

VOLLTEXTSERVICE

Der Stifter darf gegen den falsch festgesetzten Wert seiner Zustiftung Einspruch einlegen

BFH, Urteil vom 06.07.2011, Az. II R 44/10

Gründe

I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) schenkte durch notariell beurkundeten Vertrag vom 1. Oktober 2007 ihrer Tochter (T) ein Grundstück und erklärte in dem Vertrag, eine etwaige Schenkungsteuer zu tragen.

Nachdem T beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt -FA-) eine Erklärung zur Feststellung des Grundstückswerts eingereicht hatte, stellte das FA ihr gegenüber durch den Bescheid vom 2. Mai 2008 „über die gesonderte - und einheitliche - Feststellung des Grundstückswerts“ zum 1. Oktober 2007 den Wert auf 232.500 EUR fest. Das FA setzte daraufhin die Schenkungsteuer gegenüber der Klägerin durch einen entsprechenden Änderungsbescheid auf der Grundlage dieses Grundstückswerts fest.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2008 legte die Klägerin Einspruch gegen den geänderten Schenkungsteuerbescheid und den Feststellungsbescheid vom 2. Mai 2008 ein. Das FA verwarf den Einspruch gegen den Feststellungsbescheid mit der Begründung als unzulässig, der Klägerin stehe nach § 155 Satz 1 des Bewertungsgesetzes in der im Streitfall geltenden Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 (BewG) keine Rechtsbehelfsbefugnis zu. Sie sei gemäß § 154 Abs. 1 BewG am Feststellungsverfahren nicht beteiligt gewesen. Weder sei ihr der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen noch sei sie vom FA zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert worden.

Das Finanzgericht (FG) gab der auf Aufhebung der Einspruchsentscheidung gerichteten Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1773 veröffentlichte Urteil mit der Begründung statt, das FA habe die Einspruchsbefugnis der Klägerin zu Unrecht verneint. Die Klägerin werde durch den Feststellungsbescheid beschwert und könne ihn daher nach § 350 der Abgabenordnung (AO) mit dem Einspruch anfechten. § 155 BewG stehe dem nicht entgegen. Die Klägerin sei am Feststellungsverfahren beteiligt i.S. des § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

Mit der Revision rügt das FA Verletzung des § 155 BewG. Diese Vorschrift schließe die Anwendbarkeit des § 350 AO und somit die Einspruchsbefugnis der Klägerin aus.

WINHELLER
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Corneliusstr. 34, 60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München | Shanghai

Die Klägerin sei nicht nach § 154 Abs. 1 BewG am Feststellungsverfahren beteiligt gewesen; denn der Gegenstand der Feststellung, nämlich das der T geschenkte Grundstück, sei gemäß § 39 AO nicht ihr, sondern der T zuzurechnen. Die Zurechnung nach § 179 Abs. 2 Satz 1 AO sei nicht einschlägig. Ein anderes Verständnis des § 155 BewG sei auch nicht aufgrund der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) geboten. Es genüge den Anforderungen dieser Verfassungsnorm, dass in Fällen der vorliegenden Art der Bedachte den Feststellungsbescheid anfechten könne.

Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Das FG hat den Einspruch der Klägerin zu Recht als zulässig angesehen.

1. Wie das FG zutreffend angenommen hat, kann eine Einspruchsentscheidung, mit der ein Einspruch als unzulässig verworfen wurde, isoliert Gegenstand einer Anfechtungsklage sein. Erweist sich der Einspruch als zulässig, ist die Einspruchsentscheidung aufzuheben, so dass die Behörde Gelegenheit erhält, in einem erneuten Einspruchsverfahren über die Rechtmäßigkeit ihres Verwaltungsaktes sachlich-rechtlich zu entscheiden (Beschluss des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 26. September 2000 VII B 104/00, BFH/NV 2001, 459).

