

An den
Vorsitzenden des Finanzausschusses
des Schleswig-Holsteinischen Landtages
Herrn Lars Harms, MdL
Landeshaus
24105 Kiel

Schleswig-Holsteinischer Landtag
Umdruck 20/1089

nachrichtlich:
Frau Präsidentin
des Landesrechnungshofs
Schleswig-Holstein
Dr. Gaby Schäfer
Berliner Platz 2
24103 Kiel

13. März 2023

Vermerk zu § 164 AO (Vorbehalt der Nachprüfung) und § 165 AO (Vorläufigkeit) im Rahmen der Grundsteuerwertfeststellungen im Nachgang zu TOP 10 der Sitzung des Finanzausschusses vom 02.03.2023

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

wie in der Sitzung vom 02.03.2023 angekündigt, übermittle ich Ihnen anbei einen Vermerk zum Vorbehalt der Nachprüfung und zur Vorläufigkeit in Bezug auf die Grundsteuer zur weiteren Verwendung.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Silke Torp

- Anlage

**Vermerk zum Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164
Abgabenordnung (AO) sowie zur Vorläufigkeit nach § 165 AO
bei Grundsteuerwertfeststellungen**

1. Vorbehalt der Nachprüfung bei Grundsteuerwertfeststellungen

Rechtlicher Hintergrund:

Nach **§ 164 AO** können Steuern allgemein oder im Einzelfall unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden, solange der Steuerfall **nicht abschließend geprüft** ist.

Der Vorbehalt der Nachprüfung kann auch Feststellungsbescheiden beigefügt werden, so dass grundsätzlich die Möglichkeit besteht, Grundsteuerwertbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen.

Ergeht ein Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so kann dieser Bescheid jederzeit aufgehoben oder geändert werden. Eine Änderung (oder Aufhebung) ist sowohl von Amts wegen als auch auf Antrag des Steuerpflichtigen möglich. Solange der Vorbehalt wirksam ist, bleibt der gesamte Steuerfall „offen“. Der Bescheid kann jederzeit, also auch nach Ablauf der einmonatigen Einspruchsfrist und dem damit zusammenhängenden Eintritt der Unanfechtbarkeit, und dem Umfang nach uneingeschränkt geändert werden.

Die Wirksamkeit des Vorbehalts der Nachprüfung endet mit Ablauf der allgemeinen Feststellungsfrist von grundsätzlich vier Jahren.

Gründe, aus denen ein pauschaler Erlass der Grundsteuerwertbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nicht in Betracht kommt:

a) Rechtliches Hindernis: Abweichender Zweck der Norm

Der Vorbehalt der Nachprüfung kommt (nur) dann in Betracht, wenn der Steuerfall seitens der Finanzbehörde noch **nicht abschließend geprüft** werden konnte. Durch diese Regelung in § 164 AO soll eine zeitnahe erste Steuerfestsetzung ermöglicht werden. Da das Steuerrecht Massenfallrecht darstellt, wird der Finanzbehörde die Möglichkeit gegeben, zum Zweck einer effektiven und schnellen Bearbeitung allein auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen (bzw. in Schätzungsfällen gem. § 164 AO auch ohne diese) eine erstmalige Festsetzung durchzuführen.

Die **gesetzliche Voraussetzung** der nicht abschließenden Prüfung ist in der Regel bei Grundsteuerwertbescheiden - mit Ausnahme der Schätzungsfälle - **nicht erfüllt**, da es sich bei den Neubewertungen im Rahmen der Grundsteuerreform um abschließend geprüfte Steuerfälle handelt.

Die teilweise vorgetragene Ansicht, dass (einzelne oder alle) Grundsteuermodelle verfassungswidrig seien oder die teilweise ebenfalls vorgetragene Behauptung, dass die von den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte ganz oder teilweise rechtswidrig seien, stellen keine Gründe dar, die rechtlich einen Vorbehalt der Nachprüfung rechtfertigen. Vielmehr ist es grundsätzlich auch bei jeder anderen Vorschrift und bei jedem anderen Bescheid – zumindest theoretisch – denkbar, dass diese bzw. dieser rechtswidrig ist.

