

# Teil 1 Bewertungsgesetz (BewG)

vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), das zuletzt durch Artikel 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist

## § 218 Vermögensarten

Für Vermögen, das nach diesem Abschnitt zu bewerten ist, erfolgt abweichend von § 18 eine Unterscheidung in folgende Vermögensarten:

**Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 232), Grundvermögen (§ 243).**  
Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Absatzes 1 Nummer 2 werden dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zugeordnet und sind wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten. Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Absatzes 1 Nr. 1 werden dem Grundvermögen zugeordnet und sind wie Grundvermögen zu bewerten.

## § 219 Feststellung von Grundsteuerwerten

(1) Grundsteuerwerte werden für inländischen Grundbesitz, und zwar für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§§ 232 bis 234, 240) und für Grundstücke (§§ 243 und 244) gesondert festgestellt (§ 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung).

(2) In dem Feststellungsbescheid (§ 179 der Abgabenordnung) sind auch Feststellungen zu treffen über: die Vermögensart und beim Grundvermögen auch über die Grundstücksart (§ 249) sowie die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit und bei mehreren Beteiligten über die Höhe ihrer Anteile.

(3) Die Feststellungen nach den Absätzen 1 und 2 erfolgen nur, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

## Erläuterungen

Grundsteuerwerte sind für inländischen Grundbesitz, und zwar für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Grundstücke, gesondert festzustellen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Grundsteuerwerte sind i. d. R. für die Besteuerung von Bedeutung, soweit eine Steuerpflicht besteht. Die Entscheidung über die persönliche oder sachliche Steuerpflicht kann sowohl im Rahmen der Feststellung des Grundsteuerwerts als auch bei der Festsetzung des Steuermessbetrags getroffen werden (§ 184 Absatz 1 Satz 2 AO). Im Bescheid über die Feststellung des Grundsteuerwerts sind neben der Feststellung des Wertes Feststellungen über die Vermögensart, beim Grundvermögen auch über die Grundstücksart und die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit sowie der Höhe der Anteile bei mehreren Beteiligten zu treffen.

Eine gesonderte Artfeststellung für Betriebsgrundstücke ist nicht durchzuführen. Betriebsgrundstücke werden einer der zwei Vermögensarten des § 218 BewG zugeordnet (Land- u. Forstwirtschaft, Grundvermögen) und innerhalb dieser Vermögensart bewertet.

1

## § 220 Ermittlung der Grundsteuerwerte

Die Grundsteuerwerte werden nach den Vorschriften dieses Abschnitts ermittelt. Bei der Ermittlung der Grundsteuerwerte ist § 163 der Abgabenordnung nicht anzuwenden; hiervon unberührt bleiben Übergangsregelungen, die die oberste Finanzbehörde eines Landes im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der übrigen Länder trifft.

## Erläuterungen

- 1 Grundsteuerwerte werden nach den Vorschriften des Siebten Abschnitts des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes ermittelt.  
Bei der Ermittlung der Grundsteuerwerte kommt eine abweichende Feststellung aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung (AO) nicht in Betracht.

## § 221 Hauptfeststellung

- (1) Die Grundsteuerwerte werden in Zeitabständen von je sieben Jahren allgemein festgestellt (Hauptfeststellung).  
(2) Der Hauptfeststellung werden die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahrs (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt.

## Übersicht

Rn.

1. Allgemeines .....	1
2. Hauptfeststellung 01. Januar 2022 .....	2, 3
3. Hauptfeststellungszeitraum .....	4
4. Maßgebende Verhältnisse .....	5
5. Feststellungsverjährung der Hauptfeststellung .....	6, 7

### 1. Allgemeines

- 1 Die erste Hauptfeststellung für den Grundbesitz fand auf den 1. Jan. 1935, die nächste Hauptfeststellung für den Grundbesitz fand auf den 1. Jan. 1964 statt. Der Hauptfeststellungszeitraum gilt bis 31.12.2024 fort. Zum 1.1.1991 wurde in den neuen Ländern eine Hauptfeststellung der Einheitswerte, festgestellt nach Wertverhältnissen 1935 durchgeführt. Der Gesetzgeber hat auf Druck der Rechtsprechung eine neue Hauptfeststellung beschlossen auf den 1.1.2022 beschlossen.

