

Bewertungsgesetz: BewG

Kommentar

Bearbeitet von

Von Dr. Stefan Kreuziger, Rechtsanwalt und Steuerberater, Margit Schaffner, Diplom-Finanzwirtin und Steuerberaterin, und Ralf Stephany, Rechtsanwalt und Steuerberater, Unter Mitarbeit von Dr. Dietrich Jacobs, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

4. Auflage 2018. Buch. XXI, 760 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 70913 5

Format (B x L): 12,8 x 19,4 cm

Gewicht: 900 g

[Steuern > Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Bewertung, Vermögensteuer](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of varying sizes. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

(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

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. In 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** 24 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, 25 §§ 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) ¹Der Nachfeststellung werden vorbehaltlich des § 27 die Verhältnisse im Nachfeststellungszeitpunkt zugrunde gelegt. ²Nachfeststellungszeitpunkt 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. ³Die Vorschriften in § 35 Abs. 2 und den §§ 54 und 59 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunkts bleiben unberührt.

I. Allgemeines

- 1 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.

DIE FACHBUCHHANDLUNG

II. Nachfeststellung

1. Begriff

- 2 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

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 Wohnungsgrundbuch (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 Grund-

stück, 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.

III. Nachfeststellungszeitpunkt

- 6 Für die Nachfeststellung werden die **Verhältnisse im Nachfeststellungszeitpunkt** zugrunde gelegt, Abs. 2 S. 1, unter Berücksichtigung der Wertverhältnisse 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.
- 7 **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 Jahresrohmiere 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.
- 8 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-Bescheids 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 R.n. 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*)

(2) Aufhebungszeitpunkt ist in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 der Beginn des Kalenderjahrs, das auf den Wegfall der wirtschaftlichen Einheit folgt, und in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 der Beginn des Kalenderjahrs, in dem der Einheitswert erstmals der Besteuerung nicht mehr zugrunde gelegt wird.

I. Allgemeines

§ 24 ist das **Spiegelbild zu § 23**. Fällt die wirtschaftliche Einheit weg 1 oder unterliegt sie nicht mehr der Besteuerung, bedarf es keines EW mehr (§ 19 Abs. 3), der **EW ist aufzuheben**.

II. Aufhebung

Der EW ist aufzuheben, wenn die **wirtschaftliche Einheit wegfällt** 2 (Abs. 1 Nr. 1) oder **nicht mehr der Besteuerung unterliegt** (Abs. 1 Nr. 2). Eine wirtschaftliche Einheit „unbebautes Grundstück“ fällt weg, wenn sie infolge Veräußerung nunmehr mit einem Nachbarschaftsgrundstück zusammengefasst werden muss; ebenso, wenn das Eigentum an einem auf fremden Grund und Boden errichteten Gebäude auf den Eigentümer übergeht (Fort-schreibungs-Richtlinien BStBl. I 1971, 638 Tz. 13), oder wenn ein auf fremden Grund und Boden errichtetes Gebäude (§ 70 Abs. 3) abgerissen wird. Der EW ist ferner aufzuheben, wenn eine Grundsteuerbefreiung eintritt, zB weil eine Körperschaft als gemeinnützig iSd §§ 51 ff. AO anerkannt wird und somit für ihre Grundstücke Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG eintritt.

III. Aufhebungszeitpunkt

Aufhebungszeitpunkt ist im Fall des Wegfalls der wirtschaftlichen Ein- 3 heit der Beginn des Kalenderjahres, das auf den Wegfall der wirtschaftlichen Einheit folgt. Unterliegt das Grundstück nicht mehr der Besteuerung, ist es der Beginn des Kalenderjahres, in dem der EW erstmals der Besteuerung

zugrunde zu legen ist. Bei Eintritt der Steuerbefreiung im Laufe eines Jahres, ist das der 1.1. des folgenden Kalenderjahres.

§ 24a Änderung von Feststellungsbescheiden

¹Bescheide über Fortschreibungen oder Nachfeststellungen von Einheitswerten des Grundbesitzes können schon vor dem maßgebenden Feststellungszeitpunkt erteilt werden. ²Sie sind zu ändern oder aufzuheben, wenn sich bis zu diesem Zeitpunkt Änderungen ergeben, die zu einer abweichenden Feststellung führen.

