

# Bewertungsgesetz: BewG

Kreuziger / Schaffner / Stephany

5. Auflage 2021  
ISBN 978-3-406-75661-0  
C.H.BECK

## 2. Zurechnungsfortschreibung

Über die **Art der Zurechnung** wird eine neue Feststellung getroffen, **12** wenn sie von der zuletzt getroffenen Feststellung abweicht und die Fortschreibung für die Besteuerung von Bedeutung ist. Sie setzt voraus, dass sich die Eigentumsverhältnisse geändert haben, insbesondere, dass eine bestehende wirtschaftliche Einheit als Ganzes auf einen Erwerber übergeht und als selbstständige wirtschaftliche Einheit erhalten bleibt. Hauptanwendungsfälle sind die Veräußerung, der Erbfall oder die unentgeltliche Übertragung des Eigentums an einem Grundstück. Eine Änderung der Zurechnung erfolgt auch, wenn sich Alleineigentum in Miteigentum verwandelt hat oder sich die Miteigentumsverhältnisse geändert haben, oder wenn das wirtschaftliche Eigentum auf einen anderen als den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer übergeht (Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 22 Rn. 41).

### Beispiel 1:

Veräußerung des Grundstücks gem. notariellen Kaufvertrag per 30.10.2001; Übergang von Nutzen und Lasten per 1.12.2001, Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch 1.3.2002.

Es ist zum 1.1.2002 eine Zurechnungsfortschreibung vorzunehmen, da Nutzen und Lasten (= wirtschaftliches Eigentum) bereits in 2001 übergehen.

### Beispiel 2:

C ist Eigentümer eines 5.000 qm großen Grundstücks, von dem er nach Teilung 1.000 qm an D veräußert. Eine Zurechnungsfortschreibung findet nicht statt.

Für C ist eine Wertfortschreibung für das verkleinerte Grundstück gem. § 22 Abs. 1 vorzunehmen, für D eine Nachfeststellung gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1.

Die Zurechnungsfortschreibung enthält **zugleich die Feststellung**, **13** dass die wirtschaftliche Einheit dem bisherigen Eigentümer *nicht* mehr zuzurechnen ist (BFH 16.10.1985 – II R 230/82, BStBl. II 1986, 41; BFH 10.3.1993 – II R 107/89, BFH/NV 1994, 453; Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 22 Rn. 43). Dies erfordert, dass der Fortschreibungsbescheid auch dem Veräußerer bekannt zu geben ist. Unterbleibt dies (FM Baden-Württemberg 26.1.1989, DStZ/E 1989, 108; FM Saarland 12.1.1989, DB 1989, 300), tritt gegenüber dem Veräußerer keine Bindungswirkung ein. Der **Zurechnungsfortschreibungsbescheid** muss daher auch dem Veräußerer bekannt gegeben werden, um die Wirkungen des EW-Bescheids ihm gegenüber zu beenden (BFH 27.4.1956 – III 41/56 S, BStBl. III 1956, 203; BFH 8.6.1988 – II R 219/84, BStBl. II 1988, 760). Nach der üblichen Verwaltungspraxis wird aber nur in besonderen Fällen (zB bei Streit, auf Antrag) dem bisherigen Zurechnungsträger ein Bescheid über die Zurechnungsfortschreibung bekanntgegeben (Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 22 Rn. 44; Gürsching/Stenger/*Bruschke* § 22 Rn. 301). Die Zurechnungsfortschreibung ist wie die Artfortschreibung nicht an Grenzen gebunden. Die Wertfeststellung wirkt gegenüber dem Rechtsnachfolger (dingliche Wirkung, → § 19 Rn. 26 f.), es sei denn, dass zugleich mit der Zurechnungsfortschreibung auch eine Wertfortschreibung erforderlich ist. Die Zurechnungsfortschreibung kann zur Berichtigung unrichtiger Feststellungen in der Zurechnung verwandt werden, zB bei falscher Zurechnung an Miteigentümer.