### 2. Hauptfeststellung 01. Januar 2022

- 2 Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat der Untätigkeit des Gesetzgebers ein Ende gesetzt und mit Beschluss vom 10.4.2018 die Neubewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Grundsteuer erzwungen. Die entsprechenden bundesgesetzlichen Bestimmungen ergingen, wie vom BVerfG gefordert, in 2019. Danach wird der gesamte Grundbesitz für Zwecke der Grundsteuer zum 01. Jan. 2022 neu bewertet (Hauptfeststellung).

Im Rahmen dieser Hauptfeststellung sind fast 36 Millionen Grundstücke erstmals zu erfassen, sowie einer Vermögensart und einer wirtschaftlichen Einheit zuzuordnen. Zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.2022 ist für alle wirtschaftlichen Einheiten in der jeweiligen Vermögensart (Land- u. Forstwirtschaft oder Grundvermögen) ein Grundsteuerwert festzustellen. Diese Grundsteuerwerte werden zum 1.1.2025 steuerwirksam. Konnte der Grundsteuerwert bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht festgestellt werden (keine Bekanntgabe des Feststellungsbescheids bis 31.12.2024), kann bis zum Ergehen des Bescheides für das Jahr 2025 keine Grundsteuer erhoben werden.

Soweit Befreiungen von der Grundsteuer begehr werden ist festzustellen: Bei einer Hauptfeststellung ist für jedes Grundstück (jede wirtschaftliche Einheit) eine Erklärung abzugeben. Im Falle einer Steuerbefreiung können die Grundstückseigentümer entsprechende Anträge stellen und die Nachweise führen.

### 3. Hauptfeststellungszeitraum

Als Hauptfeststellungszeitraum bezeichnet § 221 Abs. 1 BewG den zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten liegenden Zeitraum. 4

Die durch eine Hauptfeststellung festgestellten Grundsteuerwerte gelten grundsätzlich bis zum Wirksamwerden der bei der nächsten Hauptfeststellung ermittelten Grundsteuerwerte. Sie können durch neue Feststellungen (Fortschreibungen) ersetzt werden, wenn in diesem Zeitraum Änderungen eintreten (siehe § 222 BewG).

### 4. Maßgebende Verhältnisse

Die Hauptfeststellung der Grundsteuerwerte erfolgt stets auf einen bestimmten Feststellungszeitpunkt. Das ist regelmäßig der Beginn des für die jeweilige Hauptfeststellung maßgebenden Kalenderjahres (hier: 1.1.2022). Diesen Zeitpunkt bezeichnet das Gesetz mit Hauptfeststellungszeitpunkt.

Alle Umstände, die bis zum Beginn des 1. Jan. 2022 eingetreten sind, müssen bei der Feststellung des Grundsteuerwertes berücksichtigt werden. Beim Grundbesitz kommt es auf die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt (1.1.2022) an; dazu gehören auch die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Bewertung im Ertrags- oder Sachwertverfahren (BFH, Urt. v. 21.10.1987, BStBl. II S. 841).

Das für die Grundbesitzbewertung maßgebende Stichtagsprinzip lässt nicht zu, Tatsachen, die erst nach dem Stichtag bekannt wurden, auf den maßgebenden Stichtag zurückzubeziehen.

### 5. Feststellungsverjährung der Hauptfeststellung

Die Abgabeordnung 1977 sieht auch für die Grundbesitzbewertung für Zwecke der Grundsteuer eine selbstständige Feststellungsverjährung vor. Danach ist eine Hauptfeststellung des Grundsteuerwerts nicht mehr zulässig, wenn die Frist für die Feststellung des Grundsteuerwerts abgelaufen ist (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 169 Abs. 1 AO).

