

40. Ergänzungslieferung

Rössler / Troll

2025

ISBN 978-3-8006-7809-9

Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung 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 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 für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

der Eintritt der Verjährung nach § 171 Abs. 10 AO gehemmt. Der Grundsteuerwertbescheid wird (unabhängig von der späteren Feststellung des Grundsteuermessbescheids und der Festsetzung der GrSt) bestandskräftig (nach einem Monat), d. h. er kann später – wenn er sich auf die GrSt-Festsetzung (negativ) auswirkt – nicht mehr angefochten werden (vgl. § 351 AO)! Entsprechendes gilt für den Grundsteuermessbescheid (unabhängig von der späteren Festsetzung der GrSt).

Der Feststellungsbescheid über den Grundsteuerwert wirkt **gegenüber dem Rechtsnachfolger** (einschließlich des Nachfolgers im Besitz), auf den die wirtschaftliche Einheit nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht (§ 182 Abs. 2 Satz 1 AO wurde auf die Feststellung des Grundsteuerwerts erweitert). Diese Wirkung wird als **dingliche Wirkung** bezeichnet. Sie bezieht sich auf Feststellungen über den Wert und über die Art der wirtschaftlichen Einheit. Näheres zur dinglichen Wirkung siehe einschlägige Kommentierungen der AO, z. B. *Klein*, AO, und hier Anm. 61 ff. zu § 21 BewG.

Empfangsbevollmächtigter bei der Feststellung von Grundsteuerwerten (§ 183 Abs. 3 AO)

Im Fall einer Empfangsvollmacht ist der Grundsteuerwertbescheid an diesen mit Wirkung für die übrigen Beteiligten iSv § 183 Abs. 2 AO bekanntzugeben. Nach der Ergänzung des § 183 Abs. 3 AO gilt auch im Fall der Grundsteuerwertfeststellung die gesetzliche Bestimmung für zusammengefasste Bescheide (§ 122 Abs. 7 AO, AEAO Nr. 2.3.2 zu § 122 AO). Näheres zur Bekanntgabe siehe einschlägige Kommentierungen der AO, z. B. *Klein*, AO, und hier Anm. 55 ff. zu § 21 BewG.

Verfahren; gesonderte Feststellung der Grundsteuerwerte

Für die Feststellung des Grundsteuerwerts enthalten die §§ 219 ff. BewG spezielle Verfahrensvorschriften, die den AO-Vorschriften vorgehen bzw. diese ergänzen. Für die **Praxis**, aus der Sicht der Steuerpflichtigen, ist dies insb. bei der Prüfung von Rechtsbehelfsmöglichkeiten, aus der Sicht der Verwaltung insb. bei dem Erlass von rechtsfehlerfreien Feststellungen und aus der Sicht der Finanzgerichtsbarkeit insgesamt von **erheblicher Bedeutung**. In erster Linie ist zur Anwendung/Auslegung des Feststellungsverfahrens auf den **AEAO** zu §§ 179 bis 183 AO, auf die **einschlägigen Kommentierungen** der AO, z. B. *Klein*, AO, sowie hier auf Anm. 49 ff. zu § 151 BewG zu verweisen; Entsprechendes gilt für die Vorschriften zum allgemeinen Verfahrensrecht, z. B. betr. Feststellungsverjährung, Rechtsbehelfsverfahren.

Die Grundsteuerwerte werden in einem besonderen Verfahren **gesondert** festgestellt. Dieses Verfahren beginnt mit der Entstehung der Erklärungspflicht gem. § 228 BewG und endet mit der Bestandskraft eines schriftlichen **Feststellungsbescheids** (§ 179 Abs. 1 AO). Ist eine notwendige Feststellung in einem Feststellungsbescheid versehentlich unterblieben, ist er lückenhaft. Diese Lücke kann durch einen **Ergänzungsbescheid** nach § 179 Abs. 3 AO innerhalb der Festsetzungsfrist geschlossen werden. Ein Ergänzungsbescheid darf nicht Unrichtigkeiten korrigieren oder die in dem Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen ändern (zum Ergänzungsbescheid siehe AEAO zu § 179 AO; vgl. BFH v. 23.4.2008 II R 1/07, BFH/NV S. 1456). Nachzuholende Feststellungen können z. B. sein: unterbliebene Feststellung über den Feststellungszeitpunkt oder über die Auftei-

lung des Grundsteuerwerts auf die Feststellungsbeteiligten. Ein nach § 125 AO nichtiger Feststellungsbescheid kann nicht nach § 179 Abs. 3 AO ergänzt werden.