I. Allgemeines

- Die Vorschrift erlaubt dem Finanzamt bereits dann zu handeln, wenn die **Änderungen bekannt werden** und folgt dem Interesse der Gemeinden, bei der GrSt-Festsetzung bereits den zutreffenden EW anzusetzen. Entsprechend dieser Regelung können Bescheide über Neu- oder Nachveranlagung zur GrSt ebenfalls vor dem Veranlagungszeitpunkt erteilt werden, § 21 GrStG.

II. Vorzeitige Feststellung

- § 24a S. 1 gestattet eine **vorzeitige Feststellung** für Feststellungsbescheide des EW des Grundbesitzes, beschränkt auf Bescheide über Fortschreibungen oder Nachfeststellungen. Bei Fortschreibungsbescheiden werden Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibungsbescheide erfasst (Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 24a Rn. 3). Entsteht eine wirtschaftliche Einheit zB zum 1.2.2002 neu, ist Nachfeststellungszeitpunkt gem. § 23 Abs. 2 S. 2 der 1.1.2003. Nach § 24a darf der Feststellungsbescheid bereits in 2002 ergehen. Das Finanzamt kann eine vorzeitige Feststellung erteilen, muss es aber nicht, sodass der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf eine vorzeitige Erteilung hat.

III. Änderung der Fortschreibung oder Nachfeststellung

- Ergeben sich bis zum Fortschreibungszeitpunkt Änderungen, die zu einer abweichenden Feststellung im maßgebenden Zeitpunkt führen, ist die **vorzeitige Fortschreibung oder Nachfeststellung aufzuheben oder zu ändern**. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob und wann dem Finanzamt die Änderungen bekannt werden. Erfasst werden nur solche Änderungen, die innerhalb des Zeitraums der vorzeitigen Feststellung und dem maßgebenden Zeitpunkt entstehen; nicht erfasst werden Bewertungsfehler, die bei der vorzeitigen Feststellung unterlaufen sind oder Änderungen, die dem Finanzamt später bekannt werden, die aber bei der vorzeitigen Feststellung bereits existent waren. Fraglich ist, wann der Änderungszeitraum beginnt. Entsprechend § 173 AO wird auf die abschließende Beurteilung durch den zuständigen Sachbearbeiter abzustellen sein, da er den Sachverhalt in diesem Augenblick tatsächlich, rechtlich umfassend und abschließend gewürdigt hat. Treten nach

diesem Zeitpunkt Änderungen ein, sind sie nach § 24a S. 2 zu berücksichtigen. Auf den Zeitpunkt der Aufgabe des Bescheides zur Post oder der Bekanntgabe des Bescheides kommt es somit nicht an (Rössler/Troll/Halaczinsky § 24a Rn. 12). Ändern sich nach der vorzeitigen **Nachfeststellung** die Eigentumsverhältnisse, ist im Falle der Gesamtrechtsnachfolge der Gesamtrechtsnachfolger an einen bestandskräftigen Bescheid gebunden. Im Falle der Einzelrechtsnachfolge tritt nach § 182 Abs. 2 AO auch eine Bindungswirkung für den Rechtsnachfolger ein, aber nur, wenn die Einzelrechtsnachfolge *nach* dem Feststellungszeitpunkt eintritt. Der Fall des § 24a S. 2 wird daher von § 182 Abs. 2 AO nicht erfasst. Der Feststellungsbescheid ist daher aufzuheben und dem Rechtsnachfolger ein neuer Bescheid bekannt zu geben (Rössler/Troll/Halaczinsky § 24a Rn. 15).

Ist bereits eine vorzeitige **Zurechnungsfortschreibung** vorgenommen **4** worden und ändern sich vor dem maßgeblichen Zeitpunkt die Eigentumsverhältnisse erneut, ist der Bescheid aufzuheben und dem neuen Eigentümer ein Bescheid bekannt zu geben. Im Falle der Einzelrechtsnachfolge ergeht ein Änderungsbescheid nach § 24a S. 2. Im Falle eines kombinierten Fortschreibungsbescheides, der vorzeitig erteilt worden ist, sind die verschiedenen Fortschreibungen voneinander rechtlich unabhängig. Nach § 24a S. 2 ist daher nur die durch Änderungen betroffene Fortschreibung zu ändern.

§ 25 Nachholung einer Feststellung

(1) ¹Ist die **Feststellungsfrist** (§ 181 der Abgabenordnung) bereits **abgelaufen, kann eine Fortschreibung (§ 22) oder Nachfeststellung (§ 23) unter Zugrundelegung der Verhältnisse vom Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt mit Wirkung für einen späteren Feststellungszeitpunkt vorgenommen werden, für den diese Frist noch nicht abgelaufen ist.** ²§ 181 Abs. 5 der Abgabenordnung bleibt unberührt.