Die Feststellungsfrist beträgt in der Regel 4 Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, auf dessen Beginn die Hauptfeststellung vorzunehmen ist (§ 181 Abs. 2 Satz 1 AO).

- 7 Wird die Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts nicht im ersten Kalenderjahr des Hauptfeststellungszeitraums abgegeben, so beginnt die Feststellungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Erklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, auf dessen Beginn die Hauptfeststellung durchgeführt wird (§ 181 Abs. 3 S. 2 AO). Mit anderen Worten: Spätestens mit Ablauf des vierten Kalenderjahrs. In bestimmten Fällen wird auch der Ablauf der Feststellungsfrist hinausgeschoben, z. B., ein Antrag auf Aufhebung oder Änderung einer Feststellung der vor Ablauf der Feststellungsfrist gestellt wird, führt bis zur unanfechtbaren Entscheidung über den Antrag zur Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 3 AO).

## § 222 Fortschreibungen

(1) Der Grundsteuerwert wird neu festgestellt (Wertfortschreibung), wenn der in Euro ermittelte und auf volle hundert Euro abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, von dem entsprechenden Wert des letzten Feststellungszeitpunkts nach oben oder unten um mehr als 15 000 Euro abweicht.

(2) Über die Art oder Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit (§ 219 Absatz 2) wird eine neue Feststellung getroffen (Artfortschreibung oder Zurechnungsfortschreibung), wenn sie von der zuletzt getroffenen Feststellung abweicht und es für die Besteuerung von Bedeutung ist.

(3) Eine Fortschreibung nach Absatz 1 oder 2 findet auch zur Beseitigung eines Fehlers der letzten Feststellung statt. § 176 der Abgabenordnung über den Vertrauenschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden ist hierbei entsprechend anzuwenden. Satz 2 gilt nur für die Feststellungszeitpunkte, die vor der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines der in § 176 der Abgabenordnung genannten Gerichte liegen.

(4) Eine Fortschreibung ist vorzunehmen, wenn dem Finanzamt bekannt wird, dass die Voraussetzungen für sie vorliegen. Der Fortschreibung werden vorbehaltlich des § 227 die Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt zugrunde gelegt. Fortschreibungszeitpunkt ist:

1. bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse der Beginn des Kalenderjahres, das auf die Änderung folgt, und
2. in den Fällen des Abs. 3 der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Fehler dem Finanzamt bekannt wird, bei einer Erhöhung des Grundsteuerwerts jedoch frühestens der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Feststellungsbescheid erteilt wird.

## Übersicht

Rn.

1. Zweck der Vorschrift .....	1–6
2. Erstmalige Anwendung .....	7
3. Begriff der Fortschreibung .....	8–10
4. Arten der Fortschreibung .....	11–27
4.1 Allgemeines .....	11
4.2 Wertfortschreibung .....	12
4.3 Wertfortschreibungsgrenzen bei Grundbesitz .....	13, 14
4.4 Artfortschreibung .....	15, 16

4.5 Zurechnungsfortschreibung .....	17–19
4.6 Bekanntgabe des Zurechnungsfortschreibungsbescheids .....	20, 21
4.7 Herrenlose Grundstücke und Fiskalgrundstücke .....	22–25
4.8 Rechtsbehelfsverfahren .....	26, 27
5. Verhältnis der drei Fortschreibungsarten zueinander .....	28–30
6. Sperrwirkung der Fortschreibung .....	31
7. Fortschreibung zur Beseitigung eines Fehlers .....	32–35
7.1 Begriff des Fehlers .....	32
7.2 Einschränkungen des Fehlerbegriffs .....	33–35
8. Fortschreibungszeitpunkt (§ 222 Abs. 4 BewG) .....	36–41
8.1 Allgemeines .....	36
8.2 Fortschreibungszeitpunkt bei Änderung der tatsächlichen Verhältnisse .....	37
8.3 Fortschreibungszeitpunkt bei Beseitigung eines Fehlers .....	38–41
9. Durchführung von Fortschreibungen vor dem Fortschreibungszeitpunkt .....	42

