



Stöckel/Volquardsen

Festsetzung der Grundsteuer

mit aktuellen Rechtsfragen
zur Zweitwohnungsteuer

150 Jahre **Kohlhammer**

Deutscher Gemeindeverlag

Stöckel/Volquardsen
Festsetzung der Grundsteuer

mit aktuellen Rechtsfragen zur Zweitwohnungsteuer

von

Reinhard Stöckel
Steuerberater
Regierungsdirektor a. D. im Thüringer Finanzministerium

Christian Volquardsen
Regierungsdirektor in der Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

Kohlhammer

Deutscher Gemeindeverlag

1. Auflage 2017

Alle Rechte vorbehalten

© Deutscher Gemeindeverlag GmbH, Stuttgart

Gesamtherstellung: W. Kohlhammer GmbH, Stuttgart

Print:

ISBN 978-3-555-01897-3

E-Book-Formate:

pdf: ISBN 978-3-555-01898-0

epub: ISBN 978-3-555-01899-7

mobi: ISBN 978-3-555-01901-7

Für den Inhalt abgedruckter oder verlinkter Websites ist ausschließlich der jeweilige Betreiber verantwortlich. Die W. Kohlhammer GmbH hat keinen Einfluss auf die verknüpften Seiten und übernimmt hierfür keinerlei Haftung.

Vorwort zur 1. Auflage

Liebe Leserinnen, liebe Leser,
wann ist eine Steuersatzung wirksam? Gibt es eine Fortentwicklung der Rechtsprechung zur Zweitwohnungsteuer? Neue Grundsteuer ab 2027?
Das Handbuch sieht seine vorrangige Aufgabe darin den Anwendern und den Steuerschuldnern die Umsetzung des geltenden Rechts verständlich und kompetent darzulegen um Fehler und Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden.
Dazu ist es insbesondere erforderlich weitere 10 Jahre mit den unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen (alte und neue Länder) und dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG widersprechenden gesetzlichen Bestimmungen bei der Grundsteuer umzugehen.

Erfurt, im Februar 2017

Reinhard Stöckel

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	XII
A. Feststellung der Unwirksamkeit einer gemeindlichen Steuersatzung	
I. Folgen der Feststellung der Unwirksamkeit	3
II. Rückwirkung einer Abgabensatzung.	4
III. Steuernacherhebung innerhalb der geltenden Festsetzungsver- jährung zulässig	5
B. Aktuelle Probleme bei Anwendung des GrStG	
§ 10 Steuerschuldner	8
1. Steuerschuldner	8
2. Steuerschuldner beim Erbbaurecht	9
3. Steuerschuldner bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden.	9
4. Steuerschuldner (Besonderheiten neue Länder)	9
5. Fiskalerbschaft und Grundsteuer.	9
6. Herrenlose Grundstücke und Grundsteuer	11
§ 11 Persönliche Haftung	12
§ 12 Dingliche Haftung	13
I. Erhebung der Grundsteuer	13
II. Haftung für die Grundsteuerschuld	15
1. Haftung als Nießbraucher (§ 11 Abs. 1 GrStG).	15
2. Haftung als Erwerber (§ 11 Abs. 2 GrStG).	16
3. Haftung als Vermögensbetreuer (§ 69 AO).	17
III. Das Haftungsverfahren.	17
1. Akzessorietät der Haftung – gegenüber der Steuerschuld	17
2. Durchführung des Haftungsverfahrens.	19
a) Anhörung des Haftungsschuldners	19
b) Mehrheit von Haftungsschuldnern	19
c) Verjährungsfrist für den Haftungsbescheid	20
d) Änderung des Haftungsbescheides	20
e) Durchsetzung der Haftungsschuld	20
IV. Die dingliche Haftung für die Grundsteuer	21
1. Die Duldungspflicht des Grundstückseigentümers	21

