

Betriebs Berater

39 | 2022

ESG/M&A ... Business Judgement Rule ... Grundsteuer ... Nichterreichbarkeit ... Recht ...

26.9.2022 | 77. Jg.
Seiten 2177–2240

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Christoph Schalast, RA/Notar

Eckpunkte für ein Zukunftsfinanzierungsgesetz:
Neustart für Start-up-Deutschland?

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Christoph Louven, RA

ESG: Der Umgang mit Chancen und Risiken beim Unternehmenskauf | 2178

STEUERRECHT

Patrick Bernd Findeis, StB

Die neue Grundsteuer – neue Pflichten am Jahresanfang | 2200

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Susann Ihlau, WP/StB, und **Nils Enneken**

Anforderungen aus Sorgfaltspflichten der Business Judgement Rule im Rahmen
von Unternehmenstransaktionen | 2219

ARBEITSRECHT

Vanessa Dorothea Dohrmann, LL.M.

Das Recht auf Nichterreichbarkeit – Notwendigkeit und Gestaltungsoptionen | 2228

Ronja May

Die Arbeitsbedingungenrichtlinie (EU) 2019/1152 und ihre Auswirkungen
auf Kündigungen und Abrufarbeit – Praxisrelevante Neuerungen und
mögliche Unsicherheiten | 2232

Patrick Bernd Findeis, StB

Die neue Grundsteuer – neue Pflichten am Jahresanfang

Die Grundsteuerreform bürdet Grundstückseigentümern neue Anzeigepflichten auf und stattet diese, je nach anwendbarem Recht, mit längeren oder kürzeren Fristen aus. Im folgenden Beitrag wirft der Autor für den Praktiker Licht auf die zum 1.1.2023 zu erfüllenden Anzeigepflichten nach dem Bewertungsgesetz (BewG). Die daraus folgenden, aktuell anzugehenden Konsequenzen werden aufgezeigt. Um die Anzeigepflichten systematisch einordnen zu können, wird zunächst der Regelungsrahmen vom Steuergegenstand, über die Bewertungsmodelle hin zum Hauptfeststellungszyklus gespannt und kurz erläutert. Im Anschluss werden die zwischen den Hauptfeststellungszeitpunkten gesetzlich normierten Anzeigepflichten nach dem BewG besprochen. Dabei wird auch auf die vom 1.1.2022 bis 31.12.2024 reichende Parallelphase eingegangen, in der altes und neues Grundsteuerrecht parallel anzuwenden sind. Der Beitrag endet mit einem kurzen Exkurs in die Anzeigepflichten des Grundsteuergesetzes (GrStG).

I. Steuergegenstand der Grundsteuer

Steuergegenstand der Grundsteuer ist der inländische Grundbesitz im Sinne des Bewertungsgesetzes, § 2 GrStG; der inländische Grundbesitz besteht aus den Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, § 2 Nr. 1 GrStG i.V.m. §§ 232 bis 234, 240 BewG, und den Grundstücken, § 2 Nr. 2 GrStG i.V.m. §§ 243, 244 BewG. Den Grundstücken stehen die in § 218 S. 3 BewG bezeichneten Betriebsgrundstücke gleich.

Für die Bewertung für Grundsteuerzwecke unterteilt § 218 BewG das zu bewertende Vermögen in die Vermögensarten „Grundvermögen“ und „Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“ (LuF).

II. Sieben Bewertungsmodelle

Die föderalistisch geprägte Grundsteuerreform, Art 72 Abs. 3 Grundgesetz, führte beim Grundvermögen zu insgesamt 6 verschiedenen Bewertungsregimen. Neben der in §§ 243–262 BewG kodifizierten Bewertung für Zwecke der Grundsteuer (sog. Bundesmodell) haben die Bundesländer Baden-Württemberg (BW),¹ Bayern (BY),² Hamburg (HH),³ Hessen (HE)⁴ und Niedersachsen (NI)⁵ für den in ihren Landesgrenzen gelegenen Grundbesitz eigene, teilweise systematisch verwandte, Regelungen geschaffen.

Für die Betriebe der LuF gilt in allen Bundesländern das Bundesmodell, §§ 232–242 BewG. Streng genommen hat Baden-Württemberg auch diesen Teil des BewG durch eine Landesregelung ersetzt; inhaltlich wurde das BewG textgleich übernommen.

Die einschlägigen Regelungen zur Bewertung für Zwecke der Grundsteuer bilden das jeweilige Bewertungsmodell. Insgesamt sind für die Grundsteuer somit sieben verschiedene Bewertungsmodelle anwendbar – abhängig von der Vermögensart und der Lage des Steuergegenstandes.

