

Protokoll zum
178. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 4. März 2022¹

„Ausgestaltung und Reform der Landesgrundsteuern“

Univ.-Prof. Dr. Marcel Krumm

Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Westfälischen
Wilhelms-Universität Münster sowie Richter am Finanzgericht Münster

„Bodenrichtwerte – Ausgestaltung und Problemfelder“

Marco-Marcel Niebuhr

Rechtsanwalt und externer Doktorand am
Lehrstuhl für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

| | |
|--|----|
| A. Einleitung | 2 |
| B. Vortrag von Prof. Krumm | 3 |
| I. Ausgestaltungen der Landesgrundsteuern..... | 3 |
| 1. Baden-Württemberg..... | 4 |
| 2. Bayern | 5 |
| 3. Hamburg | 6 |
| 4. Niedersachsen..... | 6 |
| 5. Hessen | 7 |
| II. Ausgestaltung des Bundesgrundsteuerrechts | 7 |
| C. Vortrag von Herrn Niebuhr | 10 |
| I. Ausgestaltung der Bodenrichtwerte | 10 |
| II. Ermittlung der Bodenrichtwerte | 11 |
| III. Justiziabilität der Bodenrichtwerte | 12 |
| D. Plenumsdiskussion | 13 |

A. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 178. Bochumer Steuerseminars. Erneut könne das Seminar lediglich hybrid via Zoom sowie mit wenigen Teilnehmern vor Ort stattfinden. Sodann stellt *Prof. Seer* den ersten Referenten, *Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm*, vor. *Prof. Krumm* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster sowie im zweiten Hauptamt Richter am Finanzgericht Münster. Thema seines Vortrags werde die Ausgestaltung und Reform der Landesgrundsteuern sein. Hintergrund dessen sei die mögliche Abweichung der Länder von der bundesgesetzlichen Grundsteuerregelung aufgrund der Abweichungsklausel des Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG. Insofern gebe es unterschiedliche Ansätze der Länder für die Grundsteuer, bspw. würden Baden-Württemberg und Bayern vom Bundesmodell abweichen. *Prof. Seer* sehe den „Flickenteppich“ der Grundsteuern allerdings nicht besonders kritisch, da eine Regionalisierung des Steuerrechts insbesondere bei den Steuern auf Grund und Boden seiner Meinung nach sinnvoll erscheine.

Ebenfalls werde im Zuge des heutigen Seminars *Herr Marco-Marcel Niebuhr*, Rechtsanwalt und externer Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum, über die Ausgestaltung und Problemfelder der Bodenrichtwerte referieren.

Sodann übergibt *Prof. Seer* das Wort an *Prof. Krumm*.

B. Vortrag von Prof. Krumm

Prof. Krumm bedankt sich für die einleitenden Worte. Auch er sehe den bereits angesprochenen „Flickenteppich“ bei den Grundsteuern nicht kritisch. Im Rahmen seines Vortrags werde er zunächst einen Überblick über die landesrechtlichen Regelungen zur Grundsteuer geben. Anschließend werde er auch auf das Bundesmodell eingehen, um im Anschluss zu den von ihm und Herrn Niebuhr entwickelten Diskussionspunkten, insbesondere der Relevanz und Problematik um die Bodenrichtwerte, überzuleiten.

Bevor *Prof. Krumm* sich den landesrechtlichen Ausgestaltungen zuwendet, geht er auf die Entwicklungslinien des Bundesgrundsteuerrechts ein. Er betont, dass das bundesrechtliche Grundsteuer-Reformgesetz vom 26. November 2019² von einer starken Automatisationsstrategie geprägt gewesen sei. Bei der Ausgestaltung der Reform habe sich der Gesetzgeber nach *Prof. Krumm* in einer schwierigen Gemengelage befunden. Eine Abschaffung der Grundsteuer habe aufgrund des Drucks der Kommunen nicht zur Disposition gestanden. Gleichzeitig seien die steigenden Wohnkosten für viele Menschen ein Problem. Hinzu seien verfassungsrechtliche Fragestellungen um die Bedingungen für eine Gesetzgebungskompetenz gekommen. Das Reformgesetz habe sich bis heute mehrfach geändert (vgl. Folie 3 seiner Präsentation). Besonders zu erwähnen sei dabei die Änderung im Fondsstandortgesetz vom 22. April 2021³, in der der Gesetzgeber „klarstellend“ in § 247 BewG angeordnet habe, dass bei der Bewertung unbebauter Grundstücke auf den Zonenwert abzustellen sei. Nach *Prof. Krumm* sei dies keine Klarstellung gewesen, sondern vielmehr eines von mehreren Beispielen für eine nachträgliche grundlegende Änderung des Grundsteuer-Bundesmodells.