Inhaltsverzeichnis

2.	Der Erlass eines Duldungsbescheides	22
3.	Die Verwirklichung des Anspruches.	23
V.	Grundsteuerschuld in der Insolvenz	24
1.	Geltendmachung der Grundsteuerschuld	24
2.	Dingliche Haftung in der Insolvenz	26
a)	Verwertung durch den Gläubiger	26
b)	Verwertung durch den Insolvenzverwalter	27
VI.	Vereinbarkeit mit der EG-Insolvenzverordnung (EuInsVO)	28
§ 19	Anzeigespflicht	30
1.	Grundsätzliches zur Vorschrift	30
2.	Notwendigkeit der Anzeigepflicht	31
3.	Stichtag für die Steuerbefreiung	32
4.	Regelfall Grundsteuerpflicht.	33
a)	Einheitswert für Grundbesitz der Land- u. Forstwirtschaft (Alte Länder)	33
b)	Ersatzwirtschaftswert Land- und Forstwirtschaft (Neue Länder).	34
c)	Allgemeines zur Steuerbefreiung.	35
d)	Grundsteuer nach der Ersatzbemessungsgrundlage Wohn-/Nutzfläche	36
5.	Erfüllung der Anzeigepflicht.	36
a)	durch Eigentümer und Grundsteuerschuldner (§ 10 GrStG).	36
b)	bei Grundstücksveräußerungen (§ 18 Abs. 1 GrEStG).	37
c)	bei Grundstücksveräußerungen an einen nicht begünstigten Rechtsträger	37
d)	an einen begünstigten Rechtsträger.	37
e)	von bisher nach § 4 GrStG befreitem Grundbesitz	38
f)	Veräußerung/Nutzungsänderung bei Steuerbefreiung nach § 43 GrStG.	39
g)	Wegfall der unmittelbaren Nutzung zu einem begünstigten Zweck	39
h)	bei Aufgabe der steuerbegünstigten Nutzung	40
i)	der „Konzernmutter“ und der „Konzerntöchter“	43
6.	Fazit.	43
§ 25	Festsetzung des Hebesatzes	44
1.	Regierungsvorlage (Auszug).	44
2.	Grundsteuer als Kommunalabgabe	45
3.	Festsetzung des Hebesatzes	46
4.	Ermessensspielraum bei der Festsetzung	46
5.	Rechtsbehelf gegen den Hebesatz	47

6.	Hebesatz für ein oder mehrere Jahre	48
7.	Unterschiedliche Hebesätze	48
8.	Grundsteuermehrbelastung	48
9.	Eingemeindung und Grundsteuer (neue Länder)	49
 § 26 Koppelungsvorschriften und Höchsthebesätze		50
1.	Begründung zur Regierungsvorlage	51
2.	Landesrechtliche Regelungen	51
3.	Zwei Hebesätze (Grundsteuer A + B)	52
 § 27 Festsetzung der Grundsteuer		52
1.	Allgemeines	52
2.	Steuerfestsetzung	53
3.	Steuerfestsetzung für mehrere Kalenderjahre	53
4.	Öffentliche Bekanntmachung	55
5.	Steuerfestsetzung	59
6.	Steuerfestsetzung durch die Gemeinde	59
7.	Steuerbescheid	60
8.	Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung bzw. vorläufige Steuerfestsetzung	61
9.	Steuerfestsetzung nach geschätzten Grundlagen	62
10.	§ 27 i. V. m. §§ 42 bis 44 GrStG	62
 § 32 Erlass für Kulturgut und Grünanlagen		64
1.	Allgemeines	65
2.	Denkmalgeschützte bebaute Grundstücke	66
3.	Unrentierlichkeit des Grundbesitzes	70
4.	Urteile zum Erlass bei Denkmalschutz	72
a)	BVerwG vom 21.9.1984 – C 62.82 (KStZ 1985 S. 31)	72
b)	BayVGH vom 31.3.1993 – 4 B 968/91 (StRK GrStG § 32 R 8)	73
c)	BVerwG vom 15.2.1991 – 8 C 3/89 (StRK GrStG § 32 R 7)	74
d)	Urteil des BVerwG vom 8. Juli 1998 (Grundsteuererlass: Kausalitätserfordernis zwischen Denkmaleigenschaft und Unwirtschaftlichkeit des Grundbesitzes)	77
5.	Voraussetzungen für die Gewährung eines Grundsteuererlasses	79
a)	Prüfung des Erlassantrags	79
b)	Zu den tatsächlichen Aufwendungen gehören	79
c)	Antrag auf Erlass der Grundsteuer (Notwendige Angaben)	80
6.	Beispiele zur Berechnung des Grundsteuererlasses	80