- 14 Die Zurechnungsfortschreibung ist regelmäßig von **steuerlicher Bedeutung**, da sich hierdurch die Steuerschuldnerschaft für die Grundsteuer ändert. Bei Gesellschaften ist der Gesellschaft das Grundstück zuzurechnen, da diese selbst Steuerschuldnerin ist (→ § 19 Rn. 23). Änderungen im Gesellschafterbestand führen daher nicht zur Zurechnungsfortschreibung.

## V. Fortschreibung zur Fehlerbeseitigung, Abs. 3

### 1. Allgemeines

- 15 Eine Fortschreibung iSd Abs. 1 oder Abs. 2 findet auch zur **Beseitigung eines Fehlers** der letzten Feststellung statt, Abs. 3. Eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung ist danach auch dann vorzunehmen – ohne dass sich die Verhältnisse des letzten Feststellungszeitpunktes geändert haben – wenn bei der Wert-, Art- oder Zurechnungsfeststellung ein Fehler unterlaufen ist und dieser durch die Fortschreibung beseitigt wird. Bei einer fehlerhaften Wertfeststellung darf eine Fortschreibung zur Fehlerbeseitigung aber nur erfolgen, wenn die Grenzen des § 22 Abs. 1 überschritten werden (Fortschreibungs-Richtlinien v. 2.12.1971, BStBl. I 1971, 638 Rn. 8; Horschitz/Groß/Schnur Rn. 483). Die Vorschrift erlaubt es, Fehler, die ansonsten wegen eingetretener Bestandskraft nicht mehr korrigierbar wären, unabhängig von der Bestandskraft und etwaiger Änderungsvorschriften zu beseitigen. Der Grund liegt darin, dass es angesichts der langen Hauptfeststellungszeiträume nicht akzeptabel ist, Fehler Jahr für Jahr der Besteuerung zugrunde zu legen. Die Berichtigung gilt zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen und
- 16 Die **Fehlerbeseitigung** kommt nur in Betracht, wenn die Änderung der EW-Feststellung selbst ausscheidet, weil Änderungsvorschriften nicht erfüllt sind. Die Fortschreibung zur Fehlerberichtigung geht auf Rspr. des RFH und BFH zurück (beginnend RFH 31.3.1938 – III 303/37, RStBl. 1938, 601; BFH 24.1.1952 – III 110/50 S, BStBl. III 1952, 84) und ist durch das BewÄndG 1965 (BewÄndG v. 13.8.1965, BStBl. I 1965, 375) in das Gesetz aufgenommen worden (vgl. Gürsching/Stenger/Bruschke § 22 Rn. 195).

### 2. Fehlerbegriff

- 17 Fehler iSd § 22 Abs. 3 ist **jede objektive Unrichtigkeit**, mithin jeder materielle und formelle Fehler und offenbare Unrichtigkeiten iSd § 129 AO. Dieser Fehlerbegriff entspricht somit dem des materiellen Fehlers iSd § 177 AO (BFH 29.11.1989 – II R 53/87, BStBl. II 1990, 149). Mit dieser Entscheidung hat der BFH zu Recht seine zuvor einschränkende Rechtsprechung aufgegeben, wonach es sich um einen klarliegenden, einwandfrei feststellbaren Bewertungsfehler gehandelt haben musste (BFH 7.10.1955 – III 77/54 U, BStBl. III 1955, 375). Bei der Fortschreibung sind sämtliche Fehler der letzten Feststellung zu beseitigen (BFH 31.7.1981 – III R 127/79, BStBl. II 1982, 6), ohne dass es darauf ankommt, ob dem Finanzamt die tatsächlichen Verhältnisse bekannt waren oder nicht (BFH 8.4.1987 – II R 221/82, BFH/NV 1988, 626).

