

Bewertungsgesetz: BewG

Kreuziger / Schaffner / Stephany

6. Auflage 2024
ISBN 978-3-406-81486-0
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

einen späteren Zeitpunkt vorsah, ist mit Wirkung ab 1.1.1998 **aufgehoben** worden. Durch das Gesetz vom 29.10.1997 (BStBl. I 1997, 928) ist im Falle der Verjährung nur für eine Fortschreibung oder Nachfeststellung § 25 mit Wirkung ab 1.1.1998 neu in das Gesetz eingefügt worden. Für eine verjährte Hauptfeststellung gilt diese Regelung nicht.

§ 22 Fortschreibungen (bis 31.12.2024)

(1) Der Einheitswert wird neu festgestellt (Wertfortschreibung), wenn der in Deutscher Mark ermittelte und auf volle hundert Deutsche Mark abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahrs ergibt, von dem entsprechenden Wert des letzten Feststellungszeitpunkts nach oben um mehr als den zehnten Teil, mindestens aber um 5000 Deutsche Mark, oder um mehr als 100 000 Deutsche Mark, nach unten um mehr als den zehnten Teil, mindestens aber um 500 Deutsche Mark, oder um mehr als 5000 Deutsche Mark, abweicht.

(2) Über die Art und Zurechnung des Gegenstandes (§ 19 Abs. 3 Nr. 1 und 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) ¹Eine Fortschreibung nach Absatz 1 oder Absatz 2 findet auch zur Beseitigung eines Fehlers der letzten Feststellung statt. ²§ 176 der Abgabenordnung ist hierbei entsprechend anzuwenden. ³Dies gilt jedoch nur für die Feststellungszeitpunkte, die vor der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichts des Bundes liegen.

(4) ¹Eine Fortschreibung ist vorzunehmen, wenn dem Finanzamt bekannt wird, daß die Voraussetzungen für sie vorliegen. ²Der Fortschreibung werden vorbehaltlich des § 27 die Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt zugrunde gelegt. ³Fortschreibungszeitpunkt ist

1. bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse der Beginn des Kalenderjahrs, das auf die Änderung folgt;
2. in den Fällen des Absatzes 3 der Beginn des Kalenderjahrs, in dem der Fehler dem Finanzamt bekannt wird, bei einer Erhöhung des Einheitswerts jedoch frühestens der Beginn des Kalenderjahrs, in dem der Feststellungsbescheid erteilt wird.

⁴Die Vorschriften in § 35 Abs. 2 und den §§ 54 und 59 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunkts bleiben unberührt.

Übersicht

	Rn.
I. Anwendungsbereich	1
II. Allgemeines	2
1. Rechtsentwicklung	2
2. Sinn und Zweck der Regelung, Begriff der Fortschreibung	3

	R.n.
3. Verhältnis der Fortschreibungsarten zueinander	6
III. Wertfortschreibung	8
1. Allgemeines	8
2. Wertfortschreibungsgrenzen	9
IV. Art- und Zurechnungsfortschreibung, Abs. 2	11
1. Artfortschreibung	11
2. Zurechnungsfortschreibung	12
V. Fortschreibung zur Fehlerbeseitigung, Abs. 3	15
1. Allgemeines	15
2. Fehlerbegriff	17
3. Verbot der Fortschreibung zur Fehlerbeseitigung bei verbö- sernder höchstrichterlicher Rechtsprechung	20
VI. Fortschreibungszeitpunkt	21
1. Allgemeines	21
2. Änderung der tatsächlichen Verhältnisse	23
3. Fortschreibung zur Fehlerberichtigung	24

I. Anwendungsbereich

- 1 Die Vorschrift wird ab 1.1.2025 aufgehoben (Art. 2 GrStRefG). Das Prinzip der Fortschreibungen gibt es auch nach neuem Recht (vgl. hierzu → § 222 Rn. 1 ff.).

II. Allgemeines

1. Rechtsentwicklung

- 2 Die Vorschrift ist durch das Gesetz vom 29.10.1997 (BStBl. I 1997, 928) mit Wirkung **ab 1.1.1998** an den Wegfall der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer angepasst worden und nunmehr **auf die EW des Grundbesitzes beschränkt**. Durch das **Steuer-Euroglättungsgesetz** vom 19.12.2000 (BStBl. I 2001, 28) ist Abs. 1 geändert worden. Eine Umrechnung der DM-Beträge in Euro ist aber nicht erfolgt. Die Umrechnung in Euro erfolgt nach § 30 erst nach der Abrundung auf volle hundert Mark nach unten.

