

Titel:

Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 a. F. ErbStG (jetzt § 13a Abs. 10 ErbStG) nur bis zum Eintritt der Bestandskraft und nicht bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist des Erbschafts- bzw. Schenkungsteuerbescheids zulässig – Keine partielle Ausübung des Antrags nach § 13a Abs. 8 ErbStG 2009 – § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO keine Rechtsgrundlage zur Nachholung des bisher unterbliebenen Antrags auf Optionsverschonung

Normenketten:

ErbStG § 13a Abs. 8 a. F.

ErbStG § 13a Abs. 10

AO § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1

AO § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

AO § 351 Abs. 1

Leitsätze:

1. Über eine vom Steuerpflichtigen beantragte Optionsverschonung (Vollverschonung) nach § 13a Abs. 8 ErbStG 2009 (jetzt: § 13a Abs. 10 ErbStG) ist nur im Zusammenhang mit der Steuerfestsetzung zu entscheiden. Die Entscheidung bildet daher einen unselbständigen, der Bestandskraft nicht zugänglichen Bestandteil der Steuerfestsetzung. (redaktioneller Leitsatz)
2. Eine wirksame Erklärung auf Optionsverschonung (Vollverschonung) nach § 13a Abs. 8 ErbStG 2009 muss bis zum Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung abgegeben werden und ist nicht etwa bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung jederzeit möglich. Wird der bestandskräftig gewordene Steuerbescheid geändert, so folgt aus § 351 Abs. 1 AO, dass die zuvor unterbliebene Erklärung nach § 13a Abs. 8 ErbStG nur dann möglich ist, wenn die dadurch zu erzielende Änderung den durch die partielle Durchbrechung der Bestandskraft gesetzten Rahmen nicht verlässt. (redaktioneller Leitsatz)
3. Die Ausübung des Wahlrechts nach § 13a Abs. 8 ErbStG 2009 (aktuell § 13a Abs. 10 ErbStG) ist nicht partiell möglich. (redaktioneller Leitsatz)
4. Ist eine Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 a. F. ErbStG (jetzt § 13a Abs. 10 ErbStG) nicht beantragt und der Steuerbescheid bestandskräftig geworden, ermöglichen weder § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO noch § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO eine Änderung des bestandskräftigen Bescheids zur Nachholung des Antrags auf Optionsverschonung. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Erbschaftsteuer

Fundstellen:

ErbStB 2021, 270

UVR 2022, 7

StEd 2021, 521

EFG 2021, 1491

GmbH-Stpr 2021, 375

LSK 2021, 17941

DStRE 2022, 478

ZEV 2021, 668

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte verpflichtet ist, die Erklärung des Klägers auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für den Streitfall geltenden Fassung (ErbStG) bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen.