Die folgende Aufstellung gibt einen Überblick über die einschlägigen Regelungen nach Vermögensart und Lage. Die Bundesländer werden mit den offiziellen Abkürzungen bezeichnet.⁶

Tabelle 1: Übersicht der Bewertungsmodelle für Grundsteuerzwecke

Vermögensart	Bundesland	Regelung	Modellart
LuF	Alle außer BW	Bundesmodell (BewG)	Ertragswertverfahren
LuF	BW	LGrStG(textgleich BewG)	Ertragswertverfahren
Grundvermögen	BE, BB, HB, MV, NW, RP, ST, SH, TH	Bundesmodell (BewG)	Ertragswertverfahren/ Sachwertverfahren
Grundvermögen	SL, SN	Bundesmodell (BewG) mit abweichenden Steuermesszahlen	Ertragswertverfahren/ Sachwertverfahren
Grundvermögen	BW	LGrStG	Bodenwertmodell
Grundvermögen	BY	BayGrStG	Flächenmodell
Grundvermögen	HH	HmbGrStG	Flächenlagemodell
Grundvermögen	HE	HGrStG	Flächenlagemodell
Grundvermögen	NI	NGrStG	Flächenlagemodell

III. Hauptfeststellungszyklus

1. Bundesmodell

Um eine wesentliche Vorgabe der Entscheidung des BVerfG⁷ zu erfüllen, setzt das Bundesmodell auf einen siebenjährigen Hauptfeststellungszyklus, § 221 Abs. 1 BewG, der, im Gegensatz zum alten Einheitswertverfahren, auch wirklich durchgeführt werden soll. Flankiert wird der Hauptfeststellungszyklus durch gesetzlich geregelte Anzeigepflichten, § 228 Abs. 2 BewG. Letztere sollen unter anderem einem drohenden strukturellen Vollzugsdefizit entgegenwirken, während ersterer die Wertentwicklung von Grundbesitz regelmäßig in Bescheiden abbilden soll.

2. Ländermodelle

Die Ländermodelle BY, HH und NI verzichten auf den Hauptfeststellungszyklus mit dem Argument, dass die Bewertungssysteme der Län-

¹ Gesetz zur Regelung einer Landesgrundsteuer (Landesgrundsteuergesetz – LGrStG) v. 4.11.2020, GBl. BW 2020, 974 m. W. v. 14.11.2020 (vgl. BGBl. I 2020, 2565); dieses geändert durch Gesetz v. 22.12.2021 GBl. BW 2021, 1029 m. W. v. 31.12.2021 (vgl. BGBl. I 2022, 30).

² Bayerisches Grundsteuergesetz (BayGrStG) v. 10.12.2021, GVBl. 2021, 638, BayRS 611-7-2-F.

³ Hamburgisches Grundsteuergesetz (HmbGrStG) v. 24.8.2021 HmbGVBl. 2021, 600 m. W. v. 1.9.2021 (vgl. BGBl. I 2021, 4528).

⁴ Hessisches Grundsteuergesetz (HGrStG) v. 15.12.2021, GVBl. 2021, 906.

⁵ Niedersächsisches Grundsteuergesetz (NGrStG) v. 7.7.2021, Nds. GVBl. 2021, 502 m. W. v. 14.7.2021 (vgl. BGBl. I 2021, 3087).

⁶ DeStatis/Statistisches Bundesamt, abrufbar unter <https://www.destatis.de/DE/Methoden/abkuerzung-bundeslaender-DE-EN.html> (Abruf: 25.8.2022).

⁷ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u. a., BVerfGE 148, 147, StB 2018, 124 Ls, Ls 2 und 3.

der unter anderem wegen fehlender Alterswertminderungen nicht zyklisch wiederholt werden müssen. Ebenso spielen in den Ländermodellen die Art des Gebäudes keine entscheidende Rolle sondern (lediglich) die für Wohn- oder sonstige Zwecke genutzte Gebäudefläche. In HE dauert der Hauptfeststellungszyklus 14 Jahre, mithin doppelt so lange wie im Bundesmodell, § 8 Abs. 1 HGrStG.

Für BW gilt wie im Bundesmodell ein Hauptfeststellungszyklus von sieben Jahren, § 15 Abs. 1 LGrStG.

IV. Die Pflicht zur Anzeige von Änderungen

Das alte Grundsteuerrecht sah seitens des Bewertungsgesetzes keine Anzeigepflichten vor – Steuererklärungen waren lediglich auf Aufforderung durch das Finanzamt einzureichen.⁸ Das hat sich mit dem neuen Grundsteuerrecht grundlegend geändert: nach der Hauptfeststellung ist vor der Anzeige. Gleichwohl die Regelungssystematik vertraut erscheint („wenn sich steuerlich erhebliche Änderungen einstellen, muss eine Anzeige abgegeben werden“), bedürfen die einzelnen Ausgestaltungen in Bund und Ländern einer genaueren Betrachtung.

1. Das Bundesmodell

a) Allgemeines

Im Bundesmodell wird unter anderem eine Anzeigepflicht nach § 228 Abs. 2 BewG ausgelöst, wenn sich tatsächliche Verhältnisse ändern, die sich auf die Höhe des Grundsteuerwerts, § 230 BewG, die Vermögensart, § 218 BewG, oder die Grundstücksart, § 249 BewG, auswirken. Gleiches gilt, wenn das Eigentum von Gebäuden auf fremden Grund und Boden übergegangen ist oder eine erstmalige Festsetzung durchzuführen ist. Anzuzeigen sind daher Änderungen, die sich materiellrechtlich auf die Bewertung im weiteren Sinne auswirken.