Inhaltsverzeichnis

§ 34 Verfahren	85
1. Erlassverfahren	85
2. Erlassantrag	86
3. Rechtsbehelf gegen die Ablehnung	86
§ 41 Bemessung der Grundsteuer für Grundstücke nach dem Einheitswert	88
1. Bedeutung des Einheitswerts	88
2. Maßgebliche Steuermesszahlen	89
3. Einzelfragen	91
4. Steuermesszahl für unbebaute Grundstücke	92
5. Vorratsgelände	92
§ 42 Bemessung der Grundsteuer für Mietwohngrundstücke und Einfamilienhäuser nach der Ersatzbemessungsgrundlage	93
I. Erläuterungen zur Einführung einer Ersatzbemessungsgrundlage	93
II. Allgemeines	96
III. Ermittlung der Ersatzbemessungsgrundlage	96
IV. Verfahren nach § 42 GrStG	99
V. § 42 GrStG oder Einheitswert	103
VI. Stadtumbaumaßnahmen (§§ 171a–e BauGB)	108
1. Stadtumbaumaßnahmen nach BauGB	108
2. Bewertungsrechtliche Konsequenzen bei Stadtumbau- maßnahmen	109
3. Bewertungsverfahren bei bebauten Grundstücken	110
4. Bewertung von bebauten Grundstücken bei Stadtumbau- maßnahmen	110
§ 43 Steuerfreiheit für neu geschaffene Wohnungen	111
1. Allgemeines	112
2. Voraussetzung für die Befreiung und Verfahren nach Ab- lauf des Befreiungszeitraums	113
3. Aufteilung steuerfrei und steuerpflichtig	114
4. Ausbauten, Umbauten, Anbauten	115
§ 44 Steueranmeldung	116
1. Hebesatz	116
2. Steueranmeldung	116
3. Problematik einer Übergangslösung	118
4. Verfahrensfragen	118
Anlage Vordrucke	121
Aufforderung zur Abgabe einer Grundsteuererklärung	121
Grundsteueranmeldung gem. § 44 Abs. 3 GrStG	124

C. Aktuelle Entwicklungen bei der Zweitwohnungsteuer

I.	„Innehaben“ der Zweitwohnung	126
1.	Die Entscheidung des Bayerischen Gerichtshofes	127
a)	Wohnungserwerb durch GbR bzw. Eigentümergesellschaft	127
b)	Unentgeltliche Wohnungsüberlassung an Dritte (Leihe)	128
c)	Miteigentumsverhältnisse	128
2.	Anmerkungen zum Urteil des Bayerischen Gerichtshofes.	129
a)	Geschäftsführung in der GbR	129
b)	unentgeltliche Überlassung	130
c)	Vergleichbare Konstellationen	132
3.	Die Steuersatzung der Stadt München	135
II.	Aus beruflichen Gründen gehaltene Nebenwohnung	136
1.	Umfang der Nutzung	137
2.	Urteil des BFH vom 30.9.2015 (Az.: II R 13/14)	138
3.	Verwandte Konstellationen	140
a)	Residenzpflicht bei Beamten	140
b)	sonstige sorgerechtlichen Pflichten	142

D. Beschluss des BFH und neue Verfassungsbeschwerde

I.	Ausgangslage	145
II.	Bemessungsgrundlagen	145
1.	Ersatzbemessungsgrundlage Wohn-/Nutzfläche (§ 42–§ 44 GrStG) statt Einheitswert und Grundsteuermessbetrag	145
2.	Einheitswerte bei Einfamilienhausgrundstücken bis 1990	146
3.	Steuerrelevante Bewertungen von Einfamilienhäusern.	148
4.	Einheitswerte und Ersatzbemessungsgrundlage bei Wohngrundstücken	150
5.	Einheitswerte bei Wohnungs- und Teileigentum.	151
6.	Einheitswerte für Geschäftsgrundstücke	152
7.	Altbau/Neubau	153