2

Herr ... - der Vater des Klägers - war mit einem Geschäftsanteil i.H.v. ... EUR an der X GmbH beteiligt. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt ... EUR. Die X GmbH ist ihrerseits an der Y GmbH beteiligt. Mit notarieller Urkunde vom 16. Dezember 2014 (URNr. ...) übertrug Herr ... einen Teilgeschäftsanteil i.H.v. ... EUR an der X GmbH unentgeltlich an den Kläger, wobei er sich bis zum 31. Dezember 2018 den Nießbrauch an dem übertragenen Geschäftsanteil vorbehielt. In der Schenkungsteuererklärung vom 16. Juni 2016 bezifferte der Kläger den Wert der Beteiligung auf 2,4 Mio. EUR. Die Quote des Verwaltungsvermögens am Betriebsvermögen der Gesellschaft gab der Kläger mit 0 % an. Einen Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a ErbStG stellte der Kläger nicht. Daraufhin setzte der Beklagte mit Schenkungsteuerbescheid vom 27. Juli 2016 Schenkungsteuer in Höhe von 0,- EUR gegen den Kläger fest. Der Bescheid erging gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) vorläufig im Hinblick auf die durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. Dezember 2014 angeordnete Verpflichtung zur gesetzlichen Neuregelung und ist formell bestandskräftig geworden. Mit Bescheid über die gesonderte Feststellung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a ErbStG, der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG sowie des Werts des Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) auf den 16. Dezember 2014 für Zwecke der Schenkungsteuer vom 2. Februar 2017 stellte der Beklagte den Wert des Anteils an der X GmbH auf 2,4 Mio. EUR fest. Die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens stellte der Beklagte auf 0,- EUR fest. Der Bescheid erging gemäß § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Mit Erklärung vom 27. April 2018, die am 1. Juni 2018 beim Beklagten einging, stellte der Kläger beim Beklagten den Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG. Mit Bescheid vom 7. Juni 2018 über die gesonderte Feststellung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a ErbStG, der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG sowie des Werts des Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG auf den 16. Dezember 2014 für Zwecke der Schenkungsteuer änderte der Beklagte den Feststellungsbescheid vom 2. Februar 2017 und stellte den Wert des Anteils an der X GmbH auf 3,2 Mio. EUR fest. Die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens blieb unverändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Die Wertermittlung erfolgte unter Berücksichtigung der durch die Betriebsprüfung im Prüfungsbericht vom 25. Mai 2018 getroffenen Feststellungen. Daraufhin änderte der Beklagte mit Bescheid vom 8. August 2018 den Schenkungsteuerbescheid vom 27. Juli 2016 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Die festgesetzte Schenkungssteuer betrug weiterhin 0,- EUR. Der Bescheid erging nach § 165 Abs. 2 AO endgültig. Der Änderungsbescheid wurde an den Steuerberater des Klägers und jetzigen Prozessbevollmächtigten adressiert, wobei als Anschrift die X-Straße, angegeben wurde. Mit Schreiben vom 8. August 2018 lehnte der Beklagte den Antrag des Klägers ab, seine Erklärung zur Optionsverschonung bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen. Das Schreiben enthielt eine Rechtsbehelfsbelehrung. Auch dieses Schreiben wurde an den Steuerberater und jetzigen Prozessbevollmächtigten des Klägers adressiert, wobei als Anschrift die Y-Straße, ... angegeben wurde. Mit Schreiben vom 19. September 2018, das am 20. September 2018 beim Beklagten per Telefax einging, legte der Kläger gegen den Änderungsbescheid vom 8. August 2018 sowie gegen die Ablehnung der beantragten Optionsverschonung vom 8. August 2018 jeweils Einspruch beim Beklagten ein. In Bezug auf die Einspruchsfrist teilte der Prozessbevollmächtigte des Klägers dem Beklagten mit, dass die oben genannten Verwaltungsakte - wegen einer falschen Adressierung - erst am 20. August 2018 bei ihm eingegangen sind.

3

Mit Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 2019 verwarf der Beklagte den Einspruch des Klägers gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 8. August 2018 - mangels Beschwer - als unzulässig. Mit einer weiteren Einspruchsentscheidung von demselben Tag wies der Beklagte den Einspruch des Klägers gegen die Ablehnung seines Antrags auf Berücksichtigung seiner Erklärung zur Optionsverschonung bei der Steuerfestsetzung vom 8. August 2018 als unbegründet zurück. Hiergegen erhob der Kläger mit Schriftsatz (Telefax) vom 17. Juli 2019 Klage.

4

Mit Bescheid vom 22. Oktober 2019 änderte der Beklagte den Schenkungsteuerbescheid vom 8. August 2018 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und setzte erstmals Schenkungsteuer in Höhe von 9 TEUR gegen den Kläger fest.

5

Die Klage wird wie folgt begründet:

6

Der Beklagte sei verpflichtet den vom Kläger abgegebene Erklärung auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG bei der Festsetzung der Schenkungsteuer zu berücksichtigen. Die Erklärung könne zumindest bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung abgegeben werden, wobei auch diese zeitliche Grenze rechtlichen Bedenken unterliege, weil sie im Tatbestand des § 13a Abs. 8 ErbStG nicht genannt sei. Die Festsetzung der Schenkungsteuer sei nicht materiell bestandskräftig geworden. Dies ergebe sich aus dem Vorläufigkeitsvermerk. Darüber hinaus habe die Änderung des Schenkungsteuerbescheides nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO die materielle Bestandskraft durchbrochen. Der Änderung des Wertansatzes des Betriebsvermögens komme dieselbe, die materielle Bestandskraft durchbrechende Wirkung, wie einer Änderung der Verwaltungsvermögensquote. Im Streitfall habe sich infolge der Betriebsprüfung der Wertansatz des Betriebsvermögens sowohl bei der X GmbH als auch der Y GmbH dergestalt verändert, dass sich für den Kläger ohne die Anwendung der Optionsverschonung eine steuerliche Belastung ergebe. Diese Änderungen stellen ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar. Auch aus diesem Grund sei die Optionsverschonung vom Beklagten daher zu berücksichtigen gewesen.