Die Einschränkung, dass es sich nur um eine Fehlerbeseitigung in Einzelfällen, nicht aber in einer Vielzahl von Fällen handeln dürfe, da ansonsten eine verkappte Hauptfeststellung stattfinden würde, ist vom BFH ebenfalls aufgegeben worden (sog. **Verbot der Kollektivfortschreibung**; vgl. BFH 6.11.1964 – III 69/62 U, BStBl. III 1965, 41). Die Fehlerbeseitigung ist ohne Rücksicht auf die Zahl der betroffenen Fälle zulässig, es sei denn, dass durch die Fortschreibung einer Änderung den allgemeinen wirtschaftlichen, politischen und Verkehrsverhältnissen, die sich in dem allgemeinen Markt- und Preisniveau niedergeschlagen haben oder einer anderen Beurteilung dieser allgemeinen Wertverhältnisse Rechnung getragen werden soll (BFH 3.5.1993 – II R 17/90, BStBl. II 1993, 745).

**Kein Fehler** liegt vor, wenn eine anlässlich der EW-Feststellung vorgenommene **Schätzung** nur durch eine andere Schätzung ersetzt wird (BFH 31.7.1981 – III R 127/79, BStBl. II 1982, 6), zB bei Schätzung einer anderen ortsüblichen Jahresrohmiere. Etwas anderes gilt nur, wenn die Schätzung der Jahresrohmiere außerhalb jeglicher vernünftigen Überlegung gelegen hat (BFH 22.4.1966 – III 145/65, BStBl. III 1966, 532; Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 22 Rn. 57).

### 3. Verbot der Fortschreibung zur Fehlerbeseitigung bei verbösernder höchstrichterlicher Rechtsprechung

Bei der Fehlerbeseitigung ist § 176 AO entsprechend anzuwenden, Abs. 3 S. 2. § 176 AO **schützt das Vertrauen** in den Fortbestand einer bestehenden höchstrichterlichen Rechtsprechung. Bei einer Änderung darf nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass

- das BVerfG die Nichtigkeit eines Gesetzes feststellt, auf dem die bisherige Steuerfestsetzung beruht,
- ein oberster Gerichtshof des Bundes eine Norm, auf der die bisherige Steuerfestsetzung beruht, nicht anwendet, weil er sie für verfassungswidrig hält,
- die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes sich geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist.

Die **Änderung der Rechtsprechung** führt dazu, dass die vorherige Feststellung falsch wird und grundsätzlich eine Fortschreibung zur Fehlerberichtigung vorzunehmen ist. Dies verhindert § 176 AO aber nicht auf Dauer, sondern nur für Feststellungszeitpunkte, die *vor* der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichts des Bundes liegen, Abs. 3 S. 3. Der Fehler darf daher durch Fortschreibung auf einen Feststellungszeitpunkt berücksichtigt werden, der *nach* der Verkündung der Entscheidung eines obersten Gerichts liegt.

## VI. Fortschreibungszeitpunkt

### 1. Allgemeines

Die Fortschreibung ist vorzunehmen, **wenn sie dem Finanzamt 21 bekannt wird**, Abs. 4 S. 1. Das Finanzamt muss **von Amts wegen** tätig

werden. Eines Antrags des Steuerpflichtigen bedarf es nicht. Fortschreibungszeitpunkt kann nur ein Zeitpunkt sein, der nicht zugleich Hauptfeststellungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt ist. Eine Fortschreibung und Nachfeststellung auf denselben Zeitpunkt innerhalb eines Hauptfeststellungszeitraums sind nicht möglich. Fortschreibungszeitpunkt ist immer der Beginn eines Kalenderjahres. Maßgebend sind für die Fortschreibung die Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt. Für die wirtschaftliche Einheit des Grundbesitzes ist aber der Vorbehalt des § 27 zu beachten. Das bedeutet, dass sich Fortschreibungen von EW des Grundbesitzes nach den tatsächlichen Verhältnissen im Fortschreibungszeitpunkt richten müssen, aber unter Ansatz der Wertverhältnisse des Hauptfeststellungszeitpunktes.

#### Beispiel:

E errichtet 2002 auf einem unbebauten Grundstück ein Mehrfamilienhaus zur Vermietung. EW zum 1.1.1964: 20.000 DM.