I. Ausgestaltungen der Landesgrundsteuern

Prof. Krumm wendet sich nun der Ausgestaltung der Landesgrundsteuern zu. Zunächst gibt er einen Überblick über diejenigen Länder, die das Bundesgrund-

² BGBl. I 2019, 1794.

³ BGBl. I 2021, 1498.

steuerrecht nahezu unverändert anwenden (vgl. Folie 3 seiner Präsentation). Auch in den übrigen Ländern – mit Ausnahme von Baden-Württemberg – werde das Bundesrecht angewendet, allerdings unter Einbeziehung landesrechtlicher Modifikationen. In diesem Zusammenhang geht *Prof. Krumm* speziell auf die Regelungen in Sachsen und Saarland ein, welche lediglich Sondervorschriften zur Messzahl, also eine Abweichung von § 15 GrStG, vorsehen würden. Dies gehe auf die Differenzierung zwischen Grundstücken mit und ohne Wohnnutzung zurück. Hintergrund der Abweichung sei die Sorge gewesen, dass durch die neuen Grundsteuerwerte die Bewertung von Wohnnutzung höher werde als die Sachwertbewertung von Nichtwohnnutzung. Hier habe der Landesgesetzgeber gegensteuern wollen, um die Belastungsverteilung dieser beiden Nutzungen gesetzgeberisch beeinflussen zu können. *Prof. Krumm* habe bis vor kurzem erwartet, dass noch weitere Länder von § 15 GrStG abweichen würden, um die Wohnnutzung günstiger zu machen als die Nichtwohnnutzung. Allerdings habe der Baupreisindex, welcher im Rahmen der Sachwertbewertung nach § 259 BewG herangezogen werde und zuletzt stark angestiegen sei, auf natürlichem Wege dafür gesorgt, dass die Grundstücke mit einer Nichtwohnnutzung im Verhältnis zu Grundstücken mit Wohnnutzung deutlich teurer geworden seien.

Prof. Krumm wendet sich nun näher den landesrechtlichen Abweichungen zu. Die Abweichungsbefugnis folge aus Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG, welcher den Ländern bei der Ausgestaltung der Grundsteuer einen weiten Entscheidungsspielraum zubillige. Die Länder haben lediglich den Typus der Grundsteuer zu wahren sowie die finanzverfassungsrechtliche Vorgaben einzuhalten.

1. Baden-Württemberg

Als erstes Land habe Baden-Württemberg von der Abweichungsbefugnis Gebrauch gemacht und ein Bodenwertmodell eingeführt (für die jeweiligen landesrechtlichen Regelungen s. Folie 4 seiner Präsentation). Steuerobjekt sei hierbei nur der unbebaute Grundbesitz, wobei bebaute Grundstücke hierbei fiktiv als unbebaut gelten würden. Die Bewertung dieser unbebauten Grundstücke erfolge mit dem Bodenrichtwert multipliziert mit der Grundstücksfläche. Vorgesehen sei dabei grundsätzlich ein Zonenwertmodell, d.h. die Zugrundelegung des Werts aus der Bodenrichtwertzone. Allerdings könne gemäß § 38 Abs. 4 LGrStG BW (sog. Escape-Klausel) ein niedrigerer Bodenwert zugrunde gelegt werden, wenn die Abweichung mehr als 30 % vom Zonenwert betrage. Nach Vorstellung des Gesetzgebers sei also – typisiert – eine Abweichung

unterhalb von 30 % hinzunehmen. Nach *Prof. Krumm* sei fraglich, ob diese Escape-Klausel in der Praxis tatsächlich besondere Relevanz erlange, da hierfür die Einholung eines – kostenverursachenden – Gutachtens erforderlich sei und die Grundsteuer regelmäßig wohl unter den Gutachterkosten liegen werde. Ebenfalls würden die Eigentümer von vermieteten Gebäuden regelmäßig kein Interesse daran haben, den der Grundsteuer zugrunde gelegten Wert anzufechten, wenn die Grundsteuer für sie voll umlagefähig sei. Das Rechtsschutzinteresse des – steuertragenden – Mieters sei ein später noch zu diskutierendes Problemfeld.