- 40 Mit der **Feststellung des Grundsteuerwerts wird grds. nicht über die Steuerpflicht zu einer Steuer entschieden** (so schon RFH v. 29.10.1937 III A 260/37, RStBl. S. 1207). Bei einer Realsteuer wird grds. erst bei der Festsetzung des Steuermessbetrags z. B. über die persönliche und sachliche Steuerpflicht entschieden (§ 184 Abs. 1 AO). Allerdings hat eine Feststellung des Grundsteuerwerts zu unterbleiben, wenn dieser für die Besteuerung nicht erforderlich ist. Insofern kann nach Auffassung der Finanzverwaltung die Entscheidung über die persönliche oder sachliche Steuerpflicht schon im Rahmen der Feststellung des Grundsteuerwerts, aber auch später bei der Festsetzung des Steuermessbetrags getroffen werden (§ 184 Abs. 1 Satz 2 AO; A 219 AEBewGrSt 2025); Näheres siehe Anm. 28 f.

Bekanntgabe/Adressierung des Feststellungsbescheids

- 41 Der Feststellungsbescheid über den Grundsteuerwert muss **ordnungsgemäß bekannt gegeben** werden, sonst kann er keine rechtliche Wirkung entfalten (§ 124 AO). Die Bekanntgabe eines Feststellungsbescheid richtet sich nach §§ 122 ff. AO iVm § 181 Abs. 1 Satz 1 AO. Die ordnungsmäßige Bekanntgabe ist unabdingbare Voraussetzung für die Wirksamkeit eines Grundsteuerwertbescheids. Die Voraussetzungen für eine ordnungsmäßige Bekanntgabe sind insb. im AEAO zu § 122 AO, speziell in Tz. 2.5, 2.5.4, 2.6, 2.12, 2.13 geregelt. Grundsätzlich gilt, dass auch der Grundsteuerwertbescheid den richtigen Inhaltsadressaten und den richtigen Bekanntgabeadressaten benennen und der richtigen Person übermitteln werden muss. Ein Feststellungsbescheid ist bei unvollständigen Angaben über die Inhaltsadressaten unwirksam (§§ 124 Abs. 3, 125 Abs. 1 AO); ein nichtiger Grundlagenbescheid löst keine Bindung aus (BFH v. 20.12.2000 I R 50/00, BStBl. 2001 II S. 381). Im Allgemeinen ist der Bekanntgabeadressat mit dem Inhaltsadressaten identisch. Ist das nicht der Fall, ist er zusätzlich zum Inhaltsadressaten anzugeben. Dabei handelt es sich in erster Linie um Fälle, in denen die Bekanntgabe an den Steuerschuldner nicht möglich oder nicht zulässig ist (§ 79 AO). Beispiele: Eltern (§ 1629 BGB), Vormund (§ 1793 BGB), Pfleger (§§ 1909 ff. BGB) als gesetzliche Vertreter natürlicher Personen (§ 34 Abs. 1 AO) können Bekanntgabeadressat für Minderjährige etc. sein. Empfänger des Grundsteuerwertbescheids ist derjenige, dem der Verwaltungsakt tatsächlich zugehen soll, damit er durch Bekanntgabe wirksam wird. Andere Personen können Empfänger sein, wenn für sie eine Empfangsvollmacht des Bekanntgabeadressaten vorliegt oder wenn die Finanzbehörde nach ihrem Ermessen den Verwaltungsakt einem Bevollmächtigten übermitteln will.

Zuständigkeit für die Feststellung von Grundsteuerwerten

- 42 Für die Durchführung der Grundsteuerwertbewertung sind allein die Finanzbehörden der Länder sachlich zuständig. Das ergibt sich aus § 16 AO iVm §§ 2 und 17 FVG. Die Feststellung des Grundsteuerwerts obliegt grds. dem örtlichen Lagefinanzamt (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO und speziell § 151 BewG). Gegenwärtig sind in den meisten Ländern die **Bewertungsstellen zentralisiert**; in manchen Ländern ist nur ein einziges Finanzamt dafür zuständig; dies ist dann das „Lagefinanzamt“.

