

Urteil vom 06. Mai 2021, II R 34/18

Gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts gegenüber einem Vermächtnisnehmer

ECLI:DE:BFH:2021:U.060521.IIR34.18.0

BFH II. Senat

ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 12 Abs 3, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 1, BewG § 154 Abs 1 S 1 Nr 3, AO § 125 Abs 1, ErbStR R B151.2 Abs 2 Nr 4 S 2

vorgehend FG Münster, 20. Juni 2018, Az: 3 K 310/16 F

Leitsätze

1. Ist ein Vermächtnis auf Zuwendung von Grundbesitz gerichtet, ist für die Besteuerung der nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festzustellende Grundbesitzwert maßgeblich.
2. Vermächtnisnehmer sind wie Erben und Miterben am Feststellungsverfahren beteiligt, wenn Gegenstand des Vermächtnisses ein nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert zu bewertendes Grundstück ist. Eine (eigene) gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten allein gegenüber dem oder --bei mehreren-- den Vermächtnisnehmern ist in §§ 151 ff. BewG nicht vorgesehen.
3. Ein eigenständiger Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert gegenüber einem Vermächtnisnehmer ist fehlerhaft, aber nicht unwirksam. Ein solcher Bescheid kann in Bestandskraft erwachsen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 21.06.2018 - 3 K 310/16 F aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der 2012 verstorbene Erblasser setzte den Bruder des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) zu seinem Alleinerben ein und bestimmte diesen zugleich zum Testamentsvollstrecker. Für den Kläger und dessen beiden Schwestern setzte der Erblasser Vermächtnisse aus. U.a. sollte ein zum Nachlass gehörendes Grundstück zu gleichen Teilen auf die drei Vermächtnisnehmer übergehen.
- 2 Das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt fragte beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) für verschiedene Grundstücke nach den Grundbesitzwerten für Erbschaftsteuerzwecke an. Die Anfrage beinhaltet auch das vermächtnisweise zugewandte Grundstück.
- 3 Am 08.07.2013 forderte das FA den Prozessbevollmächtigten des Klägers auf, eine Erklärung zur Feststellung des Grundbesitzwerts abzugeben und bezeichnete als Steuerpflichtigen den "[Erben] bzw. die Vermächtnisnehmer". Die Aufforderung bezog sich neben dem im Wege des Vermächtnisses zugewandten Grundstück auch auf die weiteren, im Bezirk des FA belegenen und zum Nachlass gehörende Grundstücke. In dem Anschreiben wies das FA darauf hin, dass die Bescheide auch an die jeweiligen Vermächtnisnehmer bekannt zu geben seien, da sie Schuldner der Erbschaftsteuer seien.
- 4 Am 20.09.2013 wurde die Erklärung zur Feststellung des Grundstückswerts bei dem FA abgegeben. Sie wurde vom

Kläger und einer Schwester des Klägers unterschrieben. Nach der Erklärung sollte der Bescheid dem Prozessbevollmächtigten des Klägers bekannt gegeben werden.