## 1. Zweck der Vorschrift

Die Vorschrift des § 222 BewG über die Fortschreibungen von Grundsteuerwerten dient der **Fortführung der einzelnen Grundsteuerwerte** entsprechend der Entwicklung der Verhältnisse der wirtschaftlichen Einheit in der Zeit zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten. Da der Feststellungsbescheid über einen Grundsteuerwert drei Feststellungen enthält, nämlich über den Wert, die Art und die Zurechnung des Gegenstands, muss eine Fortschreibung vorgenommen werden, wenn sich in einem dieser Punkte etwas ändert.

1

Dementsprechend werden unterschieden: **Wertfortschreibung**, **Artfortschreibung** und **Zurechnungsfortschreibung**. § 222 BewG regelt in den Absätzen 1 bis 2 die materiellen Voraussetzungen der Fortschreibung eines Grundsteuerwerts.

2

Absatz 1 enthält die Voraussetzungen für eine **Wertfortschreibung**. Eine Wertfortschreibung kommt nur in Betracht, wenn der aufgrund baulicher Maßnahmen neu festzustellende Grundsteuerwert vom zuletzt festgestellten Grundsteuerwert um mehr als 15.000 € (nach oben oder nach unten) abweicht. Abweichungen im Wert begründen nur dann eine Wertfortschreibung, wenn diese **Wertgrenze** überschritten ist. Die Wertfortschreibungsgrenzen wirken sich sowohl zugunsten als auch zuungunsten der Steuerpflichtigen gleichermaßen aus.

3

Absatz 2 enthält die materiell-rechtlichen Vorschriften über die **Artfortschreibung** und die **Zurechnungsfortschreibung**. Änderungen in der Art oder in der Zurechnung führen stets zu einer Fortschreibung, vorausgesetzt, dass die neue Feststellung für die Besteuerung von Bedeutung ist.

4

Der Fortführung von Grundsteuerwerten dient auch Absatz 3 des § 222 BewG, der eine **Fortschreibung zur Beseitigung eines Fehlers** zum Inhalt hat. Ein Fehler kann sich auf den Wert, die Art oder (und) die Zurechnung beziehen.

5

- 6 Jede Fortschreibung beinhaltet einen selbstständigen Bescheid. Ergeht je ein Bescheid über eine Art-, Wert- und Zurechnungsfortschreibung des Grundsteuerwerts, so ist jeder Bescheid selbstständig mit einem Rechtsbehelf anfechtbar.

## 2. Erstmalige Anwendung

- 7 Fortschreibungen der auf den 1.1.2022 im Rahmen der Hauptfeststellung festgestellten Grundsteuerwerte werden erstmals auf den Feststellungszeitpunkt 1.1.2023 vorgenommen.

### Beispiel:

Zum Hauptfeststellungszeitpunkt befindet sich auf dem Grundstück (der wirtschaftlichen Einheit) ein entkerntes Gebäude. Damit ist die Hauptfeststellung 01.01.22 als unbebautes Grundstück vorzunehmen. Wird das Gebäude dann im Jahr 2023 fertiggestellt, ist eine Art- und Wertfortschreibung auf den 1.1.2024 durchzuführen. Diese Feststellung wäre dann (**im Idealfall**) bereits zum 1.1.2025 erstmals der Besteuerung zugrunde zu legen.