Die Anzeige ist auf den Beginn des Kalenderjahres abzugeben, das der Änderung folgt; die Frist dazu beträgt einen Monat und beginnt mit dem Kalenderjahr, auf das die Anzeige abzugeben ist. Die Anzeigen gelten als Steuererklärungen im Sinne der Abgabenordnung (AO), § 228 Abs. 5 BewG. Damit steht der Finanzverwaltung das übliche Instrumentarium (Zwangsgeld – §§ 328, 329 AO, Schätzung – § 162 AO etc.) gegenüber Anzeigenunwilligen zur Hand.

b) Beispiele

Durch *Baumaßnahmen* (Neubau, Abriss, Aufstockung) ändern sich die Wohn- und/oder Nutzflächen, dies wirkt sich auf den Grundsteuerwert aus. Somit ist eine Anzeige einzureichen.

Ebenso kann eine Baumaßnahme auch zu einer *Umwidmung* zwischen Grundvermögen und LuF (beide Richtungen) und damit zu einer anderen Bewertungsmethode führen – im Ergebnis ändert sich die Vermögensart und löst damit eine Anzeigepflicht aus.

Durch *Hinzufügen oder Wegnehmen von Wohnungen* kann die Grundstücksart, § 249 BewG, zwischen Einfamilien-, Zweifamilienhaus und Mietwohngrundstück wechseln. Die Änderung der Grundstücksart löst eine Anzeigepflicht aus.

Wechselt die Nutzung von Räumlichkeiten zwischen Wohn- und Geschäftsnutzung, kann sich je nach dem Verhältnis der Flächen vor und nach Nutzungsänderung die Grundstücksart zwischen Mietwohngrundstück, gemischt genutztes Grundstück und/oder Geschäftsgrundstück ändern, § 249 Abs. 4, 7, 8 BewG. Die Änderung der Grundstücksart löst eine Anzeigepflicht aus.

c) Art- und Wertfortschreibung

Ob und welche Fortschreibungen aufgrund einer eingereichten Anzeige erfolgen, regelt § 222 BewG. Demnach muss sich für eine Wertfortschreibung der auf volle 100 Euro abgerundete Grundsteuerwert um mehr als 15000 Euro nach oben oder unten ändern, § 222 Abs. 1 BewG. Art- und Zurechnungfortschreibungen finden statt, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, § 222 Abs. 2 BewG.

Laut koordiniertem Ländererlass zur Grundsteuer (AEBewGrSt)⁹ stehen die verschiedenen Fortschreibungsarten selbständig nebeneinander, A 222 Abs. 3 S. 1 AEBewGrSt. Eine bereits auf einen bestimmten Fortschreibungszeitpunkt vorgenommene Fortschreibung der einen Art schließt eine nachfolgende Fortschreibung einer anderen Art auf denselben Zeitpunkt nicht aus.¹⁰ Nochmalige Fortschreibungen derselben Art auf denselben Feststellungszeitpunkt sind dagegen für denselben Sachverhalt, vorbehaltlich der Korrektornormen nach §§ 172 ff. AO, nicht zulässig.¹¹

Auf die fehlerbeseitigenden Fortschreibungen, § 222 Abs. 3 BewG, wird an dieser Stelle nicht eingegangen.

2. Die Ländermodelle BW, BY, HH, HE und NI

a) Allgemeines

Die gute Nachricht zu Beginn – in BY, HH und NI sind die Fristen länger. In den Ländermodellen BY, HH, und NI müssen Anzeigen bis zum 31.3. des Jahres abgegeben werden, das dem Jahr der Änderungen folgt, § 8 Abs. 5 NGrStG, Art 6 Abs. 5 BayGrStG, § 6 Abs. 5 HmbGrStG. Der zeitliche Druck entschärft sich an dieser Stelle.

In den Ländermodellen BW und HE ordnen § 22 Abs. 2 LGrStG bzw. § 2 Abs. 4 HGrStG i.V.m. § 228 Abs. 2 BewG die Abgabe der Anzeige bis zum 31.1. des Folgejahres der Änderung an – wie im Bundesmodell.

Im Gegensatz zum Bundesmodell kennen die Ländermodelle keine bzw. eigene Mindestgrenzen bei Wertfortschreibungen. Verändern sich Gebäudeflächen absolut oder finden Nutzungswechsel zwischen Wohnzwecken und Nicht-Wohnzwecken statt, sind Anzeigen einzureichen. Eine unterlassene Anzeige zuungunsten des Steuergläubigers löst somit stets eine, ggf. strafbewehrte, Steuerverkürzung aus.