- 5 Mit insgesamt vier Bescheiden vom 29.12.2014 über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts für Zwecke der Erbschaftsteuer stellte das FA den Bedarfswert des Grundstücks auf 390.769 € fest. Ein Bescheid war an den Erben gerichtet, dem ein Anteil von 1/1 zugerechnet wurde. Die anderen Bescheide enthielten als Inhaltsadressaten jeweils die drei Vermächtnisnehmer, denen jeweils ein Anteil von 1/3 zugerechnet wurde. Alle vier Bescheide sind dem Prozessbevollmächtigten des Klägers als Empfangsbevollmächtigten bekannt gegeben worden.
- 6 Der Prozessbevollmächtigte legte am 07.01.2015 gegen den an den Erben gerichteten Bescheid Einspruch ein. Das Einspruchsschreiben enthielt die Steuernummer einer Vermächtnisnehmerin. Mit einem handschriftlichen Vermerk ersetzte das FA diese durch die Steuernummer des Erben, nach Angabe lt. telefonischem Einverständnis des Prozessbevollmächtigten. Im Laufe des Einspruchsverfahrens teilte der Prozessbevollmächtigte am 12.03.2015 mit, dass die Vermächtnisnehmer die Immobilie zu veräußern beabsichtigten. Es werde gebeten, den Einspruch gegen den Bedarfswertbescheid zunächst ruhen zu lassen.
- 7 Im Rahmen des Schriftverkehrs wies der Prozessbevollmächtigte mit Schreiben vom 06.05.2015 darauf hin, dass ihm alle Bescheide über die Bedarfswertbewertung für den Erben und die für die Vermächtnisnehmer vorlägen, die ihm als Empfangsbevollmächtigten bekannt gegeben worden seien. Es sei bei dieser Sachlage nur gegen den an den Erben adressierten Bescheid gleichen Inhalts Einspruch eingelegt worden, weil er alleiniger Erbe sei und die Bedarfswertbewertung seines Erachtens zu Recht gegen den Erben gerichtet worden sei. Der Erbe habe die Vermächtnisse erfüllt. Die Immobilie sei zwischenzeitlich durch die Vermächtnisnehmer für 365.000 € veräußert worden.
- 8 Das FA teilte dem Prozessbevollmächtigten mit, dass es den vereinbarten Kaufpreis als niedrigeren gemeinen Wert gemäß § 198 des Bewertungsgesetzes (BewG) zugrunde legen werde. Demgegenüber seien die gegenüber den Vermächtnisnehmern bekannt gegebenen Feststellungsbescheide bereits bestandskräftig. Mangels Änderungsvorschrift ergebe sich keine Möglichkeit, den niedrigeren gemeinen Wert (Kaufpreis) anzusetzen. Insoweit bleibe es bei der Höhe der festgestellten Grundbesitzwerte.
- 9 Der Prozessbevollmächtigte vertrat demgegenüber die Auffassung, er sei für alle an der Erbsache Beteiligten tätig geworden. So sei sein Einspruch zu verstehen. Der Einspruch gegen den an den Erben gerichteten Feststellungsbescheid genüge zur Wahrung der allseitigen Rechte, zumal dieser Testamentsvollstrecker sei. Bei der Bewertung könne es keine Unterschiede zwischen dem Erben und den Vermächtnisnehmern geben.
- 10 Das FA änderte den Feststellungsbescheid gegenüber dem Erben antragsgemäß. Den Einspruch des Klägers wies es mit Einspruchsentscheidung vom 15.01.2016 als unzulässig zurück. Aus dem Schreiben vom 07.01.2015 ergebe sich nicht, dass für ihn hätte Einspruch eingelegt werden sollen. Darin sei nur für den Erben Einspruch eingelegt worden. Nur dieser sei namentlich bezeichnet worden. Eine Auslegung des Schreibens als Einspruch auch für alle Vermächtnisnehmer sei nicht möglich. Die Werte des Grundstücks bzw. die jeweiligen Anteile am Grundbesitz seien im Rahmen gesonderter Feststellungen gegenüber dem Erben und den Vermächtnisnehmern jeweils durch gesonderte Bescheide festzustellen. Es handele sich nicht um eine gesonderte und einheitliche Feststellung i.S. des § 180 der Abgabenordnung (AO), bei denen mehrere Personen Beteiligte des Verfahrens seien. Ob das Schreiben vom 12.03.2015 als Einspruch des Klägers gewertet werden könne, könne dahinstehen, denn zu diesem Zeitpunkt sei die Rechtsmittelfrist für die gesonderte Feststellung bereits abgelaufen gewesen.
- 11 Die auf Aufhebung des ihm gegenüber erlassenen Feststellungsbescheids gerichtete Klage des Klägers hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hob den angefochtenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts und die Einspruchsentscheidung zur Beseitigung des Rechtsscheins auf. Seiner Auffassung nach ist der Bescheid wegen mangelnder inhaltlicher Bestimmtheit nichtig (§ 125 Abs. 1 AO). Als alleiniger Inhaltsadressat sei in dem angefochtenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts für Zwecke der Erbschaftsteuer der Kläger als einer von mehreren Vermächtnisnehmern benannt. Zutreffender Inhaltsadressat des Feststellungsbescheids sei aber der Erbe als Erwerber des Grundbesitzes, der zu bewerten sei. Gegenstand der Bewertung sei nicht der schuldrechtliche Anspruch des Vermächtnisnehmers. Der Vermächtnisnehmer sei lediglich an dem Feststellungsverfahren zu beteiligen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 80 veröffentlicht.
- 12 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Es rügt die Verletzung von §§ 151 und 154 BewG sowie von § 179 AO.