Stichwortverzeichnis	157
--------------------------------	-----

Literaturverzeichnis

<i>Troll/Eisele</i>	Kommentar zum Grundsteuergesetz 11. Auflage 2014
<i>Schneider</i>	Kommentar zum Grundsteuergesetz 21. Auflage 2012
<i>Schwarz</i>	Kommentar zur Abgabenordnung Sept.15 Loseblattwerk
<i>Biersch/Goetsch/Haas</i>	Kommentar zur Insolvenzordnung Okt.2016 Loseblattwerk
<i>Pablke/ Koenig</i>	3. Auflage 2014
<i>Stöckel/Volquardsen</i>	Kommentar zum Grundsteuergesetz und zur Zweitwohnungsteuer 2. Auflage 2012
<i>Stöckel</i>	Kommentar zum Bewertungsgesetz März 2016 Loseblattwerk

Einleitung

Die Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung und Erhebung der Grundsteuer sind völlig veraltet (Einheitswerte 1964 – alte Länder bzw. Einheitswerte nach Wertverhältnissen 1935 – neue Länder). In den neuen Ländern kommen noch als pauschale Übergangsregelungen die Bestimmungen zur Ersatzbemessungsgrundlage Wohn-/Nutzfläche hinzu. Eine Reform der Bemessungsgrundlage ist dringend erforderlich. Aber die Grundsteuer betrifft alle Bundesbürger (Mieter und Hauseigentümer). Eine Neugestaltung verursacht Belastungsverschiebungen und damit auch in einer Vielzahl von Fällen höhere Grundsteuern. Sie ist deshalb für die Politiker unbequem. Man könnte glauben, dass nunmehr der Durchbruch gelungen ist, denn die Länder haben mit Datum vom 4.11.2016 (BR-Drs. 515 /2016) eine Bundesratsinitiative gestartet und ein Gesetz zur Neuregelung der Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer vorgelegt. Dies sieht allerdings erst eine Umsetzung (steuerliche Wirksamkeit) ab 1.1.2027 vor. Außerdem wurden weder Überlegungen noch irgendwelche Verlautbarungen zur Neugestaltung des Grundsteuergesetzes bekannt.

Fazit: Die Probleme bei der Anwendung des geltenden Rechts bestehen weiter fort. Ein Grund mehr mit dem nachstehenden Handbuch diese zu erörtern und **Lösungen für die tägliche Arbeit** aufzuzeigen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich zu einem Vorlagebeschluss an das Bundesverfassungsgericht (Urteil des BFH vom 22.10.2014 II R 16/13 durchgerungen und sieht die Einheitsbewertung 1964 ab dem 1.1.2009 für verfassungswidrig an. Nun wird noch eine Verfassungsbeschwerde für die Neuen Länder hinzukommen. Anzeichen, dass eine alsbaldige Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu erwarten ist, sind nicht ersichtlich.

Ungeachtet der Frage der Verfassungswidrigkeit bleiben die Probleme bei der Umsetzung der geltenden gesetzlichen Bestimmungen bestehen. So z. B. bei der Besteuerung nach der Ersatzbemessungsgrundlage Wohn-/Nutzfläche (§§ 42–44 GrStG)

Die Ersatzbemessungsgrundlage Wohn-/Nutzfläche (§ 42 ff. GrStG) wurde 1990 als Übergangsregelung geschaffen. Sie besteht bis heute fort, aber die dadurch bedingten notwendigen Ergänzungen und Klarstellungen blieben aus. Die Gemeinden sind ihrer Sachaufklärungspflicht nur z. T. nachgekommen. So wurden Vorschriften des Grundsteuergesetzes nur gelegentlich umgesetzt. Daraus resultieren Mindereinnahmen, die hingenommen wurden, d. h. Gemeinden sind ihrer Verpflichtung alle Steuerquellen auszuschöpfen nicht nachgekommen. Das Handbuch enthält die entsprechenden Erläuterungen (u. a. zur Vermeidung von handwerklichen Fehlern bei der öffentlichen Bekanntgabe, Regelungen zur Mitteilungspflicht bei geänderten Eigentumsverhältnissen, Bekanntgabe von Bescheiden usw.).