Die folgende Tabelle fasst die Wertgrenzen der einzelnen Bundesmodelle übersichtsartig zusammen:

Tabelle 2: Übersicht über die Wertgrenzen bei Fortschreibungen in Bund und Ländern

Bundesland	Regelung	Wertgrenzen?
BE, BB, HB, MV, NW, RP, SL, SN, ST, SH, TH	Bundesmodell	Abweichung des abgerundeten Grundsteuerwerts um mehr als 15 000 Euro nach oben oder unten
BW	§ 16 LGrStG	Abweichung des abgerundeten Grundsteuerwerts um mehr als 15 000 Euro nach oben oder unten
BY, HH, NI	Art. 7 Abs. 1 BayGrStG § 7 Abs. 1 HmbGrStG § 9 Abs. 2 NGrStG	– Abweichungen des Steuermessbetrags nach unten ohne Wertgrenze. – Abweichung des Anteils des Steuermessbetrags der auf das Gebäude entfällt nach oben um mehr als 5 Euro. – Abweichung des Anteils des Steuermessbetrags der auf den Grund und Boden entfällt ohne Wertgrenze.
HE	§ 9 HGrStG	Keine

8 BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147, StB 2018, 124 Ls, Rn. 7, § 28 Abs. 1, 3 BewG, § 28 Abs. 2 S. 3 BewG.

9 Koordinierte Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 9.11.2021 – S 3017, BStBl. I 2021, 2334.

10 BFH, 9.1.1959 – III 288/57 U, BStBl. III 1959, 110.

11 A 222 Abs. 3 S. 4 u. 5 AEBewGrSt.

b) Beispiele

In Hamburg wird ein Teil einer Industriehalle durch Zwischenböden und andere Baumaßnahmen in Büroräume umgewandelt. Durch die Baumaßnahmen erhöht sich die Nutzfläche. Es liegt eine Änderung der Nutzung vor, welche gemäß § 7 Abs. 3 S. 1 HmbGrStG zu einer Anzeigepflicht führt.

Durch Aufstockung eines Gebäudes in Nürnberg erhöht sich die Wohnfläche eines Gebäudes. Es liegt eine Änderung der Nutzung vor, welche gemäß Art 7 Abs. 2 BayGrStG zu einer Anzeigepflicht führt.

Im Jahr 2022 wird eine in Frankfurt am Main liegende Industriebrache mit Bauruinen planiert. Im Anschluss daran beginnt die Errichtung eines modernen Mietwohngebäudes, die im Juni 2023 bezugsfertig wird. Sofern das Grundstück nicht schon zum 1.1.2022 ohne Gebäudeflächen veranlagt wurde, ist zum 1.1.2023 eine Anzeige wegen Änderung der maßgeblichen Verhältnisse einzureichen, § 2 Abs. 4 HGrStG i.V.m. § 228 Abs. 2 BewG. Wegen der Schaffung der Wohnflächen im Jahr 2023 ist auf den 1.1.2024 ebenfalls eine Anzeige wegen Änderung der maßgeblichen Verhältnisse einzureichen, § 2 Abs. 4 HGrStG i.V.m. § 228 Abs. 2 BewG. In beiden Fällen eröffnet § 9 HGrStG die Änderung des Grundsteuerwertbescheids.

V. Die Herausforderung an Steuerabteilungen

1. Gesetzliche Pflicht

Die oben dargestellten Anzeigepflichten bilden gesetzliche Pflichten, die vom Steuerschuldner, in der Regel der Grundstückseigentümer bzw. der Erbbauberechtigte, zu erfüllen sind. Entsprechend erscheint es geboten, die Abgabe der Anzeigen bzw. die Prüfung, ob Anzeigen abzugeben sind, im etablierten TaxCMS zu erfassen, zu bearbeiten und zu kontrollieren.

2. Informationsfluss

Um die oben skizzierte Anzeigepflicht innerhalb der teilweise sehr kurzen Frist erfüllen zu können, muss die im Unternehmen dazu berufene Stelle eng mit den operativen Abteilungen, die den Grundbesitz bewirtschaften, zusammenarbeiten. Das kann je nach Geschäftsmodell eine Vertragsabteilung, eine Projektentwicklungsabteilung oder, bei einem produzierenden Gewerbe, die Produktion selbst sein. Idealerweise wird die Steuerabteilung bei geplanten bzw. beschlossenen Veränderungen am Grundbesitz frühzeitig und nicht erst am Jahresende eingebunden. Die Initiative zur Einbindung sollte dabei vom Entscheidungsträger/Projektleiter der Änderung ausgehen, während der Steuerabteilung eine Bringschuld in Gestalt von Fragebögen und Handreichungen obliegt, die das Erfassen der (Änderung der) steuererheblichen Verhältnisse erleichtern. Die damit eintretende Verlagerung von Initialhandlungen und ggf. steuerliche Beurteilung im Laufe des Jahres vermeidet eine Zusammenballung von Aufgaben am Jahresende und entzerrt den Aufgabenkomplex deutlich. Diese strukturellen bzw. organisatorischen Maßnahmen müssen parallel zu den aktuellen Tätigkeiten zur Hauptfeststellung erledigt werden. Zwischen dem Ablauf der Erklärungsfristen zur Hauptfeststellung, dem 31.10.2022, und dem ersten Anzeigenstichtag, dem 1.1.2023, liegen gerade einmal zwei Kalendermonate!