2. Das FG hat ebenfalls zu Recht die Auffassung vertreten, dass die Klägerin einspruchsbefugt ist und der Einspruch auch nicht aus anderen Gründen, insbesondere auch nicht wegen verspäteter Einlegung, unzulässig ist. Die Einspruchsbefugnis ergibt sich aus § 350 AO. Sie wird weder durch § 155 BewG noch dadurch ausgeschlossen, dass der angefochtene Feststellungsbescheid der Klägerin nicht bekannt gegeben wurde.

a) Befugt, Einspruch einzulegen, ist gemäß § 350 AO nur, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung beschwert zu sein. Diese Vorschrift wird durch § 155 BewG ergänzt, nicht aber in ihrer Anwendbarkeit eingeschränkt. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 155 BewG, dessen Sinn und Zweck und dem Gesamtzusammenhang der maßgeblichen gesetzlichen Regelungen.

aa) Zur Einlegung von Rechtsbehelfen gegen einen Feststellungsbescheid nach § 151 BewG sind gemäß § 155 BewG die Beteiligten i.S. des § 154 Abs. 1 BewG sowie diejenigen befugt, für deren Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) der Feststellungsbescheid von Bedeutung ist. § 352 AO und § 48 FGO gelten nicht.

Nach § 151 Abs. 1 Satz 1 BewG sind gesondert festzustellen (§ 179 AO)

1. Grundbesitzwerte (§ 138 BewG),
2. der Wert des Betriebsvermögens (§§ 95, 96 BewG) oder des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 Abs. 1a BewG),
3. der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S. des § 11 Abs. 2 BewG,
4. der Wert von anderen als in § 151 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 BewG genannten Vermögensgegenständen und von Schulden, die mehreren Personen zustehen (§ 3 BewG), wenn die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung i.S. des § 151 BewG von Bedeutung sind.

In dem Feststellungsbescheid für Grundbesitzwerte sind gemäß § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG auch Feststellungen zu treffen über die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit und bei mehreren Beteiligten über die Höhe des Anteils, der für die Besteuerung oder eine andere Feststellung von Bedeutung ist. Für Feststellungsbescheide nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 bis 4 BewG ist keine derartige Feststellung über die Zurechnung vorgesehen.

Grundbesitzwerte (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG) sind gemäß § 151 Abs. 5 Satz 1 BewG auch festzustellen, wenn sie für die Grunderwerbsteuer von Bedeutung sind. Feststellungen über die Zurechnung nach § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG sind in diesem Fall gemäß § 151 Abs. 5 Satz 3 BewG nicht zu treffen.

bb) Am Feststellungsverfahren beteiligt sind nach § 154 Abs. 1 BewG

1. diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist,
2. diejenigen, die das Finanzamt zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hat.

Diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung i.S. des § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG zuzurechnen ist, sind die in Betracht kommenden Steuerschuldner (Hofmann in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 154 BewG Rz 2; Loose, EFG 2010, 1774). Für die Zurechnung des Gegenstands der Feststellung im Sinne dieser Vorschrift kommt es entgegen der Ansicht des FA nicht auf die in § 39 AO getroffene allgemeine Regelung über die Zurechnung an (so aber Hartmann in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 154 BewG Rz 9 ff., § 155 BewG Rz 10: Maßgeblichkeit der jeweils aktuellen Zivilrechtslage). Vielmehr ist § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG nach Sinn und Zweck und dem Regelungszusammenhang übereinstimmend mit der allgemein für Feststellungsbescheide geltenden Vorschrift des § 179 Abs. 2 Satz 1 AO auszulegen (Höne/ Krause, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge -ZEV- 2010, 298). Danach richtet sich ein Feststellungsbescheid gegen den Steuerpflichtigen, dem der Gegenstand der Feststellung bei der Besteuerung zuzurechnen ist. Entscheidend sind danach die Auswirkungen des Feststellungsbescheids auf die Besteuerung der einzelnen Steuerpflichtigen. Nur dieses Verständnis des § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG ist sachgerecht und sinnvoll.

Unerheblich ist auch die Feststellung über die Zurechnung der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit nach § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG (a.A. Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 155 Rz 4a). Dies ergibt sich schon daraus, dass die Frage, wer an einem auf den Erlass eines Verwaltungsaktes gerichteten Verwaltungsverfahren beteiligt ist und deshalb in diesem Verfahren Rechte und Pflichten hat, bereits während dieses Verfahrens geklärt werden muss und daher nicht vom Inhalt des zum Abschluss des Verfahrens ergehenden Verwaltungsaktes abhängen kann (vgl. Maier/Ohletz in Wilms/Jochum, ErbStG, BewG, GrEStG, § 154 BewG Rz 15, § 155 BewG Rz 2).