- 13** Seiner Auffassung nach kann bei der Besteuerung von Sachvermächtnissen eine eigenständige Feststellung von Grundbesitzwerten gegenüber einem Vermächtnisnehmer erfolgen. Beim Sachvermächtnis sei der Anspruch des Vermächtnisnehmers gegen den Erben auf Herausgabe eines bestimmten Gegenstands gerichtet. Dabei handele es sich um einen eigenen Erwerb von Todes wegen. Erbe oder Vermächtnisnehmer seien weder an der Steuerfestsetzung noch an der Grundbesitzfeststellung für den jeweils anderen zu beteiligen. Die Formulierung in § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG, wonach diejenigen am Feststellungsverfahren zu beteiligen sind, denen der Grundbesitz zuzurechnen ist, sei so zu verstehen, dass es um die Zurechnung für die jeweilige Besteuerung gehe. Eine Aufforderung zur Abgabe einer Feststellungserklärung (§ 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG) wäre für den Erben und den Vermächtnisnehmer im Verfahren des jeweils anderen nicht möglich. § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO, der denjenigen, der eine Steuer schulde, für die die Feststellung von Bedeutung sei, zum Beteiligten des Feststellungsverfahrens bestimme, komme ebenfalls nicht in Betracht, weil Erbe und Vermächtnisnehmer nicht die Steuer des jeweils anderen schuldeten.
- 14** Wenn mehreren Vermächtnisnehmern ein Gegenstand im Wege des Sachvermächtnisses einheitlich zugewandt werde, sei entgegen der Ansicht des FG lediglich eine gesonderte, nicht aber eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen, denn die Vermächtnisnehmer bildeten keine Gemeinschaft. Im Streitfall sei den Vermächtnisnehmern jeweils Bruchteilseigentum zugewandt worden. Es handele sich um drei Vermächtnisse, die jeweils gesondert der Besteuerung zu unterwerfen seien.
- 15** Der Feststellungsbescheid sei gegenüber dem Kläger wirksam. Der Einspruch dagegen sei verspätet eingelegt worden. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand komme nicht in Betracht. Der gegenüber dem Erben festgestellte (niedrigere) Grundbesitzwert könne der Besteuerung des Klägers nicht zugrunde gelegt werden.
- 16** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Er beruft sich auf die Gründe des FG. Darüber hinaus trägt er vor, der Feststellungsbescheid hätte dem Erben in seiner Eigenschaft als Testamentsvollstrecker bekannt gegeben werden müssen. Im Übrigen sei der Einspruch für alle Beteiligten, einschließlich der Vermächtnisnehmer, eingelegt worden.
- 19** Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Zu Unrecht hat das FG den angefochtenen Feststellungsbescheid aufgehoben. Der Bescheid ist weder unbestimmt noch aus anderen Gründen unwirksam.
- 21** 1. Ein Erbfall kann mehrere Erwerbstatbestände nach § 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) auslösen. Im Fall des Vermächtnisses erfüllen sowohl der Erbe als auch der Vermächtnisnehmer den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Der Erbe erwirbt durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 1 ErbStG i.V.m. § 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--), der Vermächtnisnehmer durch Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 Fall 2 ErbStG i.V.m. §§ 2147 ff. BGB). Die beiden Erwerbe erfolgen unabhängig voneinander, allerdings mindert der Wert des Vermächtnisses den steuerpflichtigen Erwerb des Erben als Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Erben und Vermächtnisnehmer sind jeweils nur Steuerschuldner für ihren eigenen Erwerb (vgl. § 20 Abs. 1 ErbStG).
- 22** 2. Gegenstand des Erwerbs eines Vermächtnisnehmers ist der schuldrechtliche Anspruch gegen den Erben. Beim sog. Sachvermächtnis ist dies der Anspruch auf Herausgabe des im Wege des Vermächtnisses zugewandten Gegenstands und nicht der Gegenstand selbst. Ungeachtet dessen ist dieser Anspruch für Zwecke der Erbschaftsteuer nach dem Steuerwert des im Wege des Vermächtnisses zugewandten Gegenstands zu bewerten (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.10.1995 - II R 5/92, BFHE 179, 148, BStBl II 1996, 97, unter II.1.a; vom 15.03.2000 - II R 15/98, BFHE 191, 403, BStBl II 2000, 588, unter II.2.a, und vom 13.08.2008 - II R 7/07, BFHE 222, 71, BStBl II 2008, 982, unter II.A.4.). Soweit der Senat in seinen Entscheidungen vom 02.07.2004 - II R 9/02 (BFHE 207, 42, BStBl II 2004, 1039) und vom 09.02.2009 - II B 109/08 (BFH/NV 2009, 944) eine Abkehr von dieser

Rechtsprechung erwogen hatte, hält er hieran nicht fest. Dies beruhte auf Überlegungen zum Auseinanderfallen zwischen Steuerwert und gemeinem Wert. Die aktuelle Bedarfsbewertung strebt aber grundsätzlich an, den Steuerwert und den gemeinen Wert zur Deckung zu bringen (§ 177 BewG), auch wenn es im Einzelfall zu Abweichungen kommt.