2. Sinn und Zweck der Regelung, Begriff der Fortschreibung

- 3 Nach dem **Grundprinzip des Bewertungsrechts** sollen die im Hauptfeststellungszeitpunkt festgestellten EW grundsätzlich für den gesamten Hauptfeststellungszeitraum gelten. Die lange Zeitdauer zwischen den Zeitpunkten (tatsächlich keine neue Feststellung seit 1964 und keine neue zu erwarten) lässt sich nur rechtfertigen, wenn zumindest wesentliche Änderungen während dieses Zeitraums durch Änderung (= Fortschreibung) des EW-Bescheids berücksichtigt werden können. Wesentliche Änderungen hinsichtlich des Werts, der Art oder der Zurechnung des bewerteten Gegenstandes werden dadurch berücksichtigt, dass die bisherige Feststellung mit Wirkung für die Zukunft bis zum Ablauf des Hauptfeststellungszeitraums geändert wird. Änderungen im Wert führen nur bei Überschreiten bestimmter Grenzen zu einer Fortschreibung;

Änderungen in der Art oder Zurechnung nur, wenn sie sich bei der Besteuerung auswirken. Die Fortschreibung zur Fehlerbeseitigung nach Abs. 3, die neben die anderen Fortschreibungen tritt, soll ebenfalls zu einer Einschränkung der Dauerwirkung des EW-Bescheids führen.

Eine **Fortschreibung** setzt begrifflich einen **bereits festgestellten EW** 4 voraus, dh es muss bereits eine Haupt- oder Nachfeststellung oder Fortschreibung durchgeführt worden sein, da nur eine solche „fortgeschrieben“ werden kann (BFH 27.2.1970 – III R 83/68, BStBl. II 1970, 301; BFH 13.6.1984 – III R 131/80, BStBl. II 1984, 816; BFH 31.5.1995 – II R 31/92, BFH/NV 1996, 17; Rössler/Troll/Halaczinsky § 22 Rn. 12). War bisher keine Haupt- oder Nachfeststellung durchgeführt worden, weil sie steuerlich ohne Bedeutung oder der EW 0 DM war, ist die Haupt- oder Nachfeststellung zunächst nachzuholen, um anschließend bei geänderten Werten eine Fortschreibung vorzunehmen. Das gilt auch, wenn für die Hauptfeststellung bereits Feststellungsverjährung eingetreten ist. Innerhalb eines Hauptfeststellungszeitraums sind **mehrere Fortschreibungen** möglich und zulässig. Eine Fortschreibung ist auch dann zulässig, wenn die ursprüngliche Feststellung auf einen früheren Stichtag auf einer Billigkeitsmaßnahme des Finanzamtes nach § 163 AO beruht. Voraussetzung ist, dass sich die für die frühere Billigkeitsmaßnahme maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt geändert haben (BFH 12.7.2000 – II R 31/99, BFH/NV 2000, 1525).

Beispiel:

EW eines bebauten Grundstücks (Mietwohngrundstück) auf den 1.1.1964: 200.000 DM. Der Wert erhöht sich in 1999 durch einen Anbau auf 350.000 DM, in 2001 durch eine Aufstockung auf 500.000 DM. Der EW ist zunächst auf den 1.1.2000, anschließend auf den 1.1.2002 fortzuschreiben.

Die Fortschreibung **ersetzt den bisherigen EW** mit Wirkung für die Zukunft (ex nunc) ab dem Fortschreibungszeitpunkt, dh der bisherige EW-Bescheid bleibt unberührt. Seine Wirkungen werden lediglich durch die Fortschreibung auf einen nachfolgenden Stichtag ersetzt, im Übrigen bleiben die von der Fortschreibung nicht betroffenen Feststellungen weiter bestehen. Demgegenüber führt eine Berichtigung oder Änderung des EW-Bescheids selbst nach § 129, §§ 172 ff. AO zu einer Berichtigung oder Änderung ex tunc. 5

3. Verhältnis der Fortschreibungsarten zueinander

Die jeweiligen Fortschreibungsarten stehen **selbstständig nebeneinander** 6 und können daher jeweils für sich oder mit anderen Fortschreibungsarten zusammen angewandt werden (BFH 13.11.1981 – III R 116/78, BStBl. II 1983, 88; BFH 11.3.1998 – II R 5/96, BFH/NV 1998, 1070; Rössler/Troll/Halaczinsky § 22 Rn. 49). Sie sind daher auch **selbstständig anfechtbar und änderbar**. Eine erfolgreiche Anfechtung der Artfeststellung führt daher nicht auch zu einer Änderung der Wertfeststellung, zB durch eine deshalb erforderliche Anwendung eines anderen Vervielfältigers.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erwirbt in 2001 ein unbebautes Grundstück und bebaut es bis Ende 2001 mit einem Mietgebäude. Zum 1.1.2002 ist eine Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung vorzunehmen.