(2) **Absatz 1 ist bei der Aufhebung des Einheitswerts (§ 24) entsprechend anzuwenden.**

Nach § 181 Abs. 1 AO iVm § 169 Abs. 1 S. 1 AO unterliegt die Einheitsbewertung einer **gesonderten Feststellungsverjährung** (vgl. → § 19 Rn. 12). Ist **Verjährung** eingetreten, ist eine Feststellung, ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig. Ist für eine Fortschreibung oder Nachfeststellung Verjährung eingetreten, kann eine Fortschreibung oder Nachfeststellung auf einen späteren Zeitpunkt erfolgen, für den die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Hierbei sind aber die Verhältnisse des (ursprünglichen) Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunktes zugrunde zu legen. Darüber hinaus gilt § 181 Abs. 5 AO entsprechend. Der Feststellungsbescheid kann noch ergehen, wenn für die Steuer, für die der Feststellungsbescheid von Bedeutung ist – also für die GrSt –, noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Nach § 25 Abs. 2 gilt die Nachholung auch für die **Aufhebung eines **2** EW.**

§ 26 Umfang der wirtschaftlichen Einheit bei Ehegatten

Die Zurechnung mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit (§ 2) wird beim Grundbesitz im Sinne der §§ 33 bis 94, 99 und 125 bis 133 nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Wirtschaftsgüter zum Teil dem einen, zum Teil dem anderen Ehegatten oder Lebenspartner gehören.

I. Allgemeines

- 1 Die Vorschrift wurde durch das **JStG 1997** vom 20.12.1996 (BGBl. 1996 I 2049) durch den Wegfall der Vermögensteuer für die Zurechnung mehrerer WG auf den **Grundbesitz** eingeschränkt. Durch das **Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform** vom 29.10.1997 (BStBl. I 1996, 2590) wurde das Gesetz um einen Hinweis auf § 99 ergänzt, der sicherstellt, dass auch Betriebsgrundstücke unter die Regelung fallen. Zu den Einzelheiten vgl. Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 26 Rn. 1.
- 2 Nach § 2 Abs. 2 können **mehrere Wirtschaftsgüter** nur dann als **wirtschaftliche Einheit** bewertet werden, wenn sie demselben Eigentümer gehören. Das schließt aber nicht aus, dass eine wirtschaftliche Einheit mehreren Eigentümern gehören kann (§ 3). Zum Zwecke der Bewertung des Grundbesitzes bestimmt § 26, dass einzelne WG zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören können, wenn sie sowohl dem einen als auch dem anderen Ehegatten gehören. Hiermit soll die einzelne Bewertung einzelner Vermögensteile des jeweiligen Ehegatten aus Vereinfachungsgründen verhindert werden. Soweit die Einbeziehung in die einheitliche Bewertung zu steuerlichen Nachteilen führt, begegnet die Regelung nach Auffassung des BFH keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (BFH 29.10.1974 – III R 40/73, BStBl. II 1974, 79).

II. Zurechnung zu einer wirtschaftlichen Einheit

- 3 Ist der eine Ehegatte zivilrechtlicher Eigentümer des Grund und Bodens, der andere Ehegatte wirtschaftlicher Eigentümer eines aufstehenden Gebäudes, sind beide WG zu einer **wirtschaftlichen Einheit** zusammenzufassen, § 26 ist vorrangig vor § 70 Abs. 3. Das gilt auch, wenn der Ehegatte das Gebäude kraft Erbbaurechtes oder eines ihm eingeräumten Nutzungsrechtes errichtet (BFH 13.6.1984 – III R 131/80, BStBl. II 1984, 816; Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 26 Rn. 5). Auch bei der Zurechnung von WG des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zu einer wirtschaftlichen Einheit gilt § 26, wenn die WG sowohl dem einen als auch dem anderen Ehegatten gehören (Rössler/Troll/*Halaczinsky* § 26 Rn. 6). Die Ergänzung des Gesetzes um den Hinweis auf § 99 soll sicherstellen, dass die Regelung des § 26 auch für Betriebsgrundstücke gilt.
- 4 § 26 findet keine Anwendung auf die **Erbschaft- und Schenkungsteuer**. Soweit die die wirtschaftliche Einheit bildenden WG Eltern und ihren Kin-