- 23** Der Erbe hat den nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festzustellenden Grundbesitzwert als zum Nachlass gehörend zu versteuern, kann jedoch im Gegenzug eine Verbindlichkeit aus einem Vermächtnis nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG vom steuerpflichtigen Erwerb abziehen. Der Vermächtnisverbindlichkeit entspricht die Vermächtnisforderung beim Vermächtnisnehmer. Bei einem Grundstücksvermächtnis ist für den Erwerb des Erben, für den Wert der beim Erben nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG anzusetzenden Verbindlichkeit wie auch für den Erwerb des Vermächtnisnehmers jeweils derselbe, nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festgestellte Grundbesitzwert der Besteuerung zugrunde zu legen. Andernfalls müsste der Wert jeweils eigenständig ermittelt werden. Dies will § 12 Abs. 3 ErbStG mit dem Verweis auf § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gerade vermeiden.
- 24** 3. Nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG sind Grundbesitzwerte gesondert festzustellen, wenn die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Die Entscheidung über die Bedeutung für die Besteuerung trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach Satz 1 Nr. 2 bis 4 zuständige Finanzamt (§ 151 Abs. 1 Satz 2 BewG). Nach § 154 Abs. 1 Satz 1 BewG sind am Feststellungsverfahren beteiligt diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist (Nr. 1), diejenigen, die das Finanzamt zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hat (Nr. 2), und diejenigen, die eine Steuer als Schuldner oder Gesamtschuldner schulden und für deren Festsetzung die Feststellung von Bedeutung ist (Nr. 3).
- 25** a) Inhaltsadressat der Feststellung des Grundbesitzwerts (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG) ist der Erbe, weil die Feststellung für seine Besteuerung von Bedeutung ist. Daran ändert sich auch dann nichts, wenn die Feststellung z.B. gegenüber einer Erbengemeinschaft in Vertretung für die Miterben erfolgt. Inhaltsadressaten der Feststellung bleiben in diesem Fall die Miterben (BFH-Urteile vom 30.09.2015 - II R 31/13, BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, Rz 13, und vom 26.06.2019 - II R 58/15, BFH/NV 2019, 1222, Rz 19). Die Miterben sind als Steuerschuldner der Erbschaftsteuer ebenfalls am Feststellungsverfahren beteiligt. Für Bewertungsstichtage nach dem 30.06.2011 (vgl. § 205 Abs. 1 BewG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011, BGBl I 2011, 2131) folgt dies ausdrücklich aus § 154 Abs. 1 Nr. 3 BewG, wonach diejenigen, die eine Steuer schulden, für die die Wertfeststellung von Bedeutung ist, am Feststellungsverfahren beteiligt sind (für frühere Bewertungsstichtage folgt dies aus der Rechtsprechung des BFH, wonach den in Betracht kommenden Steuerschuldnern der Gegenstand der Wertfeststellung i.S. des § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG zuzurechnen ist und diese Steuerpflichtigen am Feststellungsverfahren beteiligt sind, vgl. BFH-Urteil vom 06.07.2011 - II R 44/10, BFHE 234, 107, BStBl II 2012, 5, Rz 24 und 30). Bei mehreren Miterben muss dem Bescheid klar und eindeutig entnommen werden können, gegen welche Beteiligten der Erbengemeinschaft sich die Feststellungen richten. Dabei ist es ausreichend, wenn sich die Beteiligten zwar nicht aus dem Adressfeld, wohl aber aus dem weiteren Inhalt des Bescheids ergeben (BFH-Urteile in BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, Rz 15, und in BFH/NV 2019, 1222, Rz 19).
- 26** b) Vermächtnisnehmer sind wie Erben und Miterben ebenfalls am Feststellungsverfahren beteiligt, wenn Gegenstand des Sachvermögens ein nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert zu bewertendes, zum Nachlass gehörendes Grundstück ist. Dies folgt aus § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG, denn die Vermächtnisnehmer schulden nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Erbschaftsteuer, für die die Wertfeststellung von Bedeutung ist. Die Wertfeststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG ist für die Besteuerung des Vermächtnisnehmers von Bedeutung, denn der festgestellte Grundbesitzwert ist bei der Besteuerung dessen Erwerbs durch Vermächtnis zugrunde zu legen (s.o. unter 2.). Der Umstand, dass der Vermächtnisanfall einen anderen Erwerbsvorgang bildet, ist unerheblich. Vermächtnisnehmer sind darüber hinaus am Feststellungsverfahren beteiligt, wenn das Finanzamt sie zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hat (§ 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG).
- 27** 4. Eine (eigene) gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten allein gegenüber dem oder --bei mehreren-- den Vermächtnisnehmern ist in §§ 151 ff. BewG nicht vorgesehen. Die Beteiligung der Vermächtnisnehmer nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG spricht gerade gegen eine solche gesonderte Feststellung allein gegenüber den Vermächtnisnehmern.
- 28** Der Senat folgt insoweit ausdrücklich nicht der Ansicht der Finanzverwaltung, die eine gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts gegenüber dem Vermächtnisnehmer vorsieht (vgl. R B 151.2 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 der

Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019). Die Auffassung der Finanzverwaltung mag in der Praxis in Einzelfällen zu einer Erleichterung führen. Werden jedoch gegenüber jedem einzelnen Feststellungsbeteiligten (z.B. Erben und Vermächtnisnehmer) jeweils gesonderte Feststellungsbescheide erlassen, birgt dies die Gefahr, dass Feststellungsbescheide mit unterschiedlich festgestellten Grundbesitzwerten ergehen und in Bestandskraft erwachsen. Das soll jedoch durch § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 154 BewG, wonach mehrere Feststellungsbeteiligte an dem (einen) Wertfeststellungsverfahren zu beteiligen sind, gerade vermieden werden.

- 29** 5. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob ein fälschlicherweise allein gegenüber einem Vermächtnisnehmer erlassener Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts mangels Bestimmtheit oder aus anderen Gründen unwirksam ist.
- 30** a) Ein Verwaltungsakt ist nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO). Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Verwaltungsakt inhaltlich nicht hinreichend bestimmt ist (§ 119 Abs. 1 AO).
- 31** aa) Die Angabe des Inhaltsadressaten ist gemäß § 124 Abs. 1 AO konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts, denn es muss unzweifelhaft feststehen, gegenüber wem der Einzelfall geregelt werden soll. Ist der Inhaltsadressat im Verwaltungsakt nicht hinreichend bestimmt angegeben, ist der Verwaltungsakt nichtig, ohne dass er in der Einspruchsentscheidung geheilt werden könnte (BFH-Urteile in BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, Rz 10, und in BFH/NV 2019, 1222, Rz 18).
- 32** bb) Lässt sich dem Bescheid jedoch zweifelsfrei entnehmen, wer Inhaltsadressat der Feststellung des Grundbesitzwerts (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG) sein soll, reicht dies für die Bestimmtheit aus. Insoweit unterscheiden sich materiell-rechtliche Fehler bei der Auswahl der Feststellungsbeteiligten oder das Fehlen einzelner Feststellungsbeteiligter von der unzureichenden Bezeichnung der Feststellungsbeteiligten, z.B. bei fehlender Benennung der zu einer Erbengemeinschaft gehörenden Erben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 250, 505, BStBl II 2016, 637, Rz 15). In einem solchen Falle ist der Bescheid nicht an alle gerichtet, für die er tatsächlich inhaltlich bestimmt ist (vgl. BFH-Urteil vom 02.07.2004 - II R 73/01, BFH/NV 2005, 214, unter II.4.b). Ist der Bescheid jedoch an einen bestimmten Inhaltsadressaten gerichtet, ist es für die Wirksamkeit ohne Bedeutung, ob der gleiche Bescheid auch gegenüber einem anderen Feststellungsbeteiligten hätte ergehen dürfen oder müssen.
- 33** b) Ein Feststellungsbescheid leidet an einem besonders schwerwiegenden Fehler, wenn für ihn auf keine vertretbare Weise eine gesetzliche Grundlage oder eine gesetzliche Begründung gefunden werden kann, wenn er unter keinen Umständen mit dem Gesetz vereinbar ist, oder wenn sich aus ihm nicht oder nicht hinreichend bestimmt ergibt, was wem gegenüber festgestellt wird (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 125 AO Rz 5). Der Fehler muss bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig sein.
- 34** c) Ein eigenständiger Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert gegenüber einem Vermächtnisnehmer erfüllt diese Voraussetzungen für eine Nichtigkeit gemäß § 125 AO nicht. Da der Vermächtnisnehmer an dem Feststellungsverfahren gegenüber dem Erben nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG beteiligt werden kann, entbehrt ein solcher Bescheid nicht jeglicher gesetzlichen Grundlage. Aus diesem ergibt sich unzweifelhaft, was wem gegenüber festgestellt wird. Dass ein solcher Bescheid die übrigen Feststellungsbeteiligten, insbesondere den Erben, nicht einschließt, macht ihn nicht unwirksam. Dabei kann dahinstehen, ob schon vor der Einfügung des § 154 Abs. 1 Satz 2 BewG durch das Steueränderungsgesetz 2015 vom 02.11.2015 (BGBl I 2015, 1834) mit Wirkung für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 (vgl. § 205 Abs. 9 BewG) die Wertfeststellung gegenüber mehreren Feststellungsbeteiligten nur gesondert und einheitlich erfolgen konnte. Denn auch ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist nicht deswegen nichtig, weil er nicht alle Feststellungsbeteiligten enthält (grundlegend BFH-Urteil vom 24.10.1996 - IV R 50/95, BFH/NV 1997, 331, unter 3. am Ende der Gründe, m.w.N.).
- 35** 6. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend und war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen.
- 36** a) Der Grundbesitzwert hätte zwar nicht alleine gegenüber dem Kläger als Vermächtnisnehmer festgestellt werden dürfen. Vielmehr hätte der Kläger als Vermächtnisnehmer am Verfahren über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG beteiligt werden müssen. Der fälschlicherweise gegen den Kläger ergangene Feststellungsbescheid ist jedoch nicht aufzuheben. Er ist wirksam und wurde nicht rechtzeitig mit Rechtsmitteln angefochten.