Zeitpunkt, auf den die Grundsteuerwerte festgestellt werden

Grundsteuerwerte sind auf einen bestimmten **Stichtag** festzustellen. Ihre Fest- 43
stellung ist in ein bestimmtes System gegliedert. Dieses System ergibt sich aus den §§ 221 bis 224 BewG. Entsprechend diesen verschiedenen Arten der Feststellung sind zu unterscheiden:

- der Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 221 Abs. 2 BewG),
- der Fortschreibungszeitpunkt (§ 222 Abs. 4 BewG),
- der Nachfeststellungszeitpunkt (§ 223 Abs. 2 BewG) und
- der Aufhebungszeitpunkt (§ 224 Abs. 2 BewG).

Erstmals sind Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 festzustellen. Der 44
Stichtag, auf den die Feststellung des Grundsteuerwerts erfolgt ist, ist zwingend anzugeben. Feststellungen ohne Angabe oder mit falscher Angabe des Stichtags (z. B. Zurechnungsfortschreibung auf den 1.1.2023 statt richtig auf den 1.1.2024) „gehen ins Leere“, sind nichtig. Es handelt sich bei dem „Stichtag“ nicht um einen ganzen Tag, sondern um den Beginn eines Tages (vgl. zur Einheitsbewertung BFH v. 3.3.1978 III R. 126/75, BStBl. II S. 366). Der Beginn des Kalenderjahres, der vom Gesetz als Feststellungszeitpunkt vorgeschrieben wird, ist also der **Beginn des 1. Januar**. Maßgebend sind danach allein die Verhältnisse vom Beginn dieses Stichtags. Mit dieser Regelung sollen Zweifel an der Wirkung von Änderungen ausgeschlossen werden, die im Laufe des 1. Januar eintreten (vgl. zur Einheitsbewertung Nds. FG v. 20.6.1989 I 699/85, EFG 1990 S. 15, bestätigt durch BFH v. 9.9.1992 II R. 109/89, BStBl. 1993 II S. 653). Alle Umstände, die bis zum Beginn des maßgebenden 1. Januar eingetreten sind oder eintreten, müssen berücksichtigt werden. Ereignisse, die erst während des Stichtags eintreten, und spätere Änderungen können nicht rückwirkend berücksichtigt werden. Sie führen nur zu einer Fortschreibung auf den Beginn des folgenden Kalenderjahres, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Abweichungen bzgl. des Stichtags gelten bei der Bewertung des LuF-Vermögens, siehe dazu hier die Kommentierungen zu §§ 35 Abs. 2, 54, 59 BewG.

Feststellungsverjährung

Die Grundsteuerwertbewertung unterliegt einer **selbstständigen Feststel-** 45
lungsverjährung. Die Feststellungsfrist beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Ist die Frist für die Feststellung abgelaufen, ist eine Bewertung grds. nicht mehr zulässig. In bestimmten Fällen tritt jedoch eine **Anlauf- oder Ablauf-**
hemmung, eine **verlängerte Frist** ein, insb. in Fällen von Steuerhinterziehung (Näheres siehe § 169 Abs. 2 AO; OFD Magdeburg v. 8.4.2009 – S 0361-3–St 251 zu vergleichbaren Regelungen bei der Einheitsbewertung). Siehe ergänzend Anm. 1 ff. zu § 25 BewG, Anm. 90 zu § 22 BewG.

Die vierjährige Feststellungsfrist **beginnt**

46

- a) mit Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Beginn die Hauptfeststellung, die Fortschreibung, die Nachfeststellung oder die Aufhebung des Grundsteuerwerts vorzunehmen ist (§ 181 Abs. 3 Satz 1 AO);
- b) mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Grundsteuerwert festzustellen ist (§ 228 BewG iVm § 181 Abs. 3 Satz 2

AO). **Erforderlich** ist dafür, dass das Finanzamt zur Abgabe der Feststellungs-erklärung (für Fortschreibungen/Nachfeststellungen nach § 228 Abs. 1 BewG § 149 Abs. 1 Satz 2 AO) innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist aufgefordert hat. Wird der Beginn der Feststellungsfrist hinausgeschoben, wird auch der Beginn der Feststellungsfrist für die weiteren Feststellungszeitpunkte des Hauptfeststellungszeitraums jeweils um die gleiche Zeit hinausgeschoben (§ 181 Abs. 3 Satz 3 AO), zur Einheitsbewertung vgl. FG B-Bbg. v. 17.8.2022 3 K 3016/17, BeckRS 2022, 26032 (sog. Billardeffekt). Die Frist kann nicht vor Ablauf des Kalenderjahres beginnen, auf dessen Beginn der Grundsteuerwert erstmals steuerlich anzuwenden ist (§ 181 Abs. 4 AO).