- 7 Eine **Fortschreibung auf denselben Zeitpunkt** ist auch dann noch zulässig, wenn bereits eine andere Fortschreibung auf denselben Zeitpunkt vorgenommen worden ist. So schließt eine Wertfortschreibung auf den 1.1.2002 eine spätere Artfortschreibung auf den 1.1.2002 nicht aus, selbst wenn die Wertfortschreibung bereits bestandskräftig sein sollte (BFH 9.1.1959 – III 288/57 U, BStBl. III 1959, 110; BFH 16.9.1987 – II R 240/84, BStBl. II 1987, 843). Nochmalige Fortschreibungen derselben Art auf denselben Zeitpunkt sind unzulässig. Das gilt auch für eine Fortschreibung derselben Art auf einen früheren Zeitpunkt.

III. Wertfortschreibung

1. Allgemeines

- 8 **Ändert sich der Wert** der wirtschaftlichen Einheit wegen Änderung der tatsächlichen Verhältnisse, ist der EW nach Abs. 1 neu festzustellen. Wertsteigerungen bleiben dagegen unberücksichtigt. Das Gesetz sieht aber aus Gründen der Arbeitsvereinfachung und weitestgehender Beständigkeit des EW nicht jede geringfügige Änderung als fortschreibungsfähig an, sondern macht die Wertfortschreibung vom Überschreiten bestimmter Grenzen abhängig. Zu unterscheiden sind Bruchteilsgrenze, Mindestbetrag und feste Wertgrenze. Ist die feste Grenze nach oben oder unten überschritten, sind die anderen Grenzen nicht mehr zu prüfen. Steuerliche Auswirkungen sind bei der Wertfortschreibung ohne Bedeutung. Infolge der Abrundung nach § 30 kann eine Wertfortschreibung auf 0 EUR erfolgen. Dies ist nicht gegeben bei Wegfall der wirtschaftlichen Einheit. In diesem Fall wird der EW aufgehoben, § 24 Abs. 1 Nr. 1. **Der Grund für die Wertfortschreibung** ist ohne Bedeutung. Eine Fortschreibung ist auch dann vorzunehmen, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht geändert haben, aber sich durch geänderte Vorschriften ein anderer Wert ergibt. Eine Fortschreibung ist daher auch für die Änderung eines unrichtigen EW zulässig (Rössler/Troll/Halaczinsky § 22 Rn. 14, 55). Zur Ermittlung des Wertes sind aber die **Wertverhältnisse** im Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen, § 27. Damit soll erreicht werden, dass während eines Hauptfeststellungszeitraums Gebäude gleicher Art, Ausstattung usw., die zu unterschiedlichen Zeiten hergestellt werden, auch dann gleich bewertet werden, wenn sich das Preisniveau für später hergestellte Gebäude erhöht hat.

2. Wertfortschreibungsgrenzen

- 9 Die **Wertfortschreibungsgrenzen** sind nur noch beim Grundbesitz von Bedeutung. Sie betragen:

Wertfortschreibung des Grundbesitzes	feste Wertgrenze	Bruchteilsgrenze	Mindestgrenze
nach oben	mehr als 100.000 DM	mehr als $\frac{1}{40}$	mindestens 5.000 DM
nach unten	5.000 DM	$\frac{1}{40}$	500 DM

Mehrere Wertabweichungen, die bis zu einem Fortschreibungszeitpunkt eingetreten sind, sind zusammenzufassen (Fortschreibungs-Richtlinien v. 2.12.1971, BStBl. I 1971, 638 Tz. 3). Die Bruchteilsgrenze kommt im Hinblick auf die feste Grenze und Mindestgrenze bei Fortschreibungen nach oben für EW von 50.000–1.000.000 DM und bei Fortschreibungen nach unten für EW von 5.000–50.000 DM zur Anwendung. Die Mindestgrenze wird bei Änderungen bei Fortschreibungen nach oben für EW bis zu 50.000 DM und nach unten für EW bis zu 5.000 DM und die feste Grenze bei Fortschreibungen nach oben für EW über 1.000.000 DM sowie bei Fortschreibungen nach unten bei EW über 50.000 DM angewendet.