Erwähnenswert sei weiter die Messzahlermäßigung für Wohnnutzung, welche nach Ansicht von *Prof. Krumm* wohl verfassungsgemäß sei.

2. Bayern

Bayern habe ein Flächenmodell eingeführt. Hiernach werde der Grund und Boden mit 0,04 €/qm und die Gebäudefläche mit 0,5 €/qm bewertet. Dies führe zu einem fiktiven Wert, der sich losgelöst von den tatsächlichen Bedingungen ermittle. Tragender Gedanke sei eine gleiche Steuerbelastung bei zwei gleich großen Grundstücken. Bayern folge dem Äquivalenzprinzip. *Prof. Krumm* interpretiere an dieser Stelle die Gesetzesbegründung dergestalt, dass der Landesgesetzgeber wohl die Kostenäquivalenz meine. Demnach solle die Grundsteuer abbilden, dass die Gemeinde Leistungen erbringe und ihr dadurch Kosten entstünden. Die Größe des Grundstücks stelle insofern – fiktiv – den Bezugspunkt für die dem Steuerpflichtigen zugutekommenden Leistungen dar. Nach *Prof. Krumm* stehe dies in einem Spannungsverhältnis zu der vom BVerfG postulierten Relationsgerechtigkeit bezogen auf den Verkehrswert. Ausgehend vom Äquivalenzprinzip müsse es nach *Prof. Krumm* eine gewisse Nutzenrelationsgerechtigkeit geben. Eine Erfindung von Werten scheidet demnach aus. In der Bemessungsgrundlage müsse ersichtlich werden, dass die einzelnen Steuerpflichtigen die gemeindlichen Leistungen unterschiedlich in Anspruch nehmen würden. *Prof. Krumm* zweifle daher an der Möglichkeit zur Begründung eines Flächenmodells.

Auch in Bayern sei eine Messzahlermäßigung für Wohnnutzung um 30 % vorgesehen. Darüber hinaus bestehe für die Gemeinden die Möglichkeit, besondere Hebesätze für geförderten Wohnraum einzuführen. Dies hänge mit der 25 %igen Ermäßigung der Steuermesszahl des § 15 GrStG zusammen, sei aber ein nur in Bayern vorzufindendes Unikum.

3. Hamburg

Hamburg folge dem Grunde nach dem bayrischen Modell, insbesondere was die Regelungen zum Flächenmodell angehe. Ein Unterschied liege jedoch in der weitergehenden Differenzierung bei der Messzahl-Ermäßigung. Hamburg sehe auch einen Abschlag um 30 % bei Wohnnutzung vor. Allerdings werde zusätzlich bei der Wohnnutzung zwischen guter und normaler Wohnlage unterschieden. Für die normale Wohnlage gebe es einen zusätzlichen Abschlag. *Prof. Krumm* weist unter landesverfassungsrechtlichen Gesichtspunkten darauf hin, dass die Abgrenzung der guten und normalen Wohnlage mittels Verordnungsermächtigung auf den Senat übertragen worden sei. Die Verordnungsermächtigung sehe allerdings keine Kriterien für die Differenzierung vor. Dies gehe nach *Prof. Krumm* auf die auch im Mietspiegel verankerte Differenzierung nach der Wohnlage zurück. So wolle der Landesgesetzgeber diese Unterscheidung aus dem Mietspiegel auf die Grundsteuer transferieren. Seiner Ansicht nach sei eine solche weitgehende Verordnungsermächtigung ohne Vorgaben für die Differenzierungskriterien aber landesverfassungsrechtlich unzulässig.