## 3. Begriff der Fortschreibung

- 8 Die Fortschreibung dient der **Fortführung der Grundsteuerwerte** während eines **Hauptfeststellungszeitraumes**; sie ändert einen bereits vorhandenen Feststellungsbescheid auf einen späteren Feststellungszeitpunkt. Der ursprüngliche Feststellungsbescheid behält seine Wirkung bis zu dem Zeitpunkt, von dem an der Fortschreibungsbescheid sich steuerlich auswirkt; der Fortschreibungsbescheid löst somit den vorausgegangenen Feststellungsbescheid zeitlich ab.
- 9 Von der Fortschreibung eines Feststellungsbescheids ist die **Berichtigung und Änderung** eines Feststellungsbescheids zu unterscheiden. Im Fall der Berichtigung und Änderung wird im Gegensatz zur Fortschreibung ein bisher unrichtiger Feststellungsbescheid durch einen neuen Bescheid zum gleichen Feststellungszeitpunkt, also mit Wirkung ex tunc, ersetzt.
- 10 Eine Fortschreibung setzt voraus, dass bereits ein Einheitswert besteht, der zu einem Feststellungszeitpunkt nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt fortgeschrieben wird.

## 4. Arten der Fortschreibung

- 11 **4.1 Allgemeines.** Jeder Feststellungsbescheid über einen Grundsteuerwert enthält die folgenden Feststellungen: Höhe des Grundsteuerwertes, Art der bewerteten wirtschaftlichen Einheit oder Untereinheit und Zurechnung der Einheit. Dementsprechend muss auch eine Fortschreibung vorgenommen werden, wenn sich in einem dieser Punkte etwas ändert. Man unterscheidet deshalb die **Wertfortschreibung**, die **Artfortschreibung** und die **Zurechnungsfortschreibung**.
- 12 **4.2 Wertfortschreibung.** Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen, unter denen die Wertfortschreibung stattfindet, sind in § 222 Abs. I BewG enthalten. Danach hängt die Wertfortschreibung eines Grundsteuerwerts davon ab, ob der **Wert**, der sich für den Beginn des Kalenderjahres ergibt, **in einem bestimmten Ausmaß** von dem Grundsteuerwert des letzten Feststellungszeitpunktes nach oben oder unten **abweicht**. Die Feststellung von Wertgrenzen als Voraussetzun-

gen für eine Wertfortschreibung ist darin begründet, dass nicht jede, auch geringfügige, Wertabweichung zu einer Wertfortschreibung führen soll, sondern nur solche von einem Gewicht. Ohne Bedeutung ist, auf welcher Ursache die Wertabweichung beruht.

**4.3 Wertfortschreibungsgrenzen bei Grundbesitz.** Beim Grundbesitz ist eine **Erhöhung** oder **Ermäßigung** des Grundsteuerwerts durch Wertfortschreibung vorzunehmen, wenn der neue Wert vom zuletzt festgestellten Grundsteuerwert um mehr als 15.000 € abweicht.

**Beispiel:**

Letzter Grundsteuerwert 150.000 €, neuer Wert 170.000 €. Die Wertabweichung von 20.000 € übersteigt die Fortschreibungsgrenze. Die Wertfortschreibung ist zulässig.

**Mehrere** bis zu einem Fortschreibungszeitpunkt eingetretene **Wertabweichungen** sind zusammenzufassen. Wertabweichungen nach oben sind mit Wertabweichungen nach unten zu saldieren. Das gleiche gilt grundsätzlich für Wertabweichungen, die auf **Fehlern** der vorangegangenen Feststellung beruhen. Auch sie sind bei der Prüfung, ob die Wertgrenzen für eine Fortschreibung erreicht sind, einzubeziehen und zu saldieren. Da für die fehlerbeseitigende Wertfortschreibung indes besondere Fortschreibungszeitpunkte gelten, sind Wertabweichungen, die auf Fehlern der vorangegangenen Feststellungen beruhen, nur zu diesen besonderen Feststellungszeitpunkten zu berücksichtigen.