7

Der Kläger beantragt,

1. die mit Schenkungsteuerbescheid vom 22. Oktober 2019 festgesetzte Schenkungsteuer auf 0.- EUR herabzusetzen,
2. den Beklagten zu verpflichten, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 8. August 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 2019, die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG in der für den Streitfall geltenden Fassung zu gewähren.

8

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

9

Seiner Ansicht nach stehe der Berücksichtigung der vom Kläger beantragten Optionsverschonung die Bestandskraft der Steuerfestsetzung entgegen. Im Streitfall habe sich die Verwaltungsvermögensquote zu keinem Zeitpunkt verändert. Aus diesem Grund sei durch die Feststellungsbescheide insoweit die materielle Bestandskraft der Steuerfestsetzung nicht durchbrochen worden. Der streitgegenständliche Vorläufigkeitsvermerk habe den Eintritt der materiellen Bestandskraft nicht verhindert. Dies ergebe sich daraus, dass das BVerfG in dem Urteil vom 17. Dezember 2014 angeordnet habe, dass das bisherige Recht bis zur Neuregelung weiterhin anzuwenden sei.

10

Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Behördenakte sowie die Gerichtsakte nebst Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 28. April 2021 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

11

I. Die Klage ist zulässig.

12

1.) Soweit der Kläger beantragt, den Beklagten unter Aufhebung des Bescheides vom 8. August 2018 über die Ablehnung seines Antrags vom 29. Mai 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 2019 dazu zu verpflichten, die beantragte Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG zu gewähren, liegt eine Verpflichtungsklage vor (§ 40 Abs. 1 FGO). Letztere ist zulässig, da sich der Kläger mit der Klage gegen die ablehnende Entscheidung des Beklagten wehrt.

13

2.) Soweit der Kläger gegen die Steuerfestsetzung vorgeht, ist die Klage ebenfalls zulässig. Das diesbezügliche Klagebegehren ist darauf gerichtet, die mit Schenkungsteuerbescheid vom 22. Oktober 2019 festgesetzte Steuer unter Berücksichtigung der Erklärung des Klägers nach § 13a Abs. 8 ErbStG auf 0.- EUR herabzusetzen. Damit ist gemäß § 40 Abs. 1 FGO die Anfechtungsklage die statthafte Klageart. Die Klagebefugnis des Klägers ergibt sich aus der mit Änderungsbescheid vom 22. Oktober 2019, der gemäß § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist, festgesetzten Schenkungsteuer. Als Sachurteilsvoraussetzung muss die Klagebefugnis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vorliegen (vgl. Herbert in Gräber, FGO, 9. Auflage, 2019, vor § 33, Rn. 13).

14

II. Die Verpflichtungsklage ist nur insoweit begründet, als sie die Aufhebung des Bescheides vom 8. August 2018 über die Ablehnung des Antrags des Klägers vom 29. Mai 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 2019 zum Gegenstand hat.

15

1.) Der Kläger hat fristgerecht Einspruch gegen die Ablehnung seines Antrags auf Berücksichtigung seiner Erklärung zur Optionsverschonung bei der Steuerfestsetzung eingelegt. Nach insoweit glaubhaftem Vortrag des Klägers ist der Verwaltungsakt vom Beklagten an die zu diesem Zeitpunkt nicht mehr aktuelle Anschrift des Prozessbevollmächtigten des Klägers (Y-Straße, ...) versandt worden. Aus diesem Grund geht der erkennende Senat davon aus, dass der Verwaltungsakt - wie die vorgelegten Fristenkontrollblätter belegen - dem Kläger erst am 20. August 2018 zugegangen ist.