Zudem hätte die Anknüpfung an die Zurechnung im Feststellungsbescheid zur Folge, dass bei einem von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erfolgten Erwerb, dessen Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 bis 4 BewG gesondert festzustellen ist, gemäß § 154 Abs. 1 BewG nur diejenigen, die das Finanzamt zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hat, am Feststellungsverfahren beteiligt und nach § 155 Satz 1 BewG rechtsbehelfsbefugt wären; denn für diese Fälle sieht § 151 BewG anders als für Grundbesitz (§ 151 Abs. 2 BewG) keine Feststellung über die Zurechnung vor. In den Fällen des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG wäre bei einer an die Zurechnung im Feststellungsbescheid anknüpfenden Auslegung des § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG allein die Kapitalgesellschaft am Feststellungsverfahren beteiligt; in diesen Fällen kann das Finanzamt nämlich nach § 153 Abs. 3 BewG nur von der Kapitalgesellschaft die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen. Nicht verständlich wäre dann allerdings die in § 154 Abs. 2 BewG getroffene Regelung, dass in den Fällen des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG der Feststellungsbescheid auch der Kapitalgesellschaft bekannt zu geben ist; denn die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids an den einzigen Beteiligten des Feststellungsverfahrens ist eine Selbstverständlichkeit. Die eigentliche Bedeutung der Vorschrift liegt vielmehr in der Verwendung des Wortes „auch“, die nur den Schluss zulässt, dass das Gesetz von einer Verpflichtung zur Bekanntgabe des Feststellungsbescheids an die Steuerschuldner ausgeht, ohne dass es auf eine -für die Fälle des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG nicht vorgesehene- förmliche Zurechnung ankommt (vgl. Halaczinsky, a.a.O., § 154 Rz 9; Hartmann, a.a.O., § 154 BewG Rz 29).

cc) Richtet sich der Feststellungsbescheid gegen mehrere Personen, weil diesen der Gegenstand bei der Besteuerung zuzurechnen ist, so wird die gesonderte Feststellung ihnen gegenüber einheitlich vorgenommen (§ 179 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO). Diese Vorschriften gelten auch für Feststellungsbescheide nach § 151 BewG (Hofmann, a.a.O., § 154 BewG Rz 10).

Ein einheitlicher Feststellungsbescheid entfaltet dabei gegenüber einem Feststellungsbeteiligten nur dann Bindungswirkung i.S. des § 182 AO, wenn er ihm persönlich oder einem Vertreter wirksam bekannt gegeben wurde. Demgemäß

muss grundsätzlich jedem Feststellungsbeteiligten eine gesonderte Ausfertigung des Feststellungsbescheids zugehen (BFH-Urteile vom 25. November 1987 II R 227/84, BFHE 152, 10, BStBl II 1988, 410; vom 26. April 1988 VIII R 292/82, BFHE 153, 497, BStBl II 1988, 855, und vom 20. Juni 1989 VIII R 366/83, BFH/NV 1990, 208). Nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird. Ein Verwaltungsakt wird nach § 124 Abs. 1 Satz 1 AO gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er ihm bekannt gegeben wird. Der Verwaltungsakt wird nach § 124 Abs. 1 Satz 2 AO mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekannt gegeben wird. Dies gilt auch für Feststellungsbescheide (BFH-Urteil vom 27. April 1993 VIII R 27/92, BFHE 171, 392, BStBl II 1994, 3), und zwar auch für solche nach § 151 BewG (§ 153 Abs. 5 BewG i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 und § 155 Abs. 1 Satz 2 AO).

Abweichungen von dem grundsätzlichen Erfordernis, dass der gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheid jedem Feststellungsbeteiligten gesondert bekannt gegeben werden muss, um ihm gegenüber Wirksamkeit und Verbindlichkeit zu erlangen, bedürfen einer gesetzlichen Regelung, wie sie etwa § 183 AO bezüglich der Empfangsbevollmächtigten bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung vorsieht. Eine solche gesetzliche Regelung gibt es für Feststellungsbescheide gemäß § 151 BewG nicht. Es ist insbesondere in keiner Vorschrift vorgesehen, dass ein dem Bedachten einer freigebigen Zuwendung wirksam bekannt gegebener Feststellungsbescheid etwa aufgrund einer gesetzlichen Empfangsvollmacht auch gegenüber dem Schenker verbindliche Wirkung entfalte. Vielmehr muss der Feststellungsbescheid dem Schenker bekannt gegeben werden, wenn er diesem gegenüber bindende Wirkung entfalten soll (Hofmann, a.a.O., § 154 BewG Rz 7). Das Finanzamt kann sich demgemäß beim Erlass oder bei der Änderung eines Schenkungsteuerbescheids gegenüber dem Schenker nicht auf einen diesem nicht bekannt gegebenen Feststellungsbescheid stützen.