In den letzten Jahren kommt der Besteuerung von Grundbesitz von Fiskalern, der Tätigkeit des Nachlassgerichtes und den herrenlosen Grundstücken eine größere Bedeutung zu. Wann tritt eine Fiskalerschaft ein, wer ist Steuerschuldner, vor allem bei herrenlosen Grundstücken (§ 10 GrStG). Wer hat ein Aneignungsrecht?

Einleitung

Die persönliche und dingliche Haftung (§§ 11, 12 GrStG) für die Grundsteuer umfasst viele Facetten. Diese werden verständlich und umfassend erläutert. Eine unverzichtbare Hilfestellung für die Praxis.

Wer eine Befreiung von der Grundsteuer beantragt und erhalten hat, ist dazu verpflichtet jede Änderung in der Nutzung anzuzeigen (§ 19 GrStG).

Das Handbuch nimmt jedoch auch Stellung zu Fragen der im Grundsteuergesetz enthaltenen Billigkeitsregelung des § 32 GrStG.

Weiterhin beschäftigt sich das Handbuch mit den gemeindlichen Steuersatzungen und prüft die Fragen der Unwirksamkeit.

Schließlich werden die aktuellen Entwicklungen zur Zweitwohnungsteuer – Innehaben bzw. Halten einer Nebenwohnung aus beruflichen Gründen – dargestellt.

A. Feststellung der Unwirksamkeit einer gemeindlichen Steuersatzung

Übersicht	Rn.
I. Folgen der Feststellung der Unwirksamkeit	1, 2
II. Rückwirkung einer Abgabensatzung	3, 4
III. Steuernacherhebung innerhalb der geltenden Festsetzungsverjährung zulässig	5–8

I. Folgen der Feststellung der Unwirksamkeit

Im Gegensatz zu Kommunalsteuergesetzen, die üblicherweise von Stadtstaaten, die zugleich als Kommunen fungieren, durch die dortigen Länderparlamente erlassen werden, und die dem alleinigen Verwerfungsmonopol des BVerfG unterliegen, haben in Fällen, in denen Steuersatzungen als Grundlage für den Erlass von Steuerbescheiden herangezogen werden, bereits die erstinstanzlichen Verwaltungsgerichte die Wirksamkeit der zu Grunde gelegten Satzungen zu untersuchen. Maßstab der Überprüfung ist in formeller Hinsicht die Einhaltung des Ermächtigungsrahmens zur Wahrnehmung der kommunalen Satzungsautonomie und in materieller Hinsicht der Abgleich mit höherrangigem, insbesondere dem Verfassungsrecht. Kommt das Verwaltungsgericht zu dem Ergebnis, dass die Steuersatzung mit höherrangigem Recht nicht vereinbar ist, so erklärt es die Satzung für nichtig mit der Folge, dass sie als Rechtsgrundlage für die Erhebung der Steuer nicht herangezogen werden kann. Darauf, ob der maßgebende Sachverhalt tatbestandlich von der Steuersatzung erfasst wird, der Steuergläubiger diese also zutreffend angewendet hat, kommt es im Folgenden gar nicht mehr an, da das Gericht dieses Recht als nicht existent betrachtet und daher der gegen den Steuerbescheid gerichteten Klage stattgeben und den Bescheid aufheben wird. **1**