2.) Der Beklagte hat zu Unrecht isoliert über den Antrag des Klägers vom 29. Mai 2018 durch einen Verwaltungsakt entschieden. Über die vom Kläger beantragte Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG ist nur im Zusammenhang mit der Steuerfestsetzung zu entscheiden. Die Entscheidung bildet daher einen unselbständigen, der Bestandskraft nicht zugänglichen, Bestandteil der Steuerfestsetzung. Der Verwaltungsakt ist daher aufzuheben.

16

3.) Soweit der Kläger darüber hinaus beantragt, den Beklagten dazu zu verpflichten, über seinen Antrag durch einen gesonderten Verwaltungsakt zu entscheiden, ist die Klage unbegründet. Das Gesetz sieht nicht vor, dass über den Antrag nach § 13a Abs. 8 des ErbStG gesondert zu entscheiden ist. Vielmehr ist die Erklärung nach § 13a Abs. 8 des ErbStG nur im Rahmen der Steuerfestsetzung - mithin als Besteuerungsgrundlage - zu berücksichtigen.

17

III. Die Anfechtungsklage ist unbegründet.

18

1.) Der Kläger hat auch gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 8. August 2018 fristgerecht Einspruch eingelegt. Der Bescheid ist zusammen mit der Ablehnung seines Antrags auf Berücksichtigung seiner Erklärung zur Optionsverschonung versandt worden. Insoweit gelten die obigen Ausführungen entsprechend.

19

2.) Gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 13b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 4 ErbStG wird für Anteile an Kapitalgesellschaften ein Verschonungsabschlag in Höhe von 85% gewährt. Nach § 13a Abs. 8 ErbStG kann der Erwerber durch unwiderrufliche Erklärung eine Vollverschonung - d.h. die 100% Freistellung des erworbenen Anteils - wählen. Die Voll- bzw. Optionsverschonung wird nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG nur gewährt, wenn das erworbene Betriebsvermögen höchstens zu 10 % 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). Nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt ist, bis wann die Erklärung spätestens abzugeben ist. Aus den Gesetzgebungsmaterialien ergibt sich, dass die Erklärung nach Vorstellung des Gesetzgebers bis zur formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung abgegeben werden sollte (vgl. BT-Drucksache 16/11107, Seite 10). Die Finanzverwaltung geht in den Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 (ErbStR 2011) davon aus, dass die Erklärung bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung abzugeben ist (vgl. R E 13a.13 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011). Auch die Rechtsprechung

geht davon aus, dass die Erklärung bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung abgegeben ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 5. März 2020 II B 99/18, BFH/NV 2020, 852; FG Münster, Urteil vom 13. September 2018 3 K 3699/16 Erb, juris). Wird ein Änderungsbescheid angefochten, so folgt aus § 351 Abs. 1 AO, dass die Änderung der Antrags- oder Wahlrechtsausübung nur dann möglich ist, wenn die dadurch zu erzielende Steueränderung den durch die partielle Durchbrechung der Bestandskraft gesetzten Rahmen nicht verlässt (BFH-Urteil vom 5. März 2020 II B 99/18, BFH/NV 2020, 852 m.w.N.). Die Vorschrift begrenzt die Anfechtbarkeit und damit auch die durch den Einspruch bewirkte Änderbarkeit eines Änderungsbescheids auf den Umfang der Änderung und stellt damit klar, dass es im Übrigen bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft bleibt (a.a.O.). Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid (Folgebescheid) 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. Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Ein Ereignis hat steuerliche Wirkung für die Vergangenheit, wenn 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 (ständige Rechtsprechung seit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BStBl II 1993, 897).

20

3.) Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall verletzt der Schenkungsteuerbescheid vom 22. Oktober 2019 den Kläger nicht in seinen Rechten. Insbesondere hat der Kläger keine wirksame Erklärung auf Optionsverschonung (Vollverschonung) nach § 13a Abs. 8 ErbStG abgegeben.