3. Neue Aufgaben am Jahresende

In Abhängigkeit vom Geschäftsmodell bzw. geschäftsstrategischer Entscheidungen können eine Menge an Anzeigen zur Vorbereitung

anstehen und das am Jahresende, einer Zeit, zu der in Steuerabteilungen weder Langeweile noch Überstundenabbau herrscht. In Folge müssen, um das Bestandspersonal für die Anzeigen zur Verfügung zu haben, entweder andere Aufgaben zeitlich neu angeordnet werden oder der Personalbestand erhöht werden. Gerade in den ersten Jahren ist die Steuerabteilung zudem gut beraten, sich nicht nur auf eingereichte Hinweise der operativen Abteilungen zu stützen, sondern in geeigneter Form Bestätigungen der unveränderten Nutzung/Bebauung einzufordern. Zu hoffen bleibt, dass die Finanzverwaltung im Erlasswege auf Anzeigen verzichtet, wenn die Wertgrenzen aus § 222 BewG offensichtlich nicht erreicht werden.

4. Kurze Fristen

Gerade das Bundesmodell verlangt von Anzeigepflichtigen eine gute Organisation sowie ein hohes Arbeitstempo. Innerhalb eines Monats nach dem maßgeblichen Beurteilungsstichtag ist die Anzeige einzureichen. Das heißt, die Steuerabteilung hat gerade mal 31 Kalendertage Zeit sich einen umfassenden Überblick über die steuerlich relevanten Umstände zu verschaffen, um dann im Anschluss eine gesetzeskonforme Anzeige einzureichen. Zieht man Feiertage und Wochenenden in Betracht wird ziemlich schnell klar, dass von den 31 Kalendertagen, je nach Bundesland, nur 20 Arbeitstage übrigbleiben – wenn in der Steuerabteilung niemand im Januar Urlaub hat. Da die Anzeige kraft Gesetzes als Steuererklärung gilt darf vermutet werden, dass die Finanzverwaltung auf Basis der Anzeige geänderte Bescheide erlassen wird.

Die Fristen in den Ländermodellen sind mit drei Monaten etwas länger. Trotzdem darf man sich hier nicht einer Illusion hingeben, dass die Arbeiten dazu „geschoben“ werden können. Auch in den Ländermodellen ist die Steuerabteilung gut beraten, notwendige Informationen bzw. Bestätigungen aus den operativen Bereichen einzufordern und zeitnah mit den Vorbereitungen der Anzeigen zu beginnen. Wer erst am 1.3. mit den Arbeiten für die Anzeigen beginnt, der hat dann auch nur einen Monat Zeit und die zeitlich bequeme Ausgangslage verspielt.

VI. Was bis zum 31.1./31.3.2023 zu tun ist

Gleichwohl die ersten Steuererklärungen zum neuen Recht noch nicht einmal abgegeben sind, stellt sich die Frage nach den ersten Änderungsanzeigen. Der Autor rät dem berufenen Leser ausdrücklich dazu, sich nicht nur mit dem Grundstücksbestand per 1.1.2022 zu befassen, sondern zusätzlich den 1.1.2023 fest im Blick zu haben. Fragen wie „Sind dieses Jahr Bau- oder Abrissarbeiten beendet worden?“, „Haben wir Flächen umgewidmet?“, „Gab es Änderungen bei der Nutzung?“ können gestellt und ggf. schon bei der Befassung zum 1.1.2022 beantwortet werden.

Dann rät der Autor auch dringend dazu, dass die Anzeigepflichten bei der Aufgabenplanung zum Jahresende adäquat berücksichtigt werden. Zeichnet sich zusätzlicher Personalbedarf ab, müssen Ausschreibungen und andere Personalakquisemaßnahmen umgehend eingeleitet werden.

VII. Exkurs: Änderungsanzeigen nach dem GrStG

1. Die Anzeigepflichten

In § 19 GrStG werden für ganz oder teilweise von der Grundsteuer befreiten Grundbesitz Anzeigepflichten angeordnet, wenn sich Änderungen in der Nutzung oder den Eigentumsverhältnissen ergeben haben bzw. wenn Voraussetzungen für die Ermäßigung von Steuermess-

zahlen wegfallen. Die Anzeigepflicht trifft denjenigen, der nach § 10 GrStG als Steuerschuldner in Betracht kommt. Die Frist dafür beträgt drei Monate, beginnt jedoch nicht erst mit Beginn des Folgejahres, sondern bereits mit Eintritt der Änderung.

In BW regelt § 44 LGrStG die Anzeigepflichten mit identischem Regelungsgehalt. Wenn im Folgenden von § 19 GrStG gesprochen wird, ist § 44 LGrStG ebenfalls gemeint, sofern nicht ausdrücklich Anderes erwähnt wird.

In den Ländern mit eigenen Grundsteuergesetzen ordnen § 7 Abs. 3 S. 3 HmbGrStG, Art 7 Abs. 2 S. 3 BayGrStG, § 9 Abs. 4 S. 3 NGrStG und § 2 Abs. 1 HGrStG a.e.c. die Geltung von § 19 Abs. 1 GrStG an.