Es ist eine Wert- und Artfortschreibung nach der Grundstücksgröße, dem Bestand, dem baulichen Zustand usw zum **1.1.2003** vorzunehmen. Als Jahresrohmiete ist die übliche Miete zum **1.1.1964** anzusetzen.

- 22 Für den **Fortschreibungszeitpunkt** ist zu unterscheiden, ob es sich um eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse (Abs. 4 S. 3 Nr. 1) oder um eine Fortschreibung zur Fehlerberichtigung (Abs. 4 S. 3 Nr. 2) handelt.

### 2. Änderung der tatsächlichen Verhältnisse

- 23 Ändern sich die tatsächlichen Verhältnisse, ist Fortschreibungszeitpunkt der Beginn des Kalenderjahres, das auf die Änderung folgt, Abs. 4 S. 3 Nr. 1. Zu diesem Zeitpunkt sind **alle werterhöhenden und wertmindernden Tatsachen** zu beachten (BFH 24.10.1990 – II R 9/88, BStBl. II 1991, 60; BFH 28.11.1990 – II R 36/87, BStBl. II 1991, 209). Dies gilt auch für solche Änderungen, die mit Beginn des Fortschreibungszeitpunktes 1.1. eintreten (BFH 9.9.1992 – II R 109/89, BStBl. II 1993, 653). Ob das Finanzamt von den Änderungen Kenntnis hat, ist ohne Bedeutung.

### 3. Fortschreibung zur Fehlerberichtigung

- 24 Bei einer Fortschreibung zur Beseitigung eines Fehlers ist Fortschreibungszeitpunkt grundsätzlich der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Fehler dem Finanzamt bekannt wird, bei einer Erhöhung des EW jedoch frühestens der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Feststellungsbescheid (Fortschreibungsbescheid) erteilt wird, Abs. 4 S. 3 Nr. 2. Maßgeblich ist **der Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides** (BFH 15.10.1981 – III R 96/80, BStBl. II 1982, 15).

#### Beispiel 1:

Der EW eines neu errichteten Einfamilienhauses ist zum 1.1.2002 auf 40.000 DM festgestellt worden. Im Dezember 2004 wird dem Finanzamt ein Fehler bekannt, der zu einem EW von 38.000 DM führen würde. Fortschreibungszeitpunkt ist der 1.1.2004. Eine Wertfortschreibung unterbleibt aber, da die Grenzen nicht überschritten werden.

**Beispiel 2:**

Wie oben, aber der Fehler führt zu einem EW von 46.000 DM. Der Bescheid wird am 10.1.2005 bekannt gegeben.

Fortschreibungszeitpunkt ist der 1.1.2005.

Die **Ausnahmeregelung** für eine **fehlerbeseitigende Werterhöhung** 25 gilt nicht für fehlerbeseitigende Art- oder Zurechnungsfortschreibungen, selbst wenn es hierbei zu einer Erhöhung des EW kommt (BFH 13.11.1991 – II R 15/89, BFHE 166, 571; BFH 2.2.1994 – II R 31/91, BFH/NV 1994, 689; Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 22 Rn. 79). Die Fortschreibung wegen Änderung der tatsächlichen Verhältnisse und die Fortschreibung zur Fehlerberichtigung stehen selbstständig nebeneinander und sind jeweils für sich zu betrachten. Hieraus folgt, dass bei einer Fortschreibung wegen tatsächlicher Änderung gleichzeitig vorhandene Fehler, die zu einer Erhöhung des EW führen, nicht mitbeseitigt werden dürfen (BFH 16.9.1987 – II R 240/84, BStBl. II 1987, 843; BFH 17.5.1990 – II R 31/87, BStBl. II 1990, 732). Entsprechendes gilt bei fehlerbeseitigender Fortschreibung, die zu einem niedrigeren EW führt (BFH 12.3.1982 – III R 63/79, BStBl. II 1982, 451). Unzulässig ist auch eine Saldierung einheitswerterhöhender tatsächlicher Änderungen und fehlerbeseitigender EW-Minderungen (BFH 11.3.1998 – II R 5/96, BFH/NV 1998, 1070).