21

a) Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers, ist die Abgabe der Erklärung nach § 13a Abs. 8 ErbStG nicht bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung jederzeit möglich. Zwar ist dem Kläger insoweit zuzustimmen, als der Wortlaut des § 13a Abs. 8 ErbStG keine explizite zeitliche Einschränkung beinhaltet. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass nach allgemeinen für alle Steuerverwaltungsakte geltenden Grundsätzen, ein Steuerverwaltungsakt mit Eintritt der formellen Bestandskraft, mithin dem Ablauf der Einspruchs- bzw. Klagefrist (vgl. § 355 AO, § 47 FGO), verfahrensrechtlich einen Zustand erreicht, der nur in den gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen Fällen seine Änderung zulässt (vgl. §§ 164, 165 AO sowie §§ 172ff AO und § 351 AO). Die Ausübung eines Antrags- oder Wahlrechts stellt auch für sich genommen keine verfahrensrechtliche Grundlage für eine Änderung von Bescheiden dar. Damit hängt die Bestandskraft des Bescheids nicht vom Antrags- oder Wahlrecht ab. Vielmehr hängt das Antrags- oder Wahlrecht von der Bestandskraft ab (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2015 X R 56/13, BStBl II 2016, 967). Folgerichtig entspricht es auch ständiger Rechtsprechung des BFH, dass die Ausübung von Antrags- oder Wahlrechten, die dem Grunde nach keiner zeitlichen Begrenzung unterliegen, grundsätzlich nur so lange zulässig ist, wie der Steuerbescheid nicht formell und materiell bestandskräftig geworden ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 2018 III R 12/17, BFH/NV 2018, 948). Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt, denn bereits im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung auf Optionsverschonung (27. April 2018) ist die Steuerfestsetzung insoweit sowohl formell als auch materiell bestandskräftig gewesen.

22

b) Der Kläger hat unstreitig gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 27. Juli 2016 keinen Einspruch eingelegt. Nach Ablauf der Einspruchsfrist ist der Schenkungsteuerbescheid daher formell bestandskräftig geworden.

23

c) Eine Änderung des Schenkungsteuerbescheides vom 27. Juli 2016 sowie der nachfolgenden Änderungsbescheide lässt der in dem Schenkungsteuerbescheid vom 27. Juli 2016 enthaltene Vorläufigkeitsvermerk nicht zu (vgl. BFH-Urteil vom 5. März 2020 II B 99/18, BFH/NV 2020, 852).

24

Soweit der Kläger unter Hinweis auf die Verfügung der OFD Karlsruhe vom 7. August 2014 (S 381.2a/50 - St 341 -, - S 033.8/48 - St 311) vorträgt, dass der Vorläufigkeitsvermerk den Eintritt der materiellen Bestandskraft verhindert habe, berücksichtigt er nicht, dass im Streitfall die Steuerfestsetzung nur im Hinblick auf die durch das Urteil des BVerfG angeordnete Verpflichtung zu gesetzlichen Neuregelung für

vorläufig erklärt worden ist. Durch den gewählten Wortlaut hat der Beklagte nach Auffassung des erkennenden Senats hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht, dass er 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 erforderlich geworden war, ändert. Die Auslegung des Vorläufigkeitsvermerks kann daher nicht zu einer Erweiterung seines Inhalts dahingehend führen, dass dadurch die streitgegenständliche Steuerfestsetzung hinsichtlich der Anwendung der §§ 13a, 13b ErbStG nicht materiell bestandskräftig werden sollte. Eine Änderung der Steuerfestsetzung wäre daher im Streitfall gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO nur insoweit möglich, als der Gesetzgeber eine solche Änderbarkeit im Rahmen der Neuregelung zugelassen hätte. Dies ist jedoch, wie das Gesetz zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG vom 4. November 2016 belegt, nicht der Fall (vgl. BGBl. I 2016, 2464). Der Antrag des Klägers auf Optionsverschonung vom 27. April 2018 war daher nicht durch die gesetzliche Neuregelung veranlasst, vielmehr hat er auf dem bis zur Neuregelung geltenden Recht basiert.

25

d) Die Änderung des Bescheides vom 27. Juli 2016 durch den Schenkungsteuerbescheid vom 8. August 2018 sowie durch den Schenkungsteuerbescheid vom 22. Oktober 2019 hat nicht zu Durchbrechung der Bestandskraft geführt, die eine Ausübung des Wahlrechts auf Optionsverschonung ermöglicht hätte.