Beispiel 1:

Bisheriger EW 30.000 DM.

Neuer Wert

- a) 33.000 DM.
- b) 34.000 DM.
- c) 35.000 DM.

Die Grenze von 100.000 DM ist in keinem Fall überschritten. Die Bruchteilsgrenze ist im Fall a) nicht, in den Fällen b) und c) überschritten. Die Mindestgrenze von 5.000 DM ist in den Fällen a) und b) nicht erreicht, im Fall c) erreicht. Eine Wertfortschreibung erfolgt daher allein im Fall c).

Beispiel 2:

Bisheriger EW 60.000 DM. Infolge Teilabbruchs neuer Wert

- a) 55.000 DM.
- b) 54.900 DM.
- c) 50.000 DM.

Die feste Wertgrenze von mehr als 5.000 DM ist in den Fällen b) und c) überschritten, eine Fortschreibung erfolgt, auf die Bruchteilsgrenze und die Mindestgrenze kommt es nicht mehr an. Im Fall a) ist weder die feste (mehr als 5.000 DM), noch die Bruchteilsgrenze (mehr als 6.000 DM) überschritten. Eine Fortschreibung erfolgt nicht. Auf das Überschreiten der Mindestgrenze kommt es nicht (mehr) an.

Die **Grenzen für eine Fortschreibung** können erstmals über- oder unterschritten werden, weil der bisherige EW-Bescheid geändert wird, zB nach § 173 Abs. 1 AO. War bereits ein Fortschreibungsbescheid ergangen und führt die Änderung des EW-Bescheids nunmehr zu einem Unterschreiten der Grenze, ist der Fortschreibungsbescheid nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO **aufzuheben** (Ritzer DStR 1980, 12; Rössler/Troll/Halaczinsky § 22 R.n. 30). Werden durch eine Änderung erstmals die Grenzen überschritten, ist die Fortschreibung unter Beachtung einer etwaigen Feststellungsverjährung nachzuholen.

IV. Art- und Zurechnungsfortschreibung, Abs. 2

1. Artfortschreibung

Eine Artfortschreibung wird vorgenommen, wenn sie von der zuletzt getroffenen Feststellung abweicht und es für die Besteuerung von Bedeutung ist, Abs. 2. Erforderlich ist eine **Änderung in der Art** der wirtschaftlichen Einheit. Eine Artfortschreibung kommt in Betracht, wenn sich die Grundstücksart ändert (§ 75), beim Wechsel vom unbebauten zum bebauten Grundstück, wenn

ein Grundstück des Grundvermögens Betriebsgrundstück wird und umgekehrt oder beim Wechsel zwischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und Grundvermögen, soweit keine Nachfeststellung in Betracht kommt (BFH 4.2.1987 – II B 35/85, BStBl. II 1987, 326). Die Artfortschreibung ist an keine Grenzen gebunden. In vielen Fällen dürfte aber eine Artfortschreibung zugleich auch zu einer Wertfortschreibung führen. Da beide Feststellungen selbstständige Verwaltungsakte sind, bedarf es für eine gleichzeitige Wertfortschreibung des Vorliegens der Grenzen des Abs. 1 (→ Rn. 9). Die Artfortschreibung ist auch zulässig, um Fehler der letzten Feststellung mit Wirkung zum Fortschreibungszeitpunkt zu beseitigen. Eine Änderung der Artfortschreibung ist für die Grundsteuer regelmäßig von Bedeutung, da sich die Steuermesszahlen nach der Art des Grundstücks richten, §§ 13–15 GrStG, sodass Änderungen in der Grundstücksart regelmäßig die Höhe der Grundsteuer beeinflussen (Rössler/Troll/Halaczinsky § 22 Rn. 34).

2. Zurechnungsfortschreibung

- 12 Über die **Art der Zurechnung** wird eine neue Feststellung getroffen, 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.

- 13 Die Zurechnungsfortschreibung enthält **zugleich die Feststellung**, 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, DSStZ/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; Stenger/Loose/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.

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

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 Feststellungszeitpunkts 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; HGS BwR 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.

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. Stenger/Loose/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).
- 18 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).
- 19 **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

- 20 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.