4. Niedersachsen

Niedersachsen folge im Grundsatz ebenfalls einem Flächenmodell und bewerte Grund und Boden mit 0,04 €/qm und Gebäudefläche mit 0,5 €/qm. Eine Besonderheit sei in Niedersachsen aber, dass der Flächenwert mit einem Lagefaktor multipliziert werde. Niedersachsen verfolge hiermit das Prinzip der Nutzungsäquivalenz. Der Lagefaktor solle eine bessere oder schlechtere Lage im Vergleich zum Gemeindedurchschnitt zum Ausdruck bringen und damit typisiert eine unterschiedlich starke Inanspruchnahme von gemeindlichen Leistungen berücksichtigen. Grundlage des Lagefaktors sei der Bodenrichtwert, d.h. der Zonenwert für das Grundstück, in welcher es liege. Dieser werde in Relation zu dem Gemeindedurchschnittswert der Bodenrichtwerte gesetzt. *Prof. Krumm* bildet ein Beispiel dergestalt, dass ein Grundstück in einer Bodenrichtwertzone mit dem Bodenrichtwert 600 liege und der durchschnittliche Wert in der Gemeinde – über alle Nutzungen hinweg – bei 300 liege. Der Faktor liege grundsätzlich bei 2. Sofern man den Faktor nunmehr unverändert übernehmen würde, bilde der Faktor eine doppelt so gute Lage des zu bewertenden Grundstücks als der Durchschnitt ab. Dies führe dazu, dass die Bemessungsgrundlage – der Flächenwert – sich verdopple. Der Faktor sei jedoch durch einen Exponenten abgeschwächt worden. Dieser liege bei 0,3. Im Beispielsfall liege man damit bei einem Lagefaktor von 1,23. Demnach

würde der niedersächsische Gesetzgeber bei einem Bodenrichtwert von 600 und einem gemeindlichen Durchschnitt von 300 von der 1,23-fachen Teilnahme an den gemeindlichen Leistungen als der Durchschnitt der Gemeinde ausgehen. Dementsprechend erhöhe sich dann die steuerliche Bemessungsgrundlage.

Wie die anderen Bundesländer sehe auch Niedersachsen eine Messzahlermäßigungen für Wohnnutzung vor.

5. Hessen

Das Konzept in Hessen unterscheide sich nicht wesentlich von dem in Niedersachsen. Einzig die Ermittlung des Lagefaktors erfolge anders. Hesse lege einen anderen Durchschnitt als Niedersachsen zugrunde. Wie auch in Niedersachsen fuße das Konzept auf einer Nutzungsäquivalenz. Nach *Prof. Krumm* stelle sich aber – genauso wie schon hinsichtlich des Modells in Bayern – die Frage, ob sich der anhand des Lagefaktors ermittelte Wert – mit Blick auf die Rechtsprechung des BVerfG – empirisch nachvollziehen lasse. Seiner Ansicht nach führe auch ein solches Flächen-Lage-Modell zu gewissen Wertungswidersprüchen.

Eine Besonderheit sei in Hessen weiter, dass das hessische LGrStG als einziges Landesgesetz ein zweistufiges Verwaltungsverfahren vorsehe. In Hessen würden die Flächen nicht gesondert festgestellt. Das Verwaltungsverfahren beginne direkt mit dem Grundsteuermessbetragsverfahren.

II. Ausgestaltung des Bundesgrundsteuerrechts

Anschließend wendet sich *Prof. Krumm* überblicksartig der bundesgesetzlichen Grundsteuer zu.

Die Grundsteuerwerte seien auf den 1. Januar 2022 festzustellen. Die Feststellungserklärung sei bis zum 31. Oktober 2022 abzugeben. Hinsichtlich der Feststellungserklärung gebe es auch die Möglichkeit, Hilfeleistungen von Wohnungsverwaltungen in Anspruch zu nehmen, da es sich hierbei um eine Hilfeleistung in Steuersachen gemäß § 4 Nr. 4 StBerG handele. Nach *Prof. Krumm* vertrete die Finanzverwaltung die Auffassung, dass auch eine „einfache“ Hausverwaltung die Feststellung übernehmen könne. In diesem Zusammenhang weist *Prof. Krumm* auf die koordinierten Ländererlasse vom 9. November 2021 zur Anwendung des GrStG hin.

Die Festsetzung der Grundsteuermessbeträge erfolge auf den 1. Januar 2025. Die erstmalige Erhebung der Grundsteuer werde ab dem Erhebungszeitraum 2025 vorgenommen.