- c) Nach § 181 Abs. 5 AO kann eine Feststellung (Hauptfeststellung, Fortschreibung oder Nachfeststellung) nach Ablauf der Verjährungsfrist noch mit eingeschränkter Wirkung erfolgen, d. h. wenn also die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung (z. B. für die GrSt) von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO ist hierauf im Feststellungsbescheid hinzuweisen (**Wirkhinweis**). Anders als nach § 226 BewG (siehe Anm. 48) wird nach § 181 Abs. 5 AO eine Feststellung auf den verjährten ursprünglichen Fortschreibungszeitpunkt getroffen. Der Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO hat Regelungscharakter iSv § 118 AO (BFH v. 15.7.2021 II R 38/19, BStBl. 2022 II S. 226). Ist ein Feststellungsbescheid zunächst ohne solchen Hinweis erfolgt, kann der Hinweis auch nach Einspruch mit Änderungsbescheid oder in der Einspruchsentscheidung nachgeholt werden. Enthält der Bescheid den Hinweis nicht, ist er rechtswidrig.

- 47 Der Anlauf der Feststellungsfrist kann nach § 170 Abs. 2 AO iVm § 181 Abs. 1 und 3 AO gehemmt sein (**Anlaufhemmung**), dazu Anm. 46. Der **Ablauf** kann durch Ereignisse innerhalb des 4-Jahreszeitraums gehemmt sein (d. h. die Feststellungsfrist kann nicht in vier Jahren ablaufen). Eine **Ablaufhemmung** kann nach § 171 iVm § 181 Abs. 1 AO z. B. eintreten, wenn bzw. **solange ein Einspruchs-/Klageverfahren läuft** (§ 171 Abs. 3a AO oder wenn noch ein Grundlagenbescheid erlassen worden ist/wird (§ 171 Abs. 10 AO; Näheres siehe AEAO zu § 171 AO). Zur Ablaufhemmung im dreistufigen Grundsteuerverfahren siehe BFH v. 25.11.2020 II R 3/18, BStBl. 2023 II S. 216.
- 48 **Nach Ablauf der Feststellungsfrist** kann noch eine Hauptfeststellung, eine Fortschreibung oder eine Nachfeststellung unter Zugrundelegung der Verhältnisse vom betr. Feststellungszeitpunkt mit Wirkung für einen späteren Feststellungszeitpunkt durchgeführt werden (§ 226 BewG, Näheres siehe Anm. 6 zu § 226 BewG und etwa FinMin NRW v. 24.10.2016 – S 0362, DB S. 2873). Siehe zu vergleichbaren Regelungen Anm. 21 zu § 21 BewG, Anm. 92 zu § 22 BewG, Anm. 46 zu § 23 BewG und Anm. 24 zu § 24 BewG.

Rechtsbehelfsmöglichkeiten

- 49 Das gesonderte Feststellungsverfahren betr. den Grundsteuerwert endet mit einem schriftlichen **Feststellungsbescheid** (§ 179 Abs. 1 AO). Der Feststellungsbescheid ist ein Verwaltungsakt. Für ihn gelten somit neben §§ 219 ff. BewG die Vorschriften der §§ 118 bis 129 AO. Soweit für die Durchführung der Besteuerung aber besondere Vorschriften gelten (§§ 155 ff. AO), sind diese sinngemäß anzu-

wenden (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Feststellungsbescheid ergeht schriftlich (§ 157 Abs. 1 AO). Er kann mit Nebenbestimmungen nach § 164 AO (Vorbehalt der Nachprüfung) und § 165 AO (vorläufige Feststellung) verbunden werden. Als Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) ist der Feststellungsbescheid für Folgebescheide bindend (§ 182 Abs. 1 AO). Zusammen mit dem Grundsteuerwertbescheid ergeht (als sog. **Folgebescheid**) der **„Bescheid über den Grundsteuermessbetrag – Hauptveranlagung auf den 1. 1. 2025“**. Letzterer ist maßgebend für die Grundsteuerfestsetzung! Wird der „Bescheid über den Grundsteuerwert“ geändert oder aufgehoben, muss zwangsläufig auch der Grundsteuermessbescheid geändert/aufgehoben werden (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO; § 17 GrStG); d. h. es genügt im Zweifel, den Grundsteuerwertbescheid durch Einspruch anzufechten.