- 37** Der angefochtene Feststellungsbescheid vom 29.12.2014 ist an den Kläger als Inhaltsadressaten gerichtet. Ihm wird der Grundbesitzwert zwar zu Unrecht, aber wirksam zugerechnet. Die fehlerhafte Zurechnung in einem gesonderten Feststellungsbescheid führt nicht zur Nichtigkeit, sondern allenfalls zur Anfechtbarkeit.
- 38** b) Der fehlerhafte Feststellungsbescheid ist bestandskräftig. Gegen ihn ist nicht rechtzeitig Einspruch eingelegt worden. Aus dem Einspruchsschreiben vom 07.01.2015 ergibt sich nicht, dass für den Kläger Einspruch eingelegt werden sollte. In dem Schreiben ist ausdrücklich nur der Erbe namentlich bezeichnet worden und nur von dem Bescheid (nicht: Bescheide) vom 29.12.2014 die Rede. Damit kann nur der gegenüber dem Erben ergangene Feststellungsbescheid gemeint sein. Eine weitergehende Auslegung des Schreibens als Einspruch gegen alle Feststellungsbescheide und für alle Vermächtnisnehmer, einschließlich des Klägers, ist nicht möglich.
- 39** Aus dem Umstand, dass der Erbe zugleich als Testamentsvollstrecker agierte, folgt nichts anderes. Zum einen kann sein Einspruch ohne entsprechenden Hinweis nicht zugleich als Einspruch in seiner Eigenschaft als Testamentsvollstrecker für Vermächtnisnehmer angesehen werden. Zum anderen ist der Feststellungsbescheid dem Kläger als Vermächtnisnehmer auch ordnungsgemäß bekannt gegeben worden. Eine vergleichbare Regelung wie in § 32 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 31 Abs. 5 ErbStG für Steuerbescheide gibt es für Feststellungsbescheide nicht. Daher kann dahinstehen, ob sich im Streitfall die Anordnung der Testamentsvollstreckung überhaupt über die bloße Erfüllung des Vermächtnisses hinaus erstreckte (vgl. BFH-Urteil vom 11.06.2013 - II R 10/11, BFHE 242, 148, BStBl II 2013, 924).
- 40** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung aufgrund Urteil ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de