Sodann stellt *Prof. Krumm* die Ausgestaltung der bundesgesetzlichen Grundsteuer dar (vgl. Folie 6 seiner Präsentation). Zu beachten sei insbesondere, dass bzgl. der Grundstücke eine fest Einteilung erfolge, die fest zugeschriebene Bewertungsverfahren nach sich ziehe. Hinsichtlich der Messzahl von 0,31 Promille würden sich grundsätzlich verfassungsrechtliche Fragestellungen ergeben. Eine Abweichung sei nach Ansicht von *Prof. Krumm* aber mit dem gesetzgeberischen Ziel der Vergünstigung von Wohnnutzung begründbar.

Prof. Krumm thematisiert nun die Relevanz des Bodenrichtwerts. Diese folge zunächst daraus, dass bei unbebauten Grundstücken nach § 247 Abs. 1 Satz 2 BewG der Zonenwert maßgeblich sei. Im Bundesrecht gebe es grundsätzlich keine Möglichkeit, einen niedrigeren Wert nachzuweisen. Eine Abweichung vom Zonenwert käme nur bei überlagernden Bodenrichtwertzonen oder bei unterschiedlichen Entwicklungszuständen in Betracht. Eine ungeschriebene Ausnahme könne sich lediglich aus der ImmoWertVO für die Fälle ergeben, in denen eine Bodenrichtwertzone für einzelne Grundstücke nicht gelte, wie bspw. unter den Voraussetzungen des § 15 ImmoWertVO. Sofern der Zonenwert nicht gelte, könne die Finanzverwaltung den Wert schätzen; sie unterliege hierbei allerdings einer vollen gerichtlichen Kontrolle.

Anschließend stellt *Prof. Krumm* das Ertragswertverfahren für Wohngrundstücke nach §§ 252 BewG dar (vgl. Folie 8 seiner Präsentation). Auch im Rahmen dieses Verfahrens spiele der Bodenrichtwert eine elementare Rolle. Einerseits sei dieser für den eigenständigen Bewertungsfaktor des Grund und Boden maßgeblich. Andererseits spiele der Bodenrichtwert bei der Kapitalisierung des Reinertrags im Rahmen der Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes eine Rolle. Hinsichtlich der Ermittlung des Reinertrags weist *Prof. Krumm* auf die grobe Typisierung hin. Es würden keine tatsächlichen Mieten, sondern nur Durchschnittsmieten zugrunde gelegt. Diese Durchschnittsmieten würden lediglich landesweit ermittelt. Lokale Gegebenheiten würden nur über 7 Mietpreinsniveau-Stufen – ebenfalls typisiert – berücksichtigt (vgl. Folie 9 seiner Präsentation). Eine weitere Ausdifferenzierung erfolge im Ertragswertverfahren damit nur über den Liegenschaftszinssatz, da dieser die jeweiligen Bodenrichtwerte berücksichtige. Allein über die Bodenrichtwerte könne insofern eine Wert-/Lagedifferenzierung in

das Ertragswertverfahren einfließe. Seine Ausführungen verdeutlicht *Prof. Krumm* anhand eines Beispielsfalls (vgl. Folie 10 f. seiner Präsentation). Dieses zeige insbesondere auf, dass die Relevanz des Bodenrichtwerts umso höher sei, je älter ein Grundstück sei.

Prof. Krumm geht ebenfalls überblicksartig auf die Bewertung von Nicht-Wohngrundstücken gemäß §§ 258 ff. BewG ein (vgl. Folie 12 seiner Präsentation).

Den Schluss seines Vortrags bilden von Ihm aufgeworfene Vertiefungspunkte (vgl. Folie 14 seiner Präsentation), welche die Grundlage für die – nach dem Vortrag von Herrn Niebuhr zu den Bodenrichtwerten – geplante Diskussion im Plenum bilden sollen. Zu differenzieren seien die Vertiefungspunkten zwischen Aspekten des Rechtsschutzes und den Mitwirkungslasten des Steuerpflichtigen.