Allerdings wirkt formal betrachtet dieses Urteil nur zwischen den Beteiligten des Rechtstreites, also dem Kläger und dem Steuergläubiger, und bleibt für die übrigen Steuerbescheide, die auf dieser Rechtsgrundlage erlassen wurden, ohne Relevanz. Soweit diese nicht mehr mit dem Rechtsmittel des Widerspruches angegriffen werden können, sondern wegen des Ablaufes der Widerspruchsfrist in Bestandskraft erwachsen sind, kann die Unwirksamkeit der Steuersatzung nicht mehr gerügt werden, so dass insoweit die Steuerbescheide bestehen bleiben. Anders ist es jedoch mit den Bescheiden, bei denen die Widerspruchsfrist noch nicht abgelaufen ist, bzw. bereits Widerspruch eingelegt oder Klage eingereicht worden ist. Diesen Bescheiden droht im Falle eines Urteilsausspruches des Verwaltungsgerichtes bei unveränderter Rechtslage das identische Schicksal. Es ist daher anzustreben, vor einer abschließenden Entscheidung den Grund für die Unwirksamkeit durch eine Satzungsänderung zu beseitigen. Die Satzungsänderung erfasst ohne weiteres die ab dem Inkrafttre- **2**

ten der Satzungsänderung erlassenen Bescheide. In gewissen Grenzen ist es jedoch zulässig, schon vor der Satzungsänderung erlassene Bescheide zu erfassen, in dem die Satzungsänderung rückwirkend in Kraft gesetzt wird (hierzu sogleich unter II.). Gelingt dies, wird die Rechtsgrundlage, auf der die Rechtmäßigkeit des Bescheides beurteilt wird, ersetzt, naturgemäß mit der Folge, dass bei Änderungen der Bemessungsregeln für die Steuer auch die festgesetzte Steuer anzupassen ist. Zu erwägen ist in diesen Fällen gar, ob eine für den Widerspruchsführer belastendere Regelung zu ergreifen ist. Mit dem Widerspruch hat dieser selbst die Aufrechterhaltung des Bescheides in Frage gestellt und ihm die Eignung als Grundlage eines schutzwürdigen Vertrauens genommen. Wer einen Bescheid anfecht, muss – dies jedenfalls unter dem Blickwinkel des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes – grundsätzlich auch die Verschlechterung seiner Position in Kauf nehmen und kann deshalb ein entgegengesetztes schutzwürdiges Vertrauen aufgrund dieses Bescheides nicht bilden. Allerdings sieht das geltende Recht kein Ruhen oder Aussetzung des nämlichen Rechtsstreites bis zum Inkrafttreten der Satzungsänderung vor. Schlichtes Zuwarfen des Steuergläubigers wird durch die Rechtsordnung nur in den Grenzen des durch die Untätigkeitsklage gesetzten Rahmens toleriert. Nach § 75 VwGO, der nach den landesrechtlichen Verfahrensrechten im Regelfall anwendbar ist, kann die Untätigkeitsklage frühestens drei Monate nach Einlegen des Widerspruchs in zulässiger Weise eingelegt und so der Steuergläubiger gezwungen werden, über den Widerspruch zu entscheiden. Kann der Steuergläubiger einen zureichenden Grund für das Ausbleiben der Widerspruchsentcheidung geltend machen, so wird diese Frist entsprechend verlängert. Das Fehlen einer wirksamen Steuersatzung indes mag nicht als zureichender Grund angesehen werden, weil diesen allein der Steuergläubiger zu vertreten hat. Allein aus fiskalischen Gründen mag es jedoch angeraten sein, spätestens nach Einlegen der Untätigkeitsklage über den Widerspruch zu entscheiden und so der Untätigkeitsklage den Boden zu entziehen. Diese Folge tritt auch dann ein, wenn dem Hauptanliegen des Klägers, den angegriffenen Steuerbescheid aufzuheben, nicht stattgegeben, sondern der Widerspruch abgewiesen wird. In diesem Fall setzt sich eine zuvor in zulässiger Weise eingelegte Untätigkeitsklage als Anfechtungsklage fort, so dass hierdurch nicht viel gewonnen, aber auch nichts verloren ist. Im Anfechtungsprozess wird das angerufene Gericht dann die im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung geltende Rechtslage anwenden, so dass bis dorthin Zeit bleibt, die Rechtsgrundlage zu heilen.