Die gesonderte Feststellung, ggf. in der Gestalt durch den Ergänzungsbescheid, ist selbstständig anfechtbar und kann bestandskräftig werden. Dabei sind die einzelnen Feststellungen eigenständige Verwaltungsakte und müssen daher selbstständig angefochten werden. Im Zweifel könnten/sollten insb. Feststellungen über Art und Wert zusammen angefochten werden. Der Steuerpflichtige kann die in ihr getroffenen Feststellungen nur mit Rechtsbehelfen gegen die gesonderte Feststellung selbst, nicht aber gegen den Grundsteuerbescheid, dem die gesonderte Feststellung zugrunde gelegt wird, angreifen (§ 351 AO). Das Finanzamt (für die Messbetragsfestsetzung) und die Kommunen sind an die gesonderte Feststellung bei der Steuerfestsetzung gebunden. Die gesonderte Feststellung bleibt auch dann ein selbstständiger Verwaltungsakt, wenn sie mit einem Folgebescheid verbunden wird (z. B. Feststellungsbescheid über Grundbesitz und Grundsteuermessbescheid).

Für die **Praxis von Bedeutung** ist, dass Grundsteuerwerte zwar erstmals auf den 1. 1. 2022 festzustellen sind, aber **erst** für die Grundsteuererhebung ab **dem 1. 1. 2025 benötigt** werden; die Fortgeltung des alten Rechts bis einschl. 2024 ist rechtmäßig, VG Gelsenkirchen v. 8. 9. 2022 5 K 1163/20, ZKF 2023 S. 23.

Bisher **lehnt es** die **Finanzverwaltung** ab, Grundsteuerwertbescheide **hinichtlich einer möglichen Verfassungswidrigkeit gem. § 165 AO vorläufig** festzustellen. Deshalb werden die bisherigen Grundsteuerwertfeststellungen nach **Ablauf der 1-monatigen Rechtsbehelfsfrist bestandskräftig** und müssen später unverändert der Grundsteuermessbetragsfestsetzung und der Grundsteuer zugrunde gelegt werden. Besonders zu empfehlen ist daher, dass der Grundsteuerwertbescheid (d. h. alle Feststellungen und ggf. der Grundsteuermessbescheid auf den 1. 1. 2022 ff.) sorgfältig überprüft wird, auch wenn er bis einschl. 2024 ohne Bedeutung ist. Siehe noch Anm. 38 f.

Mögliche Verfassungswidrigkeit der Wertermittlungsregelungen für die Grundsteuerwerte auf den 1. 1. 2022 ff.

Literatur: *Beyme*, Streitwert bei Einsprüchen gegen Grundsteuerwertbescheide, Stbg. 2022 S. 353; *Bräutigam/Weber*, Die Grundsteuerreform geht in die Verlängerung – Von Bescheiden, möglichen Einspruchsverfahren und Anzeigepflichten, DStR 2023 S. 739; *Christoffel*, Grundsteuerreform: Die klare Botschaft: Einspruch einlegen gegen Grundsteuerwert- und Grundsteuermessbescheid, ErbBstg. 2023 S. 125; *Grootens*, Die Grundsteuerreform auf dem Prüfstand, ErbStB 2024 S. 72; *Kirchhof*, Das GrStG des Bundes: kompetenzrechtlicher Konstruktionsfehler – verfassungsrechtlicher Reformauftrag, DB 2023 S. 1116; *Kirchhof*, Grundsteuer: Die verfassungsrechtlichen Einwände gegen die Bodenwertsteuer und das Bundesmodell bleiben (Teil I und II) DB 2025 S. 277 u. 351; *Schmidt*, Effektiver Rechtsschutz gegen Grundsteuerwertbescheide, DStR 2024 S. 791; *Schumann*, Verkehrswertnachweis im neuen Grundsteuerrecht, DStZ 2024 S. 911; *Steinhauer*, Rechtsschutz gegen Bodenrichtwerte im Hinblick auf die Grund-

steuerveranlagung, ErbStB 2023 S. 185; *Weiß*, Zweifelsfragen bei der Grundsteuerbewertung im Grundvermögen (Bundesmodell), ErbStB 2023 S. 111.