Hinsichtlich des Rechtsschutzes weist *Prof. Krumm* zunächst auf das gestufte Verwaltungsverfahren und die daraus resultierenden Grundlagen- und Folgebescheidverhältnisse hin. Die Verfassungswidrigkeit sei seiner Ansicht nach direkt gegen den Grundsteuerwertbescheid geltend zu machen. *Prof. Krumm* kritisiert sodann die Spaltung des Rechtswegs. Die Finanzgerichte seien lediglich für das Messbetrags- und Grundsteuerwertfeststellungsverfahren zuständig. Es ergebe aber keinen Sinn, dass im Anschluss hieran die Verwaltungsgerichte für den Grundsteuerbescheid zuständig seien, da es sich um einen typischen Steuerbescheid i.S.d. AO handele. Zu diskutieren seien seiner Ansicht nach ebenfalls die Anlagen zum BewG. Das BewG sei derzeit ein formelles Parlamentsgesetz, was den Rechtsschutz erschwere, da nur das Gesetz angegriffen werden könne. Allerdings sehe § 263 BewG eine Verordnungsermächtigung für die Verwaltung zur Änderung der Anlagen zum BewG vor. Sofern die Finanzverwaltung die Anlagen ändere, handele es sich nicht mehr um ein Parlamentsgesetz, sondern um eine Verordnung. Diese Situation ähnele der Diskussion zu § 13a EStG. Die Anlagen seien aber die Grundlagen der Relation der Belastung und somit nicht delegierbar. Da bei einer Verordnung Art. 100 GG nicht gelte, stelle sich die Frage, ob der Rechtsschutz vollumfänglich eröffnet werde.

Die Mitwirkungslasten des Steuerpflichtigen stuft *Prof. Krumm* als vertretbar ein. Lediglich das Sachwertverfahren erfordere einen gesteigerten Aufwand. Die Schwierigkeit eines Verfahrens könne nach *Prof. Krumm* nur danach beurteilt werden, wie kompliziert es sei, an die benötigten Daten zu gelangen. Beim Ertragswertverfahren seien seitens des Steuerpflichtigen vor allem die Wohnfläche, die Nutzfläche sowie das

Baujahr der Immobilie beizubringen. Seiner Ansicht nach sei die Besteuerung dieser Daten zumutbar. Diese Daten werden – mit Ausnahme des Baujahrs – ebenfalls bei den abweichenden Modellen wie bspw. in Bayern benötigt, da dort eine Ermäßigung für Wohnnutzung vorgesehen sei. Anders hingegen müsse beim Sachwertverfahren – aufgrund des Abstellens auf die Bruttogrundfläche – seitens der Steuerpflichtigen ein nicht bekannter Wert angegeben werden. Hinsichtlich des daraus resultierenden Aufwands ist *Prof. Krumm* jedoch kritisch. Seiner Ansicht nach sei die Besteuerung dieser Werte nur dann mit viel Aufwand verbunden, soweit die Erbschaft- und Schenkungsteuer für die Steuerpflichtigen irrelevant sei, bspw. bei börsennotierten Konzernen. Bei den übrigen Steuerpflichtigen können regelmäßig die Werte aus dem Sachwertverfahren bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer herangezogen werden. Problematisch sei bei diesen aus Beratersicht – aufgrund der eingeführten zeitnahen Anzeigepflichten – lediglich, dass die Mandanten dahingehend geschult werden müssen, ihre Berater über jede Veränderung der Bruttogrundfläche zu informieren. Daher sei nach Ansicht von *Prof. Krumm* das Monitoring die eigentliche Herausforderung.

Sodann übergibt *Prof. Krumm* das Wort an Herrn Niebuhr.

C. Vortrag von Herrn Niebuhr

Herr Niebuhr bedankt sich bei Prof. Krumm für die Überleitung zu seinem Thema sowie bei Prof. Seer für die Einladung zum heutigen Bochumer Steuerseminar. Im Rahmen seiner Dissertation beschäftige er sich mit den Bodenrichtwerten in der steuerrechtlichen Bewertung. Seinen Vortrag werde er zunächst mit der Ausgestaltung der Bodenrichtwerte beginnen, ehe er Ausführungen zur Ermittlung und Justiziabilität der Bodenrichtwerte vornehmen werde.

I. Ausgestaltung der Bodenrichtwerte

Bodenrichtwerte seien durchschnittliche Lagewerte für den Boden unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungsstands. Bodenrichtwerte seien flächendeckend von den Gutachterausschüssen zu ermitteln. Zu diesem Zweck seien Bodenrichtwertzonen zu bilden (sog. zonale Bodenrichtwerte). Je Bodenrichtwertzone sei ein Bodenrichtwert anzugeben. Ein Bodenrichtwert beziehe sich auf einen Quadratmeter Grundstücksfläche des jeweiligen Bodenrichtwertgrundstücks. Dabei sei das Bodenrichtwertgrundstück ein fiktiv unbebautes Grundstück, dessen Grundstücksmerkmale

weitgehend mit den vorherrschenden wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen in der jeweiligen Bodenrichtwertzone übereinstimmen sollen.