**4.4 Artfortschreibung.** Jeder Feststellungsbescheid über einen Grundsteuerwert muss auch eine Feststellung über die Art der bewerteten wirtschaftlichen Einheit oder Untereinheit enthalten. Die Artfortschreibung dient dazu, Änderungen (Abweichungen) in der Art der Einheit während eines Hauptfeststellungszeitraumes zu berücksichtigen. Die sachlichen Voraussetzungen für eine Artfortschreibung sind in § 222 Abs. 2 BewG enthalten. Danach ist eine Artfortschreibung vorzunehmen, wenn die Art des Gegenstands im Fortschreibungszeitpunkt von der zuletzt getroffenen Feststellung abweicht und es **für die Besteuerung von Bedeutung** ist. Die Art eines Grundstücks ändert sich z. B., wenn innerhalb des Grundvermögens ein Einfamilienhaus zu einem Zweifamilienhaus oder ein Mietwohngelandstück zu einem Gemischt genutzten Grundstück wird.

Bei der Artfortschreibung gibt es keine Wertgrenzen. Wird nur eine Artfortschreibung (ohne gleichzeitige Wertfortschreibung) vorgenommen, so ist der bisherige Grundsteuerwert zu übernehmen. Die Artfortschreibung kann auch **zur Beseitigung von unrichtigen Feststellungen über die Art des Gegenstands** dienen.

**4.5 Zurechnungsfortschreibung.** Jeder Feststellungsbescheid über einen Grundsteuerwert muss auch eine Feststellung darüber treffen, wem die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) zuzurechnen ist. Änderungen (Abweichungen) in der Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit werden durch eine Zurechnungsfortschreibung berücksichtigt. Die sachlichen Voraussetzungen für eine Zurechnungsfortschreibung sind in § 222 Abs. 2 BewG enthalten. Danach ist eine Zurechnungsfortschreibung vorzunehmen, wenn die Eigentumsverhältnisse

13

14

15

16

17

der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit im Feststellungszeitpunkt von der zuletzt getroffenen Feststellung abweichen und für die Besteuerung von Bedeutung sind. Der **Hauptfall** der Zurechnungsfortschreibung ist der **Eigentumswechsel** nach dem Feststellungszeitpunkt. Das ist z. B. der Fall, wenn die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) veräußert wird, im Erbgang auf eine andere Person übergeht, wenn sich Alleineigentum in Miteigentum verwandelt oder wenn sich die Miteigentumsverhältnisse ändern. Eine Zurechnungsfortschreibung ist auch dann vorzunehmen, wenn das wirtschaftliche Eigentum auf einen anderen als den bürgerlichen Eigentümer übergeht.

- 18** Eine Zurechnungsfortschreibung, die einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft zur Folge hat, ist **regelmäßig für die Besteuerung von Bedeutung**. Beim Grundbesitz gilt dies wegen der Auswirkung auf die Grundsteuer ohne Einschränkung. Die Zurechnungsfortschreibung ist – ebenso wie die Artfortschreibung – von **keinen Wertgrenzen** abhängig. Sie ist auch nicht davon abhängig, dass in der Zurechnung des Gegenstands nach dem Feststellungszeitpunkt eine Änderung eingetreten ist.
- 19** Der Zurechnungsfortschreibungsbescheid trifft bindende Feststellungen in zwei Richtungen: Einmal wird festgestellt, dass die wirtschaftliche Einheit dem **bisherigen Zurechnungsträger** zum Fortschreibungszeitpunkt **nicht mehr zuzurechnen** ist, zum andern, dass die wirtschaftliche Einheit dem **neuen Zurechnungsträger** vom gleichen Zeitpunkt an **zuzurechnen** ist. Beide Feststellungen können notwendigerweise nur einheitlich erfolgen (BFH, Urteile v. 21.4.1956; BStBl. III, 203; v. 16.10.1985, BStBl. 1986 II, 41 und v. 8.06.1988, BStBl. II, 760).
- 20** **4.6 Bekanntgabe des Zurechnungsfortschreibungsbescheids.** Weil der Zurechnungsfortschreibungsbescheid sowohl dem früheren als auch dem neuen Zurechnungsträger gegenüber eine bindende Feststellung über die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit trifft, ist **jedem der Zurechnungsträger eine Ausfertigung** des Bescheids bekannt zu geben (§ 122 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Praxis der Finanzverwaltung, den Zurechnungsfortschreibungsbescheid regelmäßig nur dem neuen Zurechnungsträger bekannt zu geben und dem bisherigen Zurechnungsträger nur dann eine Ausfertigung zu erteilen, wenn er es beantragt, wenn Streit über die Zurechnung besteht oder wenn das wirtschaftliche Eigentum übergeht, ist mit § 122 Abs. 1 Satz 2 AO nicht vereinbar. Denn auch der bisherige Zurechnungsträger ist stets durch die Zurechnungsfortschreibung betroffen, weil die Fortschreibung in seine Rechtsstellung eingreift. Die Finanzverwaltung hält jedoch daran fest.
- 21** Bei **mehreren Zurechnungsträgern** auf der Seite der Erwerber oder Veräußerer ist jedem eine Ausfertigung zu übersenden. Das gilt grundsätzlich auch bei Ehegatten und deren Kindern. Hat das Finanzamt den Fortschreibungsbescheid oder den Ablehnungsbescheid **zunächst nur einem der Zurechnungsträger bekannt gegeben**, so ist der Bescheid (nur) ihm gegenüber wirksam (BFH, Urteile v. 27.4.1956, BStBl. III, 203 und v. 25.11.1981, BStBl. 1988 II, 410). Die anderen Zurechnungsträger haben Anspruch darauf, dass ihnen gegenüber die Bekanntgabe des Bescheides mit unverändertem Inhalt nachgeholt wird. Mit der Nachholung ist der Mangel der Bekanntgabe geheilt.