26

Soweit der Kläger vorträgt, dass die Änderung des Bescheides vom 27. Juli 2016 durch die Schenkungsteuerbescheide vom 8. August 2018 sowie vom 22. Oktober 2019 den Antrag auf Optionsverschonung ermöglicht haben soll, ist ihm zwar insoweit zuzustimmen, als dadurch die Bestandskraft der Steuerfestsetzung durchbrochen worden ist. Die Durchbrechung hat sich jedoch ausschließlich auf den Umfang der Änderung beschränkt. Wird - wie im Streitfall - ein solcher Änderungsbescheid angefochten, so folgt aus § 351 Abs. 1 AO, dass die Erklärung nach § 13a Abs. 8 ErbStG nur dann möglich ist, wenn die dadurch zu erzielende Änderung den durch die partielle Durchbrechung der Bestandskraft gesetzten Rahmen nicht verlässt. Dies ist im Streitfall jedoch nicht der Fall. Da infolge der Änderung des Schenkungsteuerbescheides vom 8. August 2018 die festgesetzte Schenkungsteuer weiterhin 0 EUR betragen hat, ist bereits zweifelhaft, inwieweit bei dieser Änderung überhaupt ein Änderungsrahmen i.S.v. § 351 Abs. 1 AO bestanden hat. Erst die mit Schenkungsteuerbescheid vom 22. Oktober 2019 erfolgte Änderung des Bescheides vom 8. August 2018 hat zu einer Steuerfestsetzung geführt. Der Änderungsrahmen i.S.v. § 351 Abs. 1 AO hat sich damit auf den Steuerbetrag von 9 TEUR beschränkt. Im Übrigen ist es bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft geblieben (vgl. BFH-Beschluss vom 5. März 2020 II B 99/18, BFH/NV 2020, 852). Durch die Regelung des § 351 Abs. 1 AO soll der Steuerpflichtige die Möglichkeit erhalten, innerhalb des Änderungsrahmens - unabhängig davon, ob der Tatbestand einer Korrekturvorschrift erfüllt ist - materielle Fehler der Steuerfestsetzung zu beseitigen. Die erstmalige Ausübung eines Wahlrechts führt jedoch zu keiner (nachträglichen) Rechtswidrigkeit der davor erfolgten Steuerfestsetzung, die nunmehr zu korrigieren wäre. Bereits aus diesem Grund ist die Ausübung des Wahlrechts nicht von der Regelung des § 351 Abs. 1 AO umfasst. Darüber hinaus besteht der Sinn und Zweck der Begrenzung nach § 351 Abs. 1 AO darin, zu verhindern, dass der Steuerpflichtige bessergestellt wird, als durch den (bestandskräftigen) Ursprungsbescheid. Die Ausübung des Wahlrechts nach § 13a Abs. 8 ErbStG ist nicht partiell möglich. Die Ausübung des Wahlrechts würde im Streitfall daher zwingend dazu führen, dass - wegen der Vollverschonung - die gesamte streitgegenständliche Beteiligung aus der Besteuerung herauszunehmen wäre. Dadurch würde der durch die Steuerfestsetzung vom 27. Juli 2016 bereits bis auf den Betrag von ... EUR verbrauchte Freibetrag des Klägers nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (400.000 EUR) wieder aufleben. Die dadurch veranlasste Änderung der Festsetzung der Schenkungsteuer würde daher nicht auf den Änderungsrahmen beschränkt bleiben, sondern darüber hinausgehen. Dies insbesondere, da der nicht in Anspruch genommene Freibetrag bei weiteren Änderungen oder Zuwendungen von derselben Person zwingend zu berücksichtigen wäre (vgl. § 14 ErbStG). Der Kläger wäre daher bessergestellt, als es bei der ursprünglichen, bestandskräftig gewordenen Steuerfestsetzung der Fall war. Dass der Gesetzgeber eine solche Durchbrechung der Bestandskraft gewollt hätte, ergibt sich weder aus dem Wortlaut und Zweck des § 13a Abs. 8 ErbStG noch aus der dazugehörigen Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucksache 16/11107, 10). Auch dieser Umstand spricht somit dafür, dass im Streitfall die Voraussetzungen des § 351 Abs. 1 AO nicht erfüllt sind.

27

e) Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, dass die Erklärung nach § 13a Abs. 8 ErbStG im Streitfall wegen der Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO möglich sein soll, folgt ihm der Senat nicht.