- 50 Im **Schrifttum** wird die Auffassung vertreten, dass zumindest die **Vorschriften des BewG zur Wertermittlung des Grundsteuerwerts** nach dem **sog. Bundesmodell** (also des BewG) **möglicherweise verfassungswidrig** seien und (vorsorglich) Einspruch gegen den „Bescheid über den Grundsteuerwert“ eingelegt werden solle (vgl. insb. Rechtsgutachten von Prof. Dr. Gregor *Kirchhof*, das vom Bund der Steuerzahler sowie „Haus & Grund Deutschland“ in Auftrag gegeben worden ist (https://zia-deutschland.de/wp-content/uploads/2021/05/zia_gutachten_grundsteuer_kirchhof1.pdf)). Nach dem Gutachten sollen insgesamt zehn Punkte die bundesgesetzlichen Regelungen verfassungswidrig machen. Zum Teil a. A. *Richter/Wagner*, Sind Bodenrichtwerte verfassungswidrig?, DB 2023 S. 1254. Elf Bundesländer wenden die bundesgesetzlichen Regelungen der Ermittlung der Grundsteuerwerte an (§§ 218–263 BewG). Die Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen haben eigene Grundsteuergesetze, siehe dazu Anhang „Grundsteuergesetze der Länder“. Zur Frage, ob die **Grundsteuergesetze der Länder** verfassungsgemäß sind, vgl. Anm. 51 und Anhang „Grundsteuergesetze der Länder“.

Rechtsprechung: Grds. hat das **FG Rheinland-Pfalz** v. 23.11.2023 4 V 1429/23, EFG 2024 S. 135 **umfassend herausgearbeitet**, warum bzw. ob die Grundsteuerwertermittlung nach §§ 218 ff. BewG verfassungswidrig sein kann. Der **BFH** (Beschl. v. 27.5.2024 II B 79/23 (AdV), BStBl. II S. 546) hat nachgehend zur Vermeidung einer Grundsatzentscheidung über die Verfassungswidrigkeit entschieden, dass die Bewertungsvorschriften der §§ 218 ff. BewG idF des Grundsteuer-Reformgesetzes v. 26.11.2019 (BGBl. I S. 1794) jedenfalls bei der im Aussetzungsverfahren gemäß § 69 Abs. 3 FGO gebotenen summarischen Prüfung verfassungskonform dahin auszulegen sind, dass auf der Ebene der Grundsteuerwertfeststellung im Einzelfall der Nachweis eines niedrigeren (gemeinen) Werts erfolgen kann. Dies ist inzwischen gesetzlich ermöglicht worden, siehe § 220 Abs. 2 BewG. Alle anderen insb. vom FG Rheinland-Pfalz angesprochenen Themen, die zu einer Verfassungswidrigkeit führen könnten, sind offen.

Beim **BFH sind mehrere Revisionen** zur Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerwertermittlung nach §§ 218 ff. BewG anhängig. Das **FG Köln** (Urt. v. 19.9.2024 4 K 2189/23, EFG S. 1885) hatte entschieden, dass die Regelungen zur Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer ab 1. Januar 2022 (§§ 218 ff. BewG idF vom 26.11.2019) nach Änderung von § 220 BewG im Anschluss an den BFH-Beschluss v. 27.5.2024 II B 78/23 (AdV) (BStBl. II S. 543) verfassungsgemäß sind. In § 220 Abs. 2 BewG wurde Stpfl. „zur Herstellung der Verfassungsmäßigkeit der Bewertungsvorschriften nach §§ 218 ff. BewG“ ein **Rechtsanspruch auf Ansatz eines niedrigeren Verkehrswerts** unter besonderen Voraussetzungen eingeräumt, Näheres siehe **Anm. 9 ff. zu § 220 BewG**. Eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG hielt das Gericht nicht für erforderlich. Gegen das Urt. des FG Köln ist **Revision** eingelegt worden (Rev. BFH II R. 25/24). Das **Sächsische Finanzgericht** (Urt. v. 15.1.2025 5 K 612/24, ErbStB S. 297 nrkr. – Rev. BFH II R. 11/25, v. 1.10.2024 2 K 737/23, EFG 2025 S. 336 nrkr. – Rev. BFH II R. 31/24, ebenso 2 K 211/23, EFG 2025 S. 201 und 2 K 212/23, BB 2024 S. 2646) **schloss sich der Auffassung des FG Köln an. Ebenso** entschieden das **FG Bremen** (Beschl. v. 16.5.2025 2 V 46/25,