Die Norm trägt den Befreiungs- bzw. Ermäßigungstatbeständen des GrStG Rechnung und bestand so auch bereits vor der Grundsteuerreform. Da das GrStG in § 3 GrStG eine Steuerbefreiung nur dann gewährt, wenn ein begünstigter Eigentümer einen Steuergegenstand zu begünstigten Zwecken nutzt, sind sowohl Änderungen bei den Eigentumsverhältnissen als auch den Nutzungen anzeigepflichtig. Die Steuerbefreiungen in § 4 GrStG stellen singularär auf bestimmte Nutzungen ab, während §§ 5 u. 6 GrStG weitere Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen bei Grundbesitz zu Wohnzwecken bzw. bei Betrieben der LuF enthalten. Tritt eine Änderung ein, die zum teilweisen oder vollständigen Wegfall einer der o.g. Steuerbefreiungen führt, erlegt § 19 GrStG dem nach § 10 GrStG in Betracht kommenden Steuerschuldner die entsprechenden Anzeigepflichten auf.

2. Versäumnis der Anzeige

Das Versäumnis der Anzeige i. S. d. § 19 GrStG kann straf- oder bußgeldrechtliche Verfahren nach sich ziehen. Die Grundsteuer ist eine Realsteuer, § 3 Abs. 2 AO; ihre Verwaltung ist auf die Gemeinden übertragen.¹² Für Realsteuern sind gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 8 AO die Vorschriften des Achten Teils der AO, also die Straf- und Bußgeldvorschriften sowie die Regelungen zum Straf- und Bußgeldverfahren, anwendbar. Somit kann ein Versäumnis der Anzeige unter anderem nach § 370 oder § 378 AO geahndet werden.

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bestimmt, dass unter anderem eine vorsätzliche Nichtabgabe einer Anzeige i. S. d. § 19 GrStG unter den weiteren Voraussetzungen als Steuerhinterziehung zu werten ist.¹³ Die Steuerhinterziehung ist mit einem Strafmaß von bis zu zehn Jahren bzw. Geldstrafe bedroht, § 370 Abs. 1, 3 AO.

Nach § 378 Abs. 1 AO ist die leichtfertige Nichtabgabe, unter den weiteren Voraussetzungen von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, als leichtfertige Steuerverkürzung zu werten und mit einer Geldbuße von bis 50000 Euro belegt.

3. Schutznorm, § 266 Abs. 3 BewG

Erfährt das Finanzamt im Rahmen der Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 unter anderem von Umständen im Sinne des § 19 GrStG, bestimmt § 266 Abs. 3 BewG, dass diese Erkenntnisse nicht für die Vergangenheit ausgewertet werden dürfen. Diese Regelung hat Bedeutung für die bis zum 31.12.2024 dauernde Parallelphase. Da bis zum 31.12.2024 die Grundsteuer auf Basis der (alten) Einheitswerte erhoben wird, unterliegen die Einheitswertbescheide sowie die Grundsteuerermessbescheide bis zum 31.12.2024 noch altem Recht; insbesondere sind Art-, Wert- und Zurechnungsfortschreibungen möglich und geboten. Erfährt das Finanzamt im Rahmen der Hauptfeststellung, dass eine Steuerbefreiung nicht (mehr) zu gewähren ist, so darf das Finanzamt diese Erkenntnis zwar nicht für die Vergangenheit, wohl

aber für die Feststellungszeitpunkte 1.1.2022, 1.1.2023 und 1.1.2024 verwenden und ggf. korrigierende Feststellungsbescheide erlassen.

In A 266.2 Abs. 2 S. 2 AEBewGrSt führt der Erlassgeber zu § 266 BewG jedoch klarstellend aus, dass der in § 266 Abs. 3 BewG geregelte Schutzzweck nicht strafrechtlich relevante oder bußgeldbewährte Verstöße gegen § 19 GrStG erfasst. Die Verfolgung solcher Verstöße bleibt ausdrücklich vorbehalten.

4. Steuererklärung = Selbstanzeige?

Immer dann, wenn im Steuerrecht von strafrechtlich relevanten oder bußgeldbewehrten Verstößen die Rede ist, stellt sich die Frage nach der strafbefreienden Selbstanzeige, § 371 Abs. 1 AO. Diese war in den Jahren 2009 bis 2017 in der steuerfachlichen Diskussion sehr präsent, da diverse Steuer-CDs und Fahndungserfolge die Zahl der Selbstanzeigen im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen kräftig nach oben getrieben haben. Schließlich führte dies zu einigen Grundsatzurteilen von BGH und BFH sowie Gesetzesänderungen in diesem Bereich. Der Autor selbst hat in dieser Zeit im Rahmen seiner Tätigkeit ein bis zu 100-köpfiges Team materiellrechtlich geleitet und an ca. 4500 Selbstanzeigen mitgewirkt.