Die **Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes** nach § 35 Abs. 2, 26 §§ 54 und 59 bleiben unberührt. Eine unterbliebene Fortschreibung kann nachgeholt werden.

**§ 23 Nachfeststellung**

(1) Für wirtschaftliche Einheiten, für die ein Einheitswert festzustellen ist, wird der Einheitswert nachträglich festgestellt (Nachfeststellung), wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 21 Abs. 2)

1. die wirtschaftliche Einheit neu entsteht;
2. eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit erstmals zu einer Steuer herangezogen werden soll.
3. (aufgehoben)

(2) <sup>1</sup>Der Nachfeststellung werden vorbehaltlich des § 27 die Verhältnisse im Nachfeststellungszeitpunkt zugrunde gelegt. <sup>2</sup>Nachfeststellungszeitpunkt ist in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 der Beginn des Kalenderjahrs, das auf die Entstehung der wirtschaftlichen Einheit folgt, und in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 der Beginn des Kalenderjahrs, in dem der Einheitswert erstmals der Besteuerung zugrunde gelegt wird. <sup>3</sup>Die Vorschriften in § 35 Abs. 2 und den §§ 54 und 59 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunkts bleiben unberührt.

**I. Anwendungsbereich**

Die Vorschrift wird zum 1.1.2025 aufgehoben (Art. 2 GrStRefG). Im 1 neuen Recht gibt es eine vergleichbare Regelung in § 223.

## II. Allgemeines

- 2 Entsteht eine Einheit neu oder soll sie erstmals zu einer Steuer herangezogen werden, soll sie nicht bis zum nächsten Hauptfeststellungszeitpunkt unbewertet bleiben, sondern **längstens innerhalb eines Jahres** der Besteuerung zugeführt werden. Sie muss daher bewertet werden. Entsteht eine neue wirtschaftliche Einheit in 2002, konnte sie zum Hauptfeststellungszeitpunkt nicht bewertet werden. Es muss daher zum 1.1.2003 eine Nachfeststellung vorgenommen werden. Entsprechendes gilt, wenn ein bisher steuerbefreites Grundstück wegen Änderung der Verhältnisse zukünftig der Grundsteuer unterliegt.

## III. Nachfeststellung

### 1. Begriff

- 3 Nachfeststellung ist die **nachträgliche** Feststellung eines EW auf einen späteren Zeitpunkt als den Hauptfeststellungszeitpunkt. Die Nachfeststellung ist eine **erstmalige** Feststellung über den Wert, die Art und Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit. Die Nachfeststellung wirkt nur für die Zukunft und nicht zurück (ex nunc; BFH 31.5.1995 – II R 31/92, BFH/NV 1996, 17). Der Unterschied zur nachgeholtten Hauptfeststellung (§ 21 Abs. 3 aF) liegt darin, dass die wirtschaftliche Einheit im Hauptfeststellungszeitpunkt noch gar nicht vorhanden war. War sie demgegenüber im Hauptfeststellungszeitpunkt bereits vorhanden und von steuerlicher Bedeutung, ist aber die Feststellung eines EW unterblieben, kann keine Nachfeststellung erfolgen, vielmehr muss die Hauptfeststellung nachgeholt werden (Rössler/Troll/Halaczinsky § 23 Rn. 7). Ob es hierzu angesichts des langen Zeitablaufes seit der letzten Hauptfeststellung überhaupt noch einen Anwendungsfall gibt, erscheint zweifelhaft. Darüber hinaus ergibt sich ein **Verjährungsproblem**. Die Feststellungsfrist für die Hauptfeststellung ist lange abgelaufen. § 21 Abs. 3 aF, der bei Ablauf der Verjährungsfrist eine Hauptfeststellung auf einen späteren Feststellungszeitpunkt vorsah, ist ab 1.1.1998 aufgehoben worden. § 25 Abs. 1, der an die Stelle des § 25 Abs. 3 aF getreten ist, lässt bei Ablauf der Festsetzungsfrist nur noch das Nachholen einer Fortschreibung oder Nachfeststellung zu, nicht aber das Nachholen einer unterbliebenen Hauptfeststellung. Die Nachfeststellung hat von Amts wegen zu erfolgen (BFH 23.8.1963 – III 50/62 U, BStBl. III 1963, 518).