Die Lage des Bewertungsobjekts in der jeweiligen Bodenrichtwertzone schreibe für die steuerrechtliche Bewertung das Bodenwertniveau für das zu bewertende Grundstück fest. Dementsprechend seien die Bodenrichtwertzonen voneinander abzugrenzen. Dies resultiere daraus, dass – anders als die vorher existierenden Lage-Bodenrichtwerte – lediglich zonale Bodenrichtwerte herangezogen würden. Die zonale Einteilung verdeutlicht *Herr Niebuhr* anhand eines Auszugs aus der Bodenrichtwertkarte des Gutachterausschusses Hameln-Hannover. Dabei sei zu beachten, dass die Abgrenzung der Bodenrichtwerte durch Bodenrichtwertzonen oftmals den tatsächlichen Wertverhältnissen widerspreche. Die Abgrenzung habe so zu erfolgen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen den Grundstücken, für die der Bodenrichtwert gelten soll, und dem Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als 30 % betragen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertVO 2021). Innerhalb dieser 30 % Schwelle sollen allerdings Wertunterschiede, die sich aus nicht mit dem Bodenrichtwertgrundstück übereinstimmenden Grundstückmerkmalen einzelner Grundstücke ergeben, nicht berücksichtigt werden.

Der Bodenrichtwert beziehe sich vornehmlich auf das Bodenrichtwertgrundstück. Insofern handele es sich um ein fiktiv unbebautes Grundstück. Dementsprechend müssen die wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmale dargestellt werden. *Herr Niebuhr* führt in die Darstellung überblicksartig ein (vgl. Folie 5 seiner Präsentation) und erläutert den Bodenwert anhand eines Beispiels nach dem bundesrechtlichen Modell (vgl. Folie 6 seiner Präsentation). *Herr Niebuhr* kritisiert die Pauschalisierung der Bewertung. Beispielsweise würden bei der Bewertung Faktoren wie die Belastung mit Altlasten oder lagebedingte Bewertungsabweichungen innerhalb einer Bodenrichtwertzone, wie z.B. die Lage des Bewertungsobjekts an einer Ortseinfahrtsstraße, unberücksichtigt bleiben. Dies führe seiner Ansicht nach zu verfassungsrechtlichen Problemen.

II. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Die Ermittlung der Bodenrichtwerte im weiteren Sinne lasse sich in drei Schritte untergliedern: Erstens die Bildung und Abgrenzung der Bodenrichtwertzonen, zweitens die Attribuierung des Bodenrichtwertgrundstücks und drittens die Bodenrichtwertermittlung im eigentlichen Sinne. Seinen Vortrag möchte er jedoch auf die Bodenrichtwertermittlung im eigentlichen Sinne beschränken. Nach § 14 Abs. Satz 1 ImmoWertVO 2021 sollen die Bodenrichtwerte primär im Vergleichsverfahren ermittelt werden.

Dies erfordere, dass eine ausreichende Zahl von Vergleichspreise vorliege. Da sich der Bodenrichtwert auf ein unbebautes Bodenrichtwertgrundstück beziehe, würden als Vergleichspreise grundsätzlich nur Kaufpreise über unbebaute Grundstücke in Betracht kommen. Problematisch sei hierbei aber, dass in „kaufpreisarmen Regionen“ oftmals keine geeigneten Vergleichspreise zur Verfügung stünden. Dementsprechend habe der Ordnungsgeber bereits 2010 die Ermittlung der Bodenrichtwerte mittels anderer geeigneter Verfahrensweisen zugelassen. Die in Betracht kommenden anderen geeigneten Verfahrensweisen stellt *Herr Niebuhr* sodann überblicksartig dar (vgl. Folie 8 seiner Präsentation). Zusammenfassend hält er fest, dass es sich bei dem Bodenrichtwert um einen Schätzwert und nicht um einen naturgegebenen Wert handele. Dieser sei einerseits das Ergebnis einer rechtlichen Subsumtion im Hinblick auf die gestiegenen regulatorischen Anforderungen, andererseits aber auch das Ergebnis von mathematischen Auswertungen und subjektiven Einschätzungen der Gutachterausschüsse.