**4.7 Herrenlose Grundstücke und Fiskalgrundstücke.** Hat der Eigentümer eines Grundstücks gem. § 928 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) das Eigentum dadurch aufgegeben, dass er dem Grundbuch gegenüber den Verzicht erklärt hat und der Verzicht im Grundbuch eingetragen wurde, so steht das Recht zur Aneignung des aufgegebenen Grundstücks gem. § 928 Abs. 2 BGB dem Fiskus des Landes zu, in dessen Gebiet das Grundstück liegt. 22

Der Fiskus erwirbt das Eigentum dadurch, dass er sich als Eigentümer in das Grundbuch eintragen lässt. Verzichtet der Fiskus auf sein Aneignungsrecht, bleibt das Grundstück „herrenlos“. 23

Eine gesetzliche Regelung, wie bei der Bewertung (Feststellung des Grundsteuerwerts) und der Grundsteuermessbetragsveranlagung mit solchen herrenlosen Grundstücken zu verfahren ist, existiert nicht. Aus diesem Grund ist m. E. wie folgt zu verfahren: Mit Eigentumsverzicht ist das Grundstück dem bisherigen Eigentümer nicht mehr zuzurechnen. Das hat zur Folge, dass er nicht mehr Schuldner der Grundsteuer gem. § 10 Abs. 1 Grundsteuergesetz (GrStG) ist. 24

Die Zurechnungsfortschreibung und die Neuveranlagung des Grundsteuermessbetrages sind vorzunehmen auf: „Ohne Eigentümer (Eigentumsverzicht nach § 928 BGB)“, wobei die Grundstücksart, die Höhe des Grundsteuerwertes und des Grundsteuermessbetrages unverändert bleiben. 25

Fiskalerbschaft – Beispiel: Auszug aus dem Staatsanzeiger von Thüringen  
Nachlasssachen  
Amtsgericht ..... Erfurt, den.....

Öffentliche Aufforderung VI 1022/19

In der Nachlasssache  
Täuber, Johann  
geboren am: 24.11.1935  
Sterbedatum: 11.4.2019  
Sterbeort: Erfurt  
letzter Wohnsitz: Erfurt

konnten Erben nicht ermittelt werden. Alle Personen, denen Erbrechte am Nachlass zustehen, werden aufgefordert, diese Rechte binnen 6 Wochen ab Veröffentlichung bei dem Amtsgericht Erfurt anzumelden.