Das Verständnis des § 154 Abs. 1 Nr. 1 BewG, wonach alle im Einzelfall in Betracht kommenden Steuerpflichtigen am Feststellungsverfahren beteiligt sind und ihnen daher der Feststellungsbescheid bekannt zu geben ist, ist demgemäß geboten, weil auf der Grundlage des Feststellungsbescheids nur demjenigen gegenüber ein Folgebescheid (Erb-schaftsteuer- oder Schenkungsteuerbescheid) erlassen oder geändert werden kann, dem der Feststellungsbescheid wirksam bekannt gegeben worden war. In der Literatur wird daher zutreffend die Ansicht vertreten, dass der Feststellungsbescheid nach § 151 BewG allen in Betracht kommenden Steuerschuldern bekannt zu geben sei (Hartmann, a.a.O., § 154 BewG Rz 31, § 155 BewG Rz 25; Volquardsen in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, § 154 BewG Rz 3).

Wurde der Feststellungsbescheid allerdings nur dem Steuerschuldner bekannt gegeben, dem gegenüber die Steuer festgesetzt wurde, kann er mit einem Rechtsbehelf gegen den Feststellungsbescheid oder den Steuerbescheid nicht mit Aussicht auf Erfolg geltend machen, der Feststellungsbescheid habe auch anderen Steuerschuldern bekannt gegeben werden müssen. Die Wirksamkeit der Bekanntgabe eines Feststellungsbescheids an einen Empfänger und die Verbindlichkeit des Bescheids diesem gegenüber sind nämlich jeweils für sich unabhängig von der Bekanntgabe des Bescheids an andere Adressaten zu beurteilen (BFH-Urteile in BFHE 152, 10, BStBl II 1988, 410; in BFHE 153, 497, BStBl II 1988, 855, und in BFH/NV 1990, 208).

Bei einer freigebigen Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes -ErbStG-) setzt danach die Festsetzung der Schenkungsteuer gegenüber dem Erwerber nicht voraus, dass der nach § 151 BewG ergangene und ihm bekannt gegebene Feststellungsbescheid auch dem Schenker bekannt gegeben wurde. Für die Steuerfestsetzung gegenüber dem Schenker reicht es aus, wenn der Feststellungsbescheid ihm bekannt gegeben wurde (Höne/Krause, ZEV 2010, 298 f.).

dd) Ein Feststellungsbeteiligter kann einen Feststellungsbescheid, der ihn beschwert, bereits dann anfechten, wenn der Bescheid zwar noch nicht ihm, aber einem anderen Beteiligten bekannt gegeben wurde. Die für die Zulässigkeit des Einspruchs erforderliche Beschwer (§ 350 AO) setzt nur voraus, dass der Feststellungsbescheid durch Bekanntgabe an einen der Feststellungsbeteiligten existent geworden ist und der Einspruchsführer durch den Bescheid steuerrechtlich

berührt sein kann, nicht aber, dass der Bescheid dem Einspruchsführer bekannt gegeben worden ist (BFH-Urteile in BFHE 153, 497, BStBl II 1988, 855, und vom 7. August 1990 VIII R 257/84, BFH/NV 1991, 507; Maier/Ohletz, a.a.O., § 155 BewG Rz 7). Der Bescheid kann von einem Feststellungsbeteiligten, dem er nicht bekannt gegeben wurde, grundsätzlich ohne zeitliche Begrenzung angefochten werden (BFH-Urteile in BFHE 171, 392, BStBl II 1994, 3, und in BFH/NV 1991, 507).

ee) Diese Grundsätze gelten auch für Feststellungsbescheide nach § 151 BewG. § 155 BewG schränkt die Rechtsbehelfsbefugnis entgegen der Ansicht des FA nicht ein, sondern erweitert diese in zweifacher Hinsicht (vgl. Hofmann, a.a.O., § 155 BewG Rz 1 f., 6). Zum einen erstreckt die Vorschrift die Rechtsbehelfsbefugnis auf diejenigen, die das Finanzamt zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hat und die deshalb nach § 154 Abs. 1 Nr. 2 BewG Beteiligte am Feststellungsverfahren sind, ohne dass diese durch den Bescheid beschwert zu sein brauchen. Zum anderen sind nach § 155 Satz 2 BewG die in § 352 AO und § 48 FGO vorgesehenen Einschränkungen der Rechtsbehelfsbefugnis bei der einheitlichen Feststellung nicht anwendbar.

