalten, dass die wiederholte Formulierung „tritt an die Stelle“ in den einzelnen Nummern des Absatzes 8 dazu führt, dass die ursprünglichen Tatbestandsmerkmale und die ursprüngliche Rechtsfolge – ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung – für den das Wahlrecht ausübenden Steuerpflichtigen nicht weiter existent sind (FG Münster, Urteil vom 09.12.2013, 3 K 3969/11 Erb, EFG 2014, 660; gl. A. zum alten Recht wohl *Hannes/Holtz*, in: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, 17. Auflage 2018, § 13a Rn. 121). 50

- c. Ein „Rückfall“ auf die Begünstigung in Höhe von 85 vH hinsichtlich des Kommanditanteils an der KG2, welcher zwar nicht die Voraussetzungen der Optionsverschonung, wohl aber die Voraussetzungen der Regelverschonung erfüllt, ist nicht möglich. 51
- Dies ergibt sich zunächst aus der oben unter dem Gliederungspunkt b. ausgeführten Modifikation der Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Steuerbegünstigung nach §§ 13a und 13b ErbStG a.F., die dazu führt, dass eine Begünstigung in Höhe von 85 vH nach Ausübung des Wahlrechts zumindest dann nicht in Betracht kommt, wenn die Optionsverschonung für eine andere wirtschaftliche Einheit zur Anwendung kommt. 52
- Zum anderen lässt sich dies auch daraus schließen, dass der Antrag auf Optionsverschonung nur unwiderruflich erklärt werden kann. Darin ist der Wille des Gesetzgebers zu erkennen, zu vermeiden, dass ein willkürlicher Wechsel zwischen den beiden Verschonungsvarianten ermöglicht wird. Wenn nun ein „Rückfall“ auf die Regelverschonung möglich wäre, sofern die Voraussetzungen des § 13a Abs. 8 ErbStG a.F. von Beginn an oder während der genannten Fristen nicht erfüllt würden, würde damit die Unwiderruflichkeit der Erklärung ins Leere laufen (gl. A. *Söffing*, in: Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, Stand: 108. Lieferung März 2020, § 13a Rn. 295). Dabei ist verschiedenen Stimmen in der Literatur zuzugeben, dass diese Auffassung dazu führen kann, dass der Antrag auf Optionsverschonung ein gewisses Risiko birgt (daher auch häufig als „Optionsfalle“ beschrieben, etwa: *Hannes/Holtz*, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Auflage 2018, § 13a Rn. 122; *Geck*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, Stand: 83. Lieferung März 2020, § 13a Rn. 217; *Stalleiken*, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Auflage 2020, § 13a Rn. 254; *Reich*, DStR 2014, 1424). Vor dem Hintergrund allerdings, dass bereits die Regelverschonung eine weit überwiegende Steuerbefreiung, nämlich in Höhe von 85 vH, gewährt und die Optionsverschonung sogar eine vollständige Steuerfreiheit des Erwerbs bedeutet und als Ausnahmenvorschrift grundsätzlich nur unter engen Voraussetzungen zugänglich sein sollte, vermögen die Bedenken in der Literatur insoweit kein anderes Ergebnis zu begründen. 53
- Ob die Auffassung der Finanzverwaltung zutrifft, dass ein Rückfall auf die Regelverschonung zumindest dann möglich sein soll, wenn keine der wirtschaftlichen Einheiten die Voraussetzungen der Optionsverschonung erfüllt, braucht im vorliegenden Fall nicht entschieden werden. 54
2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 55
3. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Zwar wurden §§ 13a und 13b ErbStG a.F. durch Art. 1 des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.11.2016 (BGBl. I 2016, 2464) in wesentlichen Punkten geändert und sind nach § 37 Abs. 12 ErbStG in der geänderten Fassung auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 30.06.2016 entstehen, sodass die die* Rechtssache mit Anwendung der §§ 13a und 13b ErbStG a.F. auslaufendes Recht betrifft. Mit dieser Änderung stelle sich nach Stimmen in der Literatur das Risiko der „Optionsfalle“ nicht mehr (so *Hannes/Holtz*, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Auflage 2018, § 13a Rn. 122; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: 58. Lieferung November 2019, § 13a Rn. 512). Es ist aber zum einen aufgrund von teils langwierigen Bewertungs- und/oder Einspruchsverfahren durchaus möglich, dass §§ 13a und 13b ErbStG a.F. weiterhin auf eine Vielzahl von Fällen Anwendung findet. Zum anderen hält die Finanzverwaltung in R E 13a.21 Abs. 4 Satz 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 für die Frage des „Rückfalls“ auf die Regelverschonung trotz der geänderten Rechtslage an ihrer 56

Auffassung fest.

*Am 29.09.2020 erging folgender Berichtigungsbeschluss: 57

In dem Urteil vom 10.09.2020 wird auf Seite 8 in der zweiten Zeile die Angabe „Absätze 1 bis 8“ durch „Absätze 1 bis 7“, in der 18. Zeile die Angabe „§ 5“ durch „§ 2“ und in der 28. Zeile die Angabe „Satz 4“ durch „Satz 6“ ersetzt sowie auf Seite 12 in der siebten Zeile ein doppeltes „die“ gelöscht. 58

Dieser Beschluss ist unanfechtbar. 59

Gründe: 60

Nach § 107 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (- FGO -) sind Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die in einem finanzgerichtlichen Urteil enthalten sind, jederzeit zu berichtigen. Über die Berichtigung entscheidet das FG ohne mündliche Verhandlung durch Beschluss (§ 107 Abs. 2 FGO). 61

Der in § 107 Abs. 1 FGO verwendete Begriff "offenbare Unrichtigkeit" umfasst nach ständiger Rechtsprechung des BFH alle bei der Abfassung des FG-Urteils unterlaufenen "mechanischen" Fehler die ebenso mechanisch, d.h. ohne weitere richterliche Würdigung des Sachverhalts, erkannt und berichtigt werden können (BFH, Beschlüsse vom 25.01.1996, III B 122/93, BFH/NV 1996, 682; vom 26.07.1999, V B 71/99, BFH/NV 2000, 66; vom 12.03.2004, VII B 239/02, BFH/NV 2004, 1114). Eine „offenbare Unrichtigkeit“ sind nur Erklärungsirrtümer, die zu dem Erklärungswillen des Gerichts erkennbar in Widerspruch stehen (BFH, Beschlüsse vom 29.07.2010, I B 121/10, BFH/NV 2010, 2098; vom 20.09.2010, V R 2/09, BFH/NV 2011, 302; vom 27.07.2017, X B 106/16, BFH/NV 2017, 1442). 62

Hinsichtlich der Berichtigungen auf Seite 8 ist aufgrund des wiedergegebenen Inhalts der in Bezug genommenen Vorschriften offensichtlich, dass die entsprechenden Vorschriften aufgrund eines Versehens des Finanzgerichts nicht zutreffend zitiert wurden. Die Dopplung des Wortes „die“ auf Seite 12 stellt einen Schreibfehler im Sinne des § 107 Abs. 1 FGO dar. 63