Es stellt sich hier die Frage, ob die auf den 1.1.2022 eingereichte Steuererklärung eine (konkludente) Selbstanzeige darstellen kann. Das möchte der Autor strikt verneinen, denn es mangelt mindestens am geforderten Element der Freiwilligkeit. Eine aufgrund gesetzlicher Anordnung eingereichte Steuererklärung für einen anderen Steuerabschnitt als den von der Tat betroffenen Steuerabschnitt vermag nicht die geforderte freiwillige und umfassende Aufdeckung der Besteuerungsgrundlagen erfüllen.¹⁴ Allein sogenannte Berichtigungserklärungen, also Erklärungen auf den eigentlichen, zurückliegenden Anzeigzeitpunkt i. S. d. § 19 GrStG, können diese Anforderung erfüllen.¹⁵

5. Steuererklärung = Tatentdeckung?

Allein durch das Einreichen der Steuererklärung wird keine Tatentdeckung eintreten, die „Entdeckung“ fordert einen aktiven Vorgang durch die Finanzbehörde.¹⁶ Sobald also ein Amtsträger einer Behörde mindestens einen Teil des wirklichen Tatgeschehens oder der Tatfolgen unmittelbar selbst wahrgenommen hat, tritt Tatentdeckung ein.¹⁷ Eine eingereichte Steuererklärung muss daher von einem Amtsträger gewürdigt und mit dem bestehenden Akteninhalt abgeglichen werden, damit objektive Tatentdeckung eintritt.

Die objektive Tatentdeckung ist ein Tatbestandsmerkmal des Sperrgrunds nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO, der zum Wegfall des strafbefreienden Charakters der Selbstanzeige führt. Das dabei weiterhin geforderte subjektive Element, der Täter wusste von der Tatentdeckung bzw. musste bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen, ist zu bejahen, da die Erklärung durch den Täter erfolgte und er die Würdigung durch einen Amtsträger (= Veranlagung) erwarten darf. Auch stellt der BGH keine hohen Anforderungen mehr an die Annahme des „Rechnenmüssens“.¹⁸

¹² Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 1 AO, Rn. 20.

¹³ Ibold, in: BeckOK AO, 20. Ed., Stand: 1.4.2022, § 370 AO, Rn. 161, über die Anzeigepflichten nach dem ErbStG, und Jäger, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 370 AO, Rn. 61b, zu Anzeigepflichten im Allgemeinen.

¹⁴ Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 AO, Rn. 98.

¹⁵ BGH, 5.5.2004 – 5 StR 548/03, BGHSt 49, 136.

¹⁶ Mückenberger/lannone, NJW 2012, 3481, und Jäger, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 371 AO, Rn. 159.

¹⁷ Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 AO, Rn. 302.

¹⁸ BGH, 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BB 2010, 2027 m. BB-Komm. Geuenich, Rn. 32 u. 33, und Jehke, in: BeckOK AO, 20. Ed., Stand: 1.4.2022, § 371 AO, Rn. 321.

Gleiches gilt wohl auch für eine, gutgemeinte, Mitteilung an das Finanzamt, dass man gerade dabei ist, eine Selbstanzeige vorzubereiten. Diese sogenannte Ankündigung einer Selbstanzeige entfaltet keine strafbefreiende Wirkung, sondern führt in aller Regel zur Tatentdeckung, somit zu einem Sperrgrund und letztendlich zum Entfallen der strafbefreienden Wirkung.¹⁹

6. Koordinierte Selbstanzeige

Abschließend soll noch der Begriff der koordinierten Selbstanzeige kurz umrissen werden. Die strafbefreiende Offenlegung ist ein persönlicher Strafaufhebungsgrund und kommt daher nur demjenigen zugute, der die Anzeige erstattet.²⁰ Sind mehrere Personen an der Steuerhinterziehung beteiligt, müssen die Selbstanzeigen koordiniert abgegeben werden, damit die gewünschte strafbefreiende Wirkung allen Beteiligten zugutekommt.²¹

Liegt eine nach § 19 GrStG anzeigepflichtige Änderung ggf. mehrere Jahre oder gar Jahrzehnte zurück, stellt sich die Frage, wer Täter ist, wem also das Versäumnis schuldhaft zuzurechnen ist. Die gleiche Frage stellt sich, wenn ggf. mehrere Personen, z. B. als Organe oder Angestellte einer Gesellschaft, zur Anzeigepflicht berufen waren.