II. Rückwirkung einer Abgabensatzung

- 3 Das rückwirkende Inkrafttreten einer Abgabensatzung ist mit Rücksicht auf das Rechtsstaatsgebot (Art. 20 Abs. 3 GG in Verbindung mit Art. 28. Abs. 1 GG) zulässig, wenn kein schutzwürdiges Vertrauen des Klägers dahingehend besteht, von der Erhebung einer Abgabe verschont zu bleiben. Hiervon ausgehend wird die rechtliche Zulässigkeit danach beurteilt, ob der zur Besteuerung heranzuziehende Sachverhalt durch den Steuerpflichtigen noch beeinflusst werden kann (sog. unechte Rückwirkung) oder der Sachverhalt bereits abgeschlossen ist (sog. echte Rückwirkung). Grundsätzlich wird das Vertrauen des Steuer-

pflichtigen, nach Maßgabe des bei Abschluss des Veranlagungszeitraumes geltenden Rechts zur Besteuerung herangezogen zu werden, geschützt, so dass eine nach Ablauf des Veranlagungszeitraums in Kraft tretende Rechtsänderung im Regelfall nicht mehr zu einer anderen Beurteilung des Steuergegenstandes führen kann. Der Eingriff in einen abgeschlossenen, der Vergangenheit angehörenden Sachverhalt wird als besonders einschneidend angesehen, so dass das Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage in diesen Fällen stärker geschützt sein müsse, als bei einem Eingriff in einen nicht abgeschlossenen, in der Entwicklung befindlichen und noch einem Risiko ausgesetzten Bereich.

Zugleich aber gilt dieser Vertrauensschutz nicht schrankenfrei. So ist das Vertrauen des Bürgers in den Fortbestand des geltenden Rechts nach der Rechtsprechung des BVerfG jedenfalls von dem Zeitpunkt ab nicht länger geschützt, in dem das Legislativorgan abschließend über die Rechtsänderung entschieden hat. Das Vertrauen in den Fortbestand einer geltenden Rechtslage ist nur dann geschützt, wenn in Abwägung mit dem Interesse des Satzungsgebers dieses überwiegt. Ein schutzwürdiges Vertrauen des Abgabenschuldners, eine Steuer nicht zahlen zu müssen, liegt dann nicht vor, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der rückwirkenden Satzung bereits nach früherem Satzungsrecht eine entsprechende Abgabe festgesetzt wurde. Ein solches Vertrauen fehlt dem Grunde nach in Fällen, in denen die rückwirkende Satzung eine zuvor bestehende Abgabensatzung ändert, bzw. ersetzt. Nach der Rechtsprechung kommt eine rückwirkende Ersetzung einer formell möglicherweise ungültigen Steuersatzung in Betracht, soweit aus den vorhergehenden Steuersatzungen der Wille zu entnehmen ist, dass die Steuer auch unter Berücksichtigung der rechtlichen Einwände erhoben werden soll. Dieser so beschriebene Besteuerungswille wird indes kaum jemals fehlen. Das wird damit begründet, dass das Vertrauen der Betroffenen, eine Steuer nicht zahlen zu müssen, bei einer gültigen Satzungsregelung, der in der Vergangenheit gleichartige Regelungsversuche vorangegangen sind, die Schutzbedürftigkeit fehlt. Im Regelfall aber steht der Nacherhebung kein schutzwürdiges Vertrauen des Abgabenschuldners entgegen, sondern ist die Nacherhebung aus Gründen der Steuergerechtigkeit geradezu geboten. Danach darf eine Satzung rückwirkend – und auch zu Lasten des Abgabepflichtigen – geändert werden, wenn die Änderung der Beseitigung einer ungültigen oder in ihrer Gültigkeit zweifelhaften Satzung zu dienen bestimmt ist. Allerdings muss die gestiegene Belastung Folge der Fehlerbeseitigung sein und darf nicht gelegentlich der Satzungsänderung mit veranlasst worden sein. 4

III. Steuernacherhebung innerhalb der geltenden Festsetzungsverjährung zulässig

In aller Regel sehen die kommunalen Abgabengesetze der Länder für die Festsetzung und Erhebung der gemeindlichen Steuern (mitunter nur teilweise) die Anwendung der Abgabenordnung (AO) vor. Die Festsetzungsverjährung beträgt gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre und beginnt frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Wann die Steuer entsteht, ist in den kommunalen Steuersatzungen explizit zu 5