Die ferner in § 155 Satz 1 BewG getroffene Regelung, nach der auch diejenigen zur Einlegung von Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid befugt sind, für deren Besteuerung nach dem GrEStG der Feststellungsbescheid von Bedeutung ist, lässt nicht den Umkehrschluss zu, dass es für die Begründung der Rechtsbehelfsbefugnis bei der Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer nicht ausreicht, wenn der Feststellungsbescheid für die Besteuerung des Rechtsbehelfsführers nach dem ErbStG von Bedeutung ist. Vielmehr handelt es sich bei der genannten Vorschrift unter Berücksichtigung des Gesamtzusammenhangs der getroffenen Regelungen und von deren Sinn und Zweck um den Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens.

Dies ergibt sich auch aus der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG (Halaczinsky, a.a.O., § 155 Rz 7; Hartmann, a.a.O., § 155 BewG Rz 19, 23, 25; Maier/Ohletz, a.a.O., § 155 BewG Rz 10; Volquardsen, a.a.O., § 154 BewG Rz 3; Halaczinsky/ Volquardsen, Der Erbschaftsteuerberater 2010, 274, 277). Wird jemand durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt, so steht ihm nach Satz 1 dieser Vorschrift der Rechtsweg offen. Diese Regelung sichert die Möglichkeit, die Gerichte anzurufen, und gewährleistet die Effektivität des Rechtsschutzes. Der Bürger hat einen Anspruch auf eine möglichst wirksame gerichtliche Kontrolle. Der Zugang zum Gericht darf nicht in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschwert werden (Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts -BVerfG- vom 29. November 1996 2 BvR 1157/93, BStBl II 1997, 415, unter B.II.1., m.w.N.). Aus Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG ergeben sich auch Vorwirkungen auf die Ausgestaltung des dem gerichtlichen Rechtsschutzverfahren vorgelagerten Verwaltungsverfahrens. Das Verwaltungsverfahren darf nicht daraufhin angelegt werden, den gerichtlichen Rechtsschutz zu vereiteln oder unzumutbar zu erschweren (BVerfG-Beschluss vom 8. Juli 1982 2 BvR 1187/80, BVerfGE 61, 82, 110; BVerfG-Urteil vom 24. April 1985 2 BvF 2/83 u.a., BVerfGE 69, 1, 49).

Die gesonderte Feststellung eines der Bemessung der Schenkungsteuer zugrunde zu legenden Werts darf danach nicht dazu führen, dass insoweit die eigenen Rechtsschutzmöglichkeiten des Schenkers, dem gegenüber die Schenkungsteuer festgesetzt wird, ausgeschlossen werden. Den Anforderungen des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG genügt es insoweit nicht, wenn der Schenker statt der Möglichkeit, den Feststellungsbescheid selbst anzufechten, auf die Inanspruchnahme von Rechtsschutz durch den Bedachten verwiesen wird.

Die vom FA vorgenommene Auslegung des § 155 BewG hätte zudem zur Folge, dass das Finanzamt durch die in seinem Ermessen (§ 5 AO) liegende Entscheidung, ob es den Bedachten oder den Schenker zur Abgabe einer Feststellungserklärung auffordert, darüber befinden könnte, ob der Schenker gemäß § 155 Satz 1 i.V.m. § 154 Abs. 1 Nr. 2 BewG den Feststellungsbescheid anfechten kann oder nicht. Eine solche behördliche Ermessensentscheidung über die Einräumung oder Versagung des Rechtsschutzes ist mit den Anforderungen des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG nicht vereinbar.

b) Das FA ist demgemäß zutreffend davon ausgegangen, dass der Grundstückswert gesondert und einheitlich festzustellen ist; denn die Wertfeststellung ist aufgrund der Gesamtschuldnerschaft der Klägerin und der T (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) für mehrere Steuerpflichtige von Bedeutung (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO). Es hat aber verkannt, dass nicht nur T, sondern auch die Klägerin befugt ist, gegen den Feststellungsbescheid Einspruch einzulegen, ohne dass sie dabei an eine Frist gebunden ist. Demgemäß hat das FG zu Recht die Einspruchsentscheidung aufgehoben.