III. Justiziabilität der Bodenrichtwerte

Die Bodenrichtwerte sollen sowohl nach dem Bundesmodell als auch nach dem Modell in Baden-Württemberg in Umsetzung der BFH-Rechtsprechung⁴ zur Bedarfsbewertung verbindlich für die Beteiligten im Steuerrechtsverhältnis gelten und einer gerichtlichen Überprüfung regelmäßig nicht zugänglich seien. Von dieser Einschätzung hänge wesentlich die Administrierbarkeit der Bewertungsmodelle ab. Problematisch sei hinsichtlich der einzelnen Bodenrichtwerte, dass diese nicht zu begründen seien und die Ermittlung daher weder für den Steuerpflichtigen noch für die Gerichte einsehbar sei. In einem Spannungsverhältnis hierzu stehe die Tatsache, dass die Bodenrichtwerte nicht eindeutig ermittelt werden können und Unsicherheiten hinsichtlich der Plausibilität des Werts immanent seien. *Herr Niebuhr* gibt ebenfalls zu bedenken, dass die Einhaltung der Normen des BauGB und der ImmoWertVO gerichtlich überprüfbar sein müssen. Es mache keinen Sinn, immer weitere Vorgaben an die Bodenrichtwertermittlung einzuführen, wenn diese aber im Ergebnis nicht überprüft werden können. Seiner Ansicht nach seien die eingeführten Vorgaben in letzter Instanz damit überflüssig. Weiter kritisiert er, dass der BFH – wohl ausgehend von § 192 BauGB – zu pauschal davon ausgeht, dass die Gutachterausschüsse sachkundiger sowie erfahrener

⁴ BFH vom 11. Mai 2005 – II R 21/02, BStBl. II 2005, 686.

seien als die Gerichte und daher eine höhere Bewertungskompetenz hätten. Ferner sei seiner Ansicht nach im Zusammenhang mit dem Bundesmodell problematisch, dass dieses keinen Nachweis eines niedrigeren Bodenrichtwerts vorsehe.

Als Fazit seines Vortrags resümiert *Herr Niebuhr*, dass Bodenrichtwerte in der Verkehrswertermittlung seit Jahren gebräuchlich seien und daher bei der steuerrechtlichen Bewertung herangezogen werden können. Problematisch sei im Rahmen der steuerrechtlichen Bewertung aber, dass die Bodenrichtwerte sehr uneinheitlich ermittelt werden würden und die Leistungsfähigkeit der Gutachterausschüsse nicht flächendeckend gewährleistet werden könne, was sich wiederum auf die Qualität der Bodenrichtwerte niederschläge. Insbesondere mit Blick auf diese uneinheitliche Ermittlung sei es problematisch, dass eine Begründung der Bodenrichtwerte nicht erfolge. Weiter müsse seiner Ansicht nach der Bodenrichtwert im Rahmen der Grundsteuer eine Anpassung vorsehen, um zu gewährleisten, dass der Bodenrichtwert in etwa einen Verkehrswert widerspiegeln würde. Die alleinige Bewertung mittels der Bodenrichtwertszahl stelle kein geeignetes Mittel zur Abbildung des Verkehrswerts dar. Zuletzt kritisiert er, dass eine gerichtliche Überprüfung der Bodenrichtwerte zulässig sein müsse, um zu gewährleisten, dass die rechtlichen Anforderungen an die Bodenrichtwertsermittlung eingehalten würden.

D. Plenumsdiskussion

Prof. Seer bedankt sich für die beiden Vorträge. Hinsichtlich der von Herrn Niebuhr angesprochenen BFH-Rechtsprechung sei zu beachten, dass diese zur Erbschaft- und Schenkungsteuer ergangen sei. Bei dieser habe es jedoch eine Escape-Klausel gegeben. Dementsprechend sei seiner Ansicht nach diese Rechtsprechung nicht eins zu eins auf die Grundsteuer übertragbar. Bei der fehlenden Möglichkeit des Gegenbeweises eines niedrigeren Verkehrswerts bzw. einer Nichtvergleichbarkeit des zu bewertenden Grundstücks mit dem Bodenrichtwertgrundstück werde der Rechtsschutz in nicht mit Art. 19 Abs. 4 GG zu vereinbarender Weise beeinträchtigt werden.

Prof. Dr. Matthias Loose