28

Eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO durchbricht die Bestandskraft nur insoweit, als ein Folgebescheid (im Streitfall der jeweilige Schenkungsteuerbescheid) an einen Grundlagenbescheid (im Streitfall der jeweilige Feststellungsbescheid) anzupassen, d.h. zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Das Wahlrecht ist nicht Gegenstand des Grundlagenbescheids. So haben sich die Feststellungsbescheide vom 7. Juni 2018 sowie 9. Oktober 2019 auf die Feststellung des Werts des Anteils an der Kapitalgesellschaft, auf die Feststellung der Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens sowie auf die Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten beschränkt. Da im Tatbestand von § 13a Abs. 8 ErbStG nur die Verwaltungsvermögensquote maßgeblich ist, haben die im Zusammenhang mit den o.g. Feststellungsbescheiden erfolgten Änderungen den Tatbestand des § 13a Abs. 8 ErbStG überhaupt nicht tangiert.

29

f) Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, dass die Erklärung nach § 13a Abs. 8 ErbStG im Streitfall wegen eines rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO möglich sein soll, folgt ihm der Senat ebenfalls nicht.

30

aa) Der Umstand, dass der vom Kläger im Zusammenhang mit der gesonderten Feststellung des Werts des Anteils an der X GmbH gegenüber dem Beklagten erklärte Jahresertrag der X GmbH (.... EUR) sowie der Wert der Beteiligung an der Y GmbH (... EUR) von der Betriebsprüfung erhöht worden sind, stellt im Streitfall kein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Dies bereits deswegen, weil weder der Jahresertrag i.S.v. § 201 BewG noch der Wert der Beteiligungen an anderen Gesellschaften i.S.v. § 200 Abs. 3 BewG eine Besteuerungsgrundlage im klagegegenständlichen Schenkungsteuerbescheid (=Folgebescheid) darstellen. Insbesondere haben diese Werte keine Relevanz für die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG. Sie sind ausschließlich für die gesonderte Feststellung des Werts des Anteils an der X GmbH von Bedeutung (=Grundlagenbescheid).

31

bb) Der Erlass der gesonderten Feststellungen vom 7. Juni 2018 und vom 9. Oktober 2019 löst ebenfalls kein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aus.

32

Zwar hat der Erlass der o.g. Feststellungsbescheide dazu geführt, dass sich die Wertansätze (Besteuerungsgrundlagen) im klagegegenständlichen Schenkungsteuerbescheid geändert haben. Der der Feststellung von diesen Wertansätzen zugrunde liegende tatsächliche Lebensvorgang ist jedoch im Zeitpunkt der Entstehung der Schenkungsteuer (16. Dezember 2014) bereits eingetreten. So belegt der Vortrag des Klägers, dass im Ergebnis seine ursprüngliche Ertragsprognose nicht den gesetzlichen Anforderungen (§ 201 BewG) entsprochen hat, und nicht, dass sich der dem § 201 BewG und dem § 13a Abs. 8 ErbStG zugrunde zulegende Sachverhalt durch ein nachträgliches Ereignis geändert hat. Insbesondere führt allein der Umstand, dass sich die tatsächliche Ertragslage in den unmittelbar auf den Stichtag folgenden Geschäftsjahren anders entwickelt hat, als ursprünglich angenommen, nicht zwangsläufig zur Fehlerhaftigkeit der Ertragsprognose. Damit hat sich im Streitfall lediglich die Bewertung des feststehenden Sachverhalts im Nachhinein durch die Wertfeststellung - gesonderte Feststellung vom 7. Juni 2018 und vom 9. Oktober 2019 - geändert. Dies rechtfertigt nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, im Streitfall keine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dahingehend, dass bei der Steuerfestsetzung nunmehr eine Erklärung nach § 13a Abs. 8 ErbStG zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 5. März 2020 II B 99/18, BFH/NV 2020, 852). Irrelevant ist deshalb auch, ob im Rahmen der Betriebsprüfung der durchschnittliche Jahresertrag gemäß § 201 Abs. 2 Satz 2 BewG erstmalig unter Miteinbeziehung des Wirtschaftsjahres 2014 hergeleitet worden ist.

33

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.