BeckRS 2025, 11910), das **FG B-Bbg.** (v. 4.12.2024 3 K 3170/22, ErbStB 2025 S. 145, sowie 3 K 3142/23, EFG 2025 S. 414 nrkr. – **Rev.** BFH II R 3/25, und v. 14.2.2025 3 V 3006/25, EFG S. 804) und das **FG Düsseldorf** (v. 26.2.2025 11 K 2309/23 BG, EFG S. 772 nrkr. – **Rev.** BFH II R 22/25). **Außerdem** entschied das FG Bremen, dass bei verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrundeliegenden Norm **keine AdV** zu gewähren sei. Auch eine Aussetzung der Vollziehung wegen unbilliger Härte iSd § 69 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 FGO komme nicht in Betracht; dazu Anm. 51.

Einspruch gegen den Grundsteuerwertbescheid und Aussetzung der Vollziehung

Literatur: *Knumm*, Die AdV-Beschlüsse des II. BFH-Senats zur Grundsteuerwertfeststellung und die Reaktionen von Gesetzgeber und Finanzverwaltung, DStR 2024 S. 1897; *Schmidt*, Effektiver Rechtsschutz gegen Grundsteuerwertbescheide, DStR 2024 S. 791; *Stöckel*, Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts bei der Hauptfeststellung der Grundsteuerwerte auf den 1.1.2025?! – Umsetzung des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26.11.2019, NWB 2024 S. 2310.

Grds. kann im Bereich der Grundsteuer wegen des Grundsteuerwerts nach dem Bundesmodell (§§ 218 ff. BewG) **effektiver Rechtsschutz nur im Einspruchs-/Klageverfahren gegen den Grundsteuerwertbescheid** erreicht werden. Der Grundsteuerwertbescheid ist der Grundlagenbescheid. Eine Unrichtigkeit des Grundsteuerwertbescheids kann auf den nächsthöheren Verfahrensstufen – hier: der Stufe der Grundsteuermessbetrags- bzw. Grundsteuerfestsetzung – nicht angefochten werden (siehe § 351 Abs. 2 AO). Gegen die Grundsteuerwertbescheide auf den 1.1.2022 (erstmalig für die GrSt auf den 1.1.2025 anzuwenden) sind sehr viele Einsprüche eingelegt (aufgrund von Verbandsempfehlungen und Schrifttum, z. B. *Kirchhof*, DB 2025 S. 277 und 351) und AdV beantragt worden, die weitestgehend **ruhen** (§ 363 AO).

Die Frage ist, wie man sich als Stpfl. bzw. dessen Berater verhalten soll. Man kann sich also in „offenen“ Fällen der Grundsteuerwertfeststellung an die Musterverfahren mit entsprechendem Kostenrisiko anschließen. Im Fall eines vermeintlich zu hohen Grundsteuerwerts kann/sollte der Ansatz eines niedrigeren Verkehrswerts gem. § 220 Abs. 2 BewG beantragt werden. Bei einem Einspruch nur wegen „allgemeiner Verfassungswidrigkeit“ wäre zu bedenken, dass es – verbunden mit kostenträchtigen Rechtsbehelfen/Klagen gegen Grundsteuerwertbescheide wegen möglicher Verfassungswidrigkeit – keinesfalls die Garantie gibt, dass man dadurch im Endeffekt eine niedrigere Grundsteuer erreichen wird oder sogar eine Nichterhebung. Es könnte theoretisch auch sein, dass heute „zu niedrige“ Grundsteuerwerte bei einer genaueren Bewertung rückwirkend erhöht werden müssten. Sollte tatsächlich (letztlich) das Bundesverfassungsgericht die bundesgesetzliche Wertermittlung des Grundsteuerwerts für verfassungswidrig erklären, ist m. E. kaum vorstellbar, dass ein Gesetzgeber rückwirkend die Wertermittlungsvorschriften ändern würde/müsste und/oder eine Neuregelung nicht auch rückwirkend für Steuerpflichtige anwenden würde, die Einspruch/Klage nicht eingelegt haben. M. E. ließe sich die „Reparatur“ einer Verfassungswidrigkeit nur mit einer „neuen“ Hauptfeststellung auf einen späteren Zeitpunkt in den Griff kriegen..

