

## BETRIEBSVERMÖGEN

## Kann Antrag auf Verschonungsabschlag über § 165 AO nachgeholt werden?

von WP StB Dipl.-Kfm. Gerrit Grewe, Berlin

| Der Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 AO hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG ermöglicht nicht, den Antrag auf Vollverschonung nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist zu stellen. |

### Sachverhalt

Die Klägerin K erhielt im Jahr 2012 von ihrem Ehemann unentgeltlich einen Geschäftsanteil von 24 % an der C-GmbH. In der SchenkSt-Erklärung hat K die Quote des Verwaltungsvermögens „mit mehr als 10 % und bis zu 50 %“ angegeben und das Feld, ob zur vollständigen Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG (Vollverschonung) optiert werde, nicht angekreuzt. Auch einen gesonderten Antrag auf Vollverschonung fügte K nicht bei.

Im Jahr 2014 gewährte das FA dementsprechend den Verschonungsabschlag von 85 %. Der Bescheid war vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG. Die Quote des Verwaltungsvermögens gab das FA nachrichtlich mit 3,05 % an. Im Jahr 2016 beantragte K die Vollverschonung und berief sich auf § 165 AO. Das FA lehnte den Antrag ab, da derselbe nur bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft gestellt werden könne (R E 13a.13 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2011). Auf der Grundlage von § 165 Abs. 1 AO könne die Vollverschonung nicht nachträglich gewährt werden.

### Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet (FG Münster 13.9.18, 3 K 1727/17 Erb, Abruf-Nr. 206750, Revision nicht zugelassen). Nach § 13a Abs. 8 ErbStG kann der Erwerber durch unwiderrufliche Erklärung die 100%ige Freistellung des erworbenen Anteils wählen. Voraussetzung hierfür ist nach § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG, dass das erworbene Betriebsvermögen höchstens zu 10 % aus Verwaltungsvermögen i. S. des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG besteht. Das Gesetz regelt nicht, bis wann der Erwerber den Antrag auf Vollverschonung stellen kann. Nach der Gesetzesbegründung kann die Erklärung nur bis zur (formellen) Bestandskraft der Steuerfestsetzung abgegeben werden (BT-Drs. 16/11107, S. 10).

Änderungen nach § 165 Abs. 2 AO sind nur in dem durch die Vorläufigkeit gegebenen Rahmen zulässig (BFH 20.11.12, IX R 7/11, BStBl II 13, 359, Rn. 25). Im Zweifelsfall ist der Vorläufigkeitsumfang durch Auslegung zu ermitteln (BFH 6.3.92, III R 47/91, BStBl II 92, 588, Rn. 24), wobei entscheidend ist, wie der Adressat nach 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 (BFH 27.11.96, X R 20/95, BStBl II 97, 791, Rn. 14). Im Streitfall war der Vorläufigkeitsvermerk aber hinreichend klar: „Sollte



ENTSCHEIDUNG  
FG Münster

Vollverschonung  
wurde nicht  
beantragt

Verwaltungs-  
vermögensquote  
nur 3,05 %



IHR PLUS IM NETZ  
erbbstg.iww.de  
Abruf-Nr. 206750

Vollverschonung  
kann nur bis zur  
formellen Bestands-  
kraft ...

aufgrund einer Entscheidung des BVerfG diese Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen.“ Das FA wollte die Bestandskraft nur für den Fall offenhalten, dass sich die Rechtslage aufgrund einer Entscheidung des BVerfG ändert. Daher war die Bestandskraft nicht auch für den Antrag auf Vollverschonung durchbrochen, da derselbe gerade nicht auf der gesetzlichen Neuregelung, sondern auf geltendem Recht basierte.

Auch nach Treu und Glauben ist keine Änderung des SchenkSt-Bescheids geboten, da K in der Steuererklärung die Quote des Verwaltungsvermögens mit mehr als 10 % angab, sodass die Voraussetzungen für die Vollverschonung nach ihren eigenen Angaben gar nicht vorlagen.

### Relevanz für die Praxis

Mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG vom 4.11.16 (BGBl I 16, 2464) am 1.7.16 ist der Anlass für eine vorläufige Steuerfestsetzung entfallen. Das vorliegende Urteil hat damit zwar keine unmittelbare Relevanz für die aktuelle Rechtslage, macht aber für vergleichbare Fälle deutlich, dass Vorläufigkeitsvermerke die Beseitigung von Rechtsfehlern, die außerhalb des Vorläufigkeitsbereichs liegen, regelmäßig nicht ermöglichen.

Das FG Münster (13.9.18, 3 K 3699/16 Erb und 3 K 1285/18 Erb) hat zwei vergleichbare Sachverhalte gleichlautend entschieden: In beiden Fällen waren Änderungsbescheide ergangen, der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben, die Änderungsbescheide enthielten aber weiterhin den Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3. Die Kläger hatten die Vollverschonung erst innerhalb der Einspruchsfrist des Änderungsbescheids beantragt. Die Änderung zugunsten der Kläger über § 165 AO lehnte das FG auch hier ab. Darüber hinaus entschied das FG, dass das Antrags- oder Wahlrecht nur dann ausgeübt werden kann, wenn die dadurch begehrte 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 auf den Umfang der Änderung und stellt damit klar, dass es im Übrigen bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft bleibt.

Auch das BFH-Urteil vom 22.9.10 (II R 54/09, BStBl II 11, 219), wonach die nach Eintritt der Bestandskraft des deutschen SchenkSt-Bescheids erfolgte Zahlung einer nach § 21 Abs. 1 ErbStG anrechenbaren ausländischen Steuer ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ist, trägt vorliegend nicht. § 21 ErbStG will, sofern kein DBA besteht, eine doppelte steuerliche Belastung von Erwerbenden mit inländischer und ausländischer Steuer mildern. Die Rückwirkung ergebe sich also 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 SchenkSt-Festsetzung gestellt werden kann, ist aber nicht erkennbar. Die Feststellung von Wertansätzen, im Streitfall das Nichtüberschreiten der 10 % -Grenze, ist kein rückwirkendes Ereignis.

... der Steuerfestsetzung beantragt werden

Vorläufigkeitsvermerk kein Tor zur Beseitigung von Rechtsfehlern

Antrag auf Voll- bzw. Optionsverschonung kein rückwirkendes Ereignis