Andernfalls wird gem. § 1964 BGB festgestellt, dass ein anderer Erbe als der thüringische Fiskus nicht vorhanden ist.

Erfurt, den ..... Amtsgericht

- Nach Ablauf der 6 Wochen ergeht folgender Beschluss:
- VI 1022/16 Beschluss

In der Nachlasssache

Täuber, Johann, geboren am 24.11.1935, verstorben am 11.4.2019, Sterbeort Erfurt, letzter Wohnsitz Altenwohn- u. Pflegeheim X in Erfurt, Y-Straße 1 wird festgestellt, dass ein anderer Erbe als der thüringische Fiskus nicht vorhanden ist.

**Gründe: Es konnten keine gesetzlichen Erben festgestellt werden. Eine öffentliche Aufforderung blieb ohne Erfolg.**

**26 4.8 Rechtsbehelfsverfahren.** Sowohl der frühere aber auch der neue Zurechnungsträger können den Fortschreibungsbescheid anfechten. Der neue Zurechnungsträger kann mit Einspruch und Anfechtungsklage geltend machen, ihm sei die wirtschaftliche Einheit zum Fortschreibungszeitpunkt (noch) nicht zuzurechnen, der frühere Zurechnungsträger, ihm sei die wirtschaftliche Einheit weiter zuzurechnen. Legt nur einer von ihnen einen Rechtsbehelf ein, so ist der andere zum Verfahren hinzuzuziehen (§ 360 Abs. 3 AO) und beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO), weil die Entscheidung beiden gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Haben mehrere oder alle Zurechnungsträger Klage erhoben, sind die Verfahren nach § 73 Abs. 1 FG0 zu verbinden.

**27** Die **Nachholung der Bekanntgabe des Fortschreibungsbescheids und der Einspruchentscheidung** ist nach dem BFH, Urteil vom 25.11.1987 (BFH/NV 1989 S. 208) trotz Beiladung der anderen Zurechnungsträger erforderlich. Die Bekanntgabe nur der Einspruchentscheidung kann nach dem BFH-Urt. v. 18.3.1986, BStBl. II, 778 ausnahmsweise genügen, wenn das Finanzamt die anderen Beteiligten zum Einspruchsverfahren nach § 360 Ab 3 AO zugezogen hat und die Einspruchentscheidung den Inhalt des Fortschreibungsbescheides wiederholt.

##### 5. Verhältnis der drei Fortschreibungsarten zueinander

**28** Ein Fortschreibungsbescheid über den Wert, die Art und die Zurechnung einer wirtschaftlichen Einheit ist eine Zusammenfassung von mehreren Verwaltungsakten, die **selbstständig anfechtbar sind und selbstständig bestandskräftig** werden können (BFH, Urteile v. 13.11.1981, BStBl. 1983 II, S. 88; v. 10.12.1986, BStBl. 1987 II, S. 292; v. 16.9.1987, BFH/NV 1988 und vom 21.10.1987, BFH/NV 1988, S. 698). Das Finanzamt muss **für jede Fortschreibungsart gesondert prüfen und entscheiden**, ob die Voraussetzungen für sie vorliegen, und vor allem auf welchen Zeitpunkt sie vorzunehmen sind. Tatsächliche Änderungen, die zu einer Wertfortschreibung führen, rechtfertigen für sich allein nicht auch eine Artfortschreibung (BFH, Urteil v. 5.02.1986, BStBl. II, 447).

**29** Der Steuerpflichtige muss die **einzelnen Fortschreibungsarten gesondert anfechten**, wenn er ihre Bestandskraft verhindern will. Wendet er sich nur gegen eine der Fortschreibungsarten, werden die anderen unanfechtbar. Hat er sich z. B. zunächst nur gegen die Artfeststellung gewandt, kann er nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist nicht mehr die Wertfeststellung angreifen.

Hat das Finanzamt nur eine Zurechnungsfortschreibung vorgenommen, kann der Steuerpflichtige die Wertfeststellung, die im Bescheid unverändert geblieben