Die Rechtsordnung hat geeignete Instrumentarien geschaffen, um den rechtlichen Bedenken von Steuerpflichtigen Rechnung tragen zu können (z.B. durch das Instrument des Einspruchs).

b) Begrenzter Nutzen

Die Wirksamkeit des Vorbehalts der Nachprüfung entfällt mit Ablauf der allgemeinen Feststellungsfrist. Im Falle der Grundsteuerwertfeststellung beträgt die Feststellungsfrist grundsätzlich vier Jahre. Sie beginnt mit Ablauf des Jahres in dem die Feststellungserklärung abgegeben wird, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Beginn der Grundsteuerwert erstmals steuerlich anzuwenden ist (d.h. für die Hauptfeststellung auf den 01.01.2022 Fristbeginn in der Regel mit Ablauf des 31.12.2025 und Fristende mit Ablauf des 31.12.2029).

Zu diesem Zeitpunkt entfielen mithin der Vorbehalt der Nachprüfung von Gesetzeswegen und der Bescheid wäre nicht mehr änderbar. Das „Offenhalten“ des Steuerfalls unter Zuhilfenahme des Vorbehalts der Nachprüfung wäre also zeitlich nur begrenzt möglich. Ob bis dahin eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vorliegen würde, die zu einer Änderung des Bescheids führte, ist fraglich.

Schon um sicherzustellen, dass der Bescheid änderbar bleibt, ist daher davon auszugehen, dass trotz Vorbehalts der Nachprüfung zusätzlich Einspruch eingelegt wird (ggf. aus Gründen der Beraterhaftung oder um das erforderliche Musterverfahren zu führen). Denn das Rechtsbehelfsverfahren läuft unabhängig von Fristen so lange, bis über den Rechtsbehelf entschieden worden ist.

2. Vorläufigkeit nach § 165 AO bei Grundsteuerwertfeststellungen

Rechtlicher Hintergrund:

Gemäß **§ 165 Abs. 1 Nr. 3 AO** kann eine Steuer vorläufig festgesetzt werden, wenn die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht ist.

Die **gesetzlichen Voraussetzungen für die Vorläufigkeit liegen aktuell nicht vor**, da kein Verfahren gegen das „Bundesmodell“ vor dem Bundesfinanzhof (BFH) bzw. Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängig ist.

Erst in diesem Fall und ab diesem Zeitpunkt ist es möglich – unter Bezugnahme auf das Muster-Verfahren – **für die Zukunft automatisch alle folgenden Bescheide (nur) in Bezug auf die dem Musterverfahren zugrundeliegende Rechtsfrage für vorläufig zu erklären.**

Für die **Vergangenheit könnten dann lediglich für verfahrensrechtlich noch änderbare Bescheide entsprechende Änderungsbescheide unter Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks** erlassen werden.

Anders als der Vorbehalt der Nachprüfung hätte eine Vorläufigkeit Bestand über die reguläre Festsetzungsfrist hinaus bis zur abschließenden Entscheidung in dem maßgeblichen Musterverfahren. Dafür greift sie nur **punktuell** (Frage der Verfassungsmäßigkeit aus bestimmten Gründen).

Im Ergebnis dürfte daneben **trotzdem eine Vielzahl von Einsprüchen zu erwarten sein bzw. aufrechterhalten werden, um den Fall auch für andere Aspekte offen zu halten** (z.B. die behauptete Rechtswidrigkeit der Bodenrichtwerte oder die angezweifelte Höhe der Mietwerte).

- Eine vorläufige Festsetzung von Grundsteuerwertfeststellungen ist somit grundsätzlich **erst dann möglich**, wenn ein **entsprechendes Verfahren** vor dem BFH oder BVerfG **anhängig** ist. Dies ist aktuell nicht der Fall.

Ausblick

Sofern in Zukunft ein entsprechendes Verfahren anhängig sein sollte, ist eine vorläufige Feststellung der Grundsteuerwerte nicht automatisch sofort möglich.

Es bedarf zuerst einer **Anweisung durch BMF-Schreiben** oder **durch gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.**

Sofern die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Vorläufigkeit vorliegen, wird SH sich auf Bund-Länder-Ebene für eine entsprechende Vorläufigkeit aussprechen.