### 2. Nachfeststellungsgründe

- 4 a) **Entstehung neuer wirtschaftlicher Einheiten.** Der EW ist nachträglich festzustellen, wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eine **wirtschaftliche Einheit neu entsteht**, Abs. 1 Nr. 1. Das ist der Fall, wenn zB von einem Grundstück eine Teilfläche veräußert oder abgetrennt und nicht mit einer bereits bestehenden wirtschaftlichen Einheit verbunden wird, wenn ein Grundstück als Bauland parzelliert wird, wenn ein Gebäude auf fremden

Grund und Boden errichtet wird oder wenn eine land- und forstwirtschaftlich genutzte Fläche aus dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ausscheidet und eine selbstständige Einheit des Grundvermögens bildet (BFH 12.2.1986 – II B 69/85, BFH/NV 1987, 292; Fortschreibungs-Richtlinien v. 2.12.1971, BStBl. I 1971, 638 Tz. 10). Bei Veräußerung einer Teilfläche ist für die neu entstandene wirtschaftliche Einheit auch dann eine Nachfeststellung vorzunehmen, wenn beim abgebenden Grundstück wegen Nichterreichens der Grenzen des § 22 Abs. 1 eine Wertfortschreibung nicht möglich ist.

Bei **Aufteilung eines Grundstücks** in verschiedene Parzellen kann das bisherige Grundstück in vollem Umfang untergehen. Insoweit ist der EW nach § 24 Abs. 1 Nr. 1 aufzuheben. Ohne Bedeutung ist es, ob die neue wirtschaftliche Einheit mit oder gegen den Willen des Grundstückseigentümers entstanden ist, zB bei einer Umlegung im Rahmen des BBauG (BFH 24.2.1961 – III 207/59 U, BStBl. III 1961, 380; Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 23 Rn. 11). Erhält der bisherige Grundeigentümer im Rahmen eines Umlegungsverfahrens für sein in Anspruch genommenes Grundstück ein anderes, ist eine Nachfeststellung durchzuführen (BFH 24.2.1961 – III 207/59 U, BStBl. III 1961, 205), nicht aber bei einer bloßen Vergrößerung oder Verkleinerung des Grundstücks (FG Hessen 28.4.1988 – 9 K 228/86, EFG 1988, 618). Hier kommt eine Wertfortschreibung in Betracht. Ein neues Grundstück entsteht mit Umwandlung eines Wohngrundstücks in Wohnungseigentum nach dem WEG. Die neue Einheit entsteht mit Eintragung in das Wohnungsrundbuch (BFH 24.7.1991 – II R 132/88, BStBl. II 1993, 87).

**b) Erstmaliges Heranziehen zu einer Steuer.** Eine Nachfeststellung ist vorzunehmen, wenn eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit erstmals zu einer Steuer herangezogen werden soll, Abs. 1 Nr. 2. Das ist der Fall, wenn eine **bisherige Grundsteuer-Befreiung entfällt**. War die wirtschaftliche Einheit im Hauptfeststellungszeitpunkt bereits vorhanden, aber von der Grundsteuer befreit, war ein EW nicht festzustellen. Die Grundsteuer-Befreiungen ergeben sich aus §§ 3, 4 GrStG. Fällt der Grund der Steuerbefreiung weg, weil zB ein im Eigentum des Bundeslands Hamburg stehendes Grundstück, das bisher für Zwecke eines Finanzamts gedient hat, nunmehr in ein Wohngebäude umgebaut und als solches genutzt wird, wird der EW jetzt für Zwecke der Grundsteuer benötigt. Es ist eine Nachfeststellung durchzuführen, Abs. 1 Nr. 2. Das gilt auch, wenn bisher nur Teile des Grundstücks steuerbefreit waren, zB wenn im Finanzamtsgebäude eine Hausmeisterwohnung untergebracht war. Der EW war nur für den Wohnzwecken dienenden Teil festzustellen. Wird später das gesamte Grundstück für Wohnzwecke genutzt, ist der bisher festgestellte EW im Wege der Nachfeststellung auf das gesamte Grundstück zu erstrecken.