Da das Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO pflichtwidrig sein muss, kann Täter der Steuerhinterziehung durch Unterlassen nur derjenige sein, den eine besondere Pflicht zur Aufklärung der Finanzbehörden trifft.²² Nach § 19 Abs. 1 GrStG wird die Anzeigepflicht dem nach § 10 GrStG als Steuerschuldner in Betracht kommenden auferlegt. § 10 Abs. 1 GrStG bestimmt denjenigen als Steuerschuldner, dem der Steuergegenstand bei der Feststellung des Grundsteuerwerts zugerechnet ist; dabei ist zu beachten, dass § 10 Abs. 2 GrStG a.F. bis zum 31.12.2024 dem Erbbauberechtigten die Steuerschuldnerschaft sowohl für ein Erbbaurecht als auch für das belastete Grundstück zuordnet. Über die Zurechnung wird im Rahmen des Feststellungsverfahrens zum Einheitswert, § 19 Abs. 3 Nr. 2 BewG, bzw. zum Grundsteuerwert, § 219 Abs. 2 Nr. 2 BewG, entschieden. Für die Zurechnung gilt § 39 AO; somit ist in den meisten Fällen der bürgerlich-rechtliche Eigentümer und in Fällen des wirtschaftlichen Eigentums der wirtschaftliche Eigentümer Steuerschuldner.²³ Ist der Steuerschuldner selbst handlungsunfähig trifft die Pflicht die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen als eigenständiges Pflichtverhältnis gegenüber der Finanzbehörde, § 34 Abs. 1 AO.²⁴ Unterlässt eine dieser Personen die Anzeige gegenüber der Finanzbehörde, handelt die Person somit pflichtwidrig und qualifiziert sich damit als Täter der Steuerhinterziehung durch Unterlassen.

Im Falle der weit zurück liegenden Änderungen traf bzw. trifft die Anzeigepflicht damit alle, die zwischen dem Eintritt der Änderung und jetzt ein Amt oder eine Stellung innehatten, die sie zur Anzeige der Änderung verpflichten bzw. verpflichtet haben. Gleiches gilt, wenn mehr als eine Person zur selben Zeit ein Amt oder eine Stellung innehatte, und diesen Personen die Abgabe einer Anzeige obliegt bzw. oblag.

Die Ermittlung dieses Personenkreises muss äußerst sorgfältig erfolgen und unterliegt den jeweiligen Umständen des Einzelfalls; der Au-

tor rät in diesen Fällen dringend zu sachkundigem Rat durch auf diesem Gebiet erfahrene Juristen. Denn eingedenk der Tatsache, dass nur die erste Offenlegung als strafbefreiende Selbstanzeige gewertet werden kann, muss diese Offenlegung im Namen und mit Wissen aller vorher ermittelten Personen koordiniert eingereicht werden. Die Selbstanzeige zugunsten eines Dritten erfordert danach eine besondere Vollmacht und einen nach der Tat erteilten ausdrücklichen Auftrag.²⁵ Versäumen oder verweigern gar ein oder mehrere Personen ihre Teilnahme an der ersten Offenlegung, steht diesen Personen der strafbefreiende Charakter der Selbstanzeige nicht mehr offen, da mit Einreichung Tatentdeckung und damit ein Sperrgrund eintritt.

VIII. Fazit

- Die Grundsteuerreform fordert von den Grundbesitzern im Jahr 2022 eine Menge an Arbeit und Aufwand in einem kurzen Zeitfenster ab.
- Nach der Erklärung zum 1.1.2022 ist vor der Anzeige zum 1.1.2023.
- Die neuen Anzeigepflichten nach dem BewG bzw. den Ländergesetzenbürden den Steuerabteilungen um den Jahreswechsel herum zusätzliche Aufgaben auf. Die Fristen sind je nach einschlägigem Regime teilweise sehr eng. Auch bei ggf. längeren Fristen darf der Beginn der Arbeiten nicht herausgeschoben werden.
- Die Steuerabteilung muss von Änderungen am Grundstücksbestand bzw. von Nutzungsänderungen erfahren – dafür müssen neue Informationsflüsse und Strukturen geschaffen werden.
- Einem erkannten zusätzlichen Personalbedarf ist schnellstmöglich zu begegnen.
- Die Prüfungen, ob Anzeigen zu erstatten sind oder nicht, sind im etablierten TaxCMS zeitnah abzubilden.
- Durch Aufdeckung von versäumten Anzeigepflichten i. S. d. GrStG im Rahmen der Hauptfeststellung drohen straf- und bußgeldrechtliche Verfahren. Diesen gilt es, zum Beispiel durch strafbefreiende Offenlegung, entgegenzutreten.

Für diejenigen, der jetzt noch nicht angefangen hat das Thema aufzuarbeiten, ist schon mehr als 5 nach 12.

Patrick Bernd Findeis, StB, seit 1994 im deutschen Steuerrecht, begann Patrick Findeis bei der Finanzverwaltung und kam über die HeLaBa, PwC und KPMG Dubai zur BDO AG als Leiter Tax Technology; er vereint Steuerberater und Programmierer in seiner Person. Er beherrscht die Fachsprache der Steuer und die der IT. Verfahrensrecht, Grundsteuer, Datenverarbeitung und Datenvisualisierungen bilden seine Schwerpunkte.



19 BGH, 20.5.2010 – 1 StR 577/09, BB 2010, 2027 m. BB-Komm. Geuenich, Rn. 36.

20 Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 AO, Rn. 39–40.

21 Melchior, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 58. Ed. 2022, § 370 AO, Rn. 2, und Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 AO, Rn. 107.

22 Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO, Rn. 30.

23 Schmidt, in: Grootens, Grundsteuergesetz/Bewertungsgesetz, Stand: Mai 2022, § 10 GrStG, Rn. 21 ff. u. 46 ff.

24 Rüsken, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 34 AO, Rn. 1.

25 Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 AO, Rn. 107.