Vorläufiger Rechtsschutz durch AdV. Nach rechtzeitiger Einlegung des Einspruchs gegen einen Grundsteuerwertbescheid kann vorläufiger Rechtsschutz gegen die Folgen der darin getroffenen Feststellungen nur durch **Aussetzung**

der Vollziehung (AdV, § 361 Abs. 1 AO) dieses Bescheids gewährt werden (BFH v. 4.3.2020 I B 57/18, BFH/NV S. 1236; v. 24.4.2004 IX S 7/04, BeckRS 2004, 25006974; v. 29.10.1987 VIII R 413/83, BStBl. 1988 II S. 240). Nur die AdV des Grundlagenbescheids begründet eine Verpflichtung, auch die Vollziehung des Folgebescheids (Grundsteuermessbescheid und Grundsteuerbescheid) auszusetzen (§ 361 Abs. 3 Satz 1 AO, § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 4 FGO), mit der Folge, dass auch der Grundsteuermessbescheid ausgesetzt werden muss (§ 361 Abs. 3 AO) und somit – zumindest teilweise – keine Grundsteuer festgesetzt werden kann.

Grds. ist davon auszugehen, dass **bei verfassungsrechtlichen Zweifeln** an der Gültigkeit einer dem angefochtenen Grundsteuerwertbescheid zugrundeliegenden Norm **keine AdV** erreicht werden kann. Auch eine Aussetzung der Vollziehung wegen unbilliger Härte iSd § 69 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 FGO kommt in Bezug auf die mögliche Verfassungswidrigkeit der §§ 218 ff. BewG nicht in Betracht (so **FG Bremen**, Beschl. v. 16.5.2025 2 V 46/25, BeckRS 2025, 1190). Schon das FG B-Bbg. hatte in einem Beschl. v. 1.9.2023 (3 V 3080/23, EFG S. 1642; Anm. *Bar-tone*, jurisPR-SteuerR 50/2023 Anm. 4) eine AdV eines Grundsteuerwertbescheids abgelehnt, wenn der Antrag nur auf die bloße Behauptung gestützt wird, die Berechnung nach dem Bundesmodell sei verfassungswidrig.

- 53 Nach **erfolglosem** Einspruch sind **Klage** beim Finanzgericht und ggf. **Revision** beim Bundesfinanzhof möglich. Nach erfolglosem Antrag auf AdV beim Finanzamt ist **Beschwerde** beim Finanzgericht möglich. Siehe im Einzelnen Anm. 81 ff. zu § 19 BewG. Die außergerichtlichen **Kosten** sind idR vom Steuerpflichtigen zu tragen. Falls er vor Gericht obsiegt, hat der Staat die Kosten zu tragen. Nach FG Hamburg v. 14.4.2025 3 V 112/24, BeckRS 2025, 12494, beläuft sich in einem Verfahren über einen Grundsteuerwertbescheid, der nach den Vorschriften des Hamburgischen Grundsteuergesetzes (HmbGrStG) ergangen ist, der Streitwert grds. auf das Dreifache der im Streit liegenden jährlichen grundsteuerlichen Auswirkungen.

- 54 **Einsprüche gegen die Grundsteuermessbescheide wegen eines fehlerhaften Grundsteuerwerts sind nicht zwingend erforderlich.** Der Grundsteuerwertfeststellungsbescheid ist als Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) für den Grundsteuermessbescheid bindend (§ 182 Abs. 1 AO). Wird der „Bescheid über den Grundsteuerwert“ geändert oder aufgehoben, muss zwangsläufig auch der Grundsteuermessbescheid geändert/aufgehoben werden (§ 175 AO). Nur wenn es um Fragen geht, die im Grundsteuermessbetragsverfahren entschieden werden müssen, z. B. das Ob und Wie einer Grundsteuerbefreiung, ist dies im Einspruchsverfahren betr. den Grundsteuermessbetrag zu klären.

Aussetzung der Vollziehung wegen zu hohem Grundsteuerwert bzw. niedrigerem Verkehrswert

- 55 Eine Besonderheit gilt, wenn Einspruch gegen einen Grundsteuerwertbescheid verbunden mit dem Antrag auf einen niedrigeren Verkehrswert gem. § 220 Abs. 2 BewG eingelegt worden ist. Die **Finanzverwaltung** hat infolge der BFH-Entscheidung v. 16.11.2022 II R 39/20, BStBl. 2024 II S. 246 (siehe Anm. 50) die Finanzämter durch A 220.5 AEBewGrSt 2025 (zuvor GLE v. 24.6.2024, BStBl. I S. 1073) angewiesen, **Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung von Be-**