#### IV. Nachfeststellungszeitpunkt

Für die Nachfeststellung werden die **Verhältnisse im Nachfeststellungszeitpunkt** zugrunde gelegt, Abs. 2 S. 1, unter Berücksichtigung der Wert-

verhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt, § 27. Die Vorschriften des § 35 Abs. 2 und §§ 54 und 59 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes bleiben unberührt, Abs. 2 S. 3.

- 8 **Nachfeststellungszeitpunkt** ist in den Fällen des Abs. 1 Nr. 1 (Neuentstehen der wirtschaftlichen Einheit) der Beginn des Kalenderjahres, das auf die Entstehung folgt. Ausreichend für die Feststellung zB auf den 1.1.2002 ist die Entstehung der wirtschaftlichen Einheit „bis zum Beginn des 1.1.2002“ oder „mit dem 1.1.2002“ (BFH 9.9.1992 – II R 109/89, BStBl. II 1993, 653). In den Fällen des Abs. 1 Nr. 2 (erstmaliges Heranziehen zu einer Steuer) ist Nachfeststellungszeitpunkt der Beginn des Kalenderjahres, in dem der EW erstmals der Besteuerung zugrundegelegt wird.

**Beispiel 1:**

Durch Abtrennung und Veräußerung einer Teilfläche eines Grundstücks zum 1.10.2001 entsteht eine neue wirtschaftliche Einheit. Die Nachfeststellung wird auf den 1.1.2002 vorgenommen.

**Beispiel 2:**

Durch Parzellierung in 2002 entstand eine neue wirtschaftliche Einheit, die noch in 2002 mit einem Mietwohngrundstück bebaut wurde. Für die Nachfeststellung auf den 1.1.2003 sind

- die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich Grundstücksgröße und Bebauung zum 1.1.2003 zugrunde zu legen;
- die Wertverhältnisse hinsichtlich Jahresrohmiete auf den 1.1.1964 (alte Bundesländer, § 27, Fortschreibungs-Richtlinien v. 2.12.1971, BStBl. I 1971, 638 Tz. 17 ff.) oder 1.1.1935 (neue Bundesländer) zugrunde zu legen.

- 9 Zur **Nachholung** einer unterbliebenen Nachfeststellung → § 25 Rn. 2. Eine **Nachfeststellung zur Beseitigung eines Fehlers** ist begrifflich nicht möglich, sodass § 23 keine dem § 22 Abs. 3 entsprechende Vorschrift enthält. Mangels Vorliegen eines EW-Bscheids kann es keine Fehlerberichtigung geben; die Nachfeststellung ist eine erstmalige Feststellung (→ Rn. 3). Eine fehlerhaft unterbliebene Nachfeststellung kann nachgeholt werden, § 25. Eine fehlerbeseitigende Fortschreibung kann aber dann zu einer Nachfeststellung führen, wenn zugleich eine wirtschaftliche Einheit selbstständig zu bewerten ist. Voraussetzung ist aber, dass der EW, bei dessen Feststellung der Fehler unterlaufen ist, selbst durch Wertfortschreibung fortgeschrieben werden kann (BFH 5.4.1957 – III 433/56 U, BStBl. III 1957, 190; BFH 16.5.1975 – III R 138/73, BStBl. II 1975, 678; Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 23 Rn. 30).

## § 24 Aufhebung des Einheitswerts

(1) **Der Einheitswert wird aufgehoben, wenn dem Finanzamt bekannt wird, daß**

1. **die wirtschaftliche Einheit wegfällt;**
2. **der Einheitswert der wirtschaftlichen Einheit infolge von Befreiungsgründen der Besteuerung nicht mehr zugrunde gelegt wird.**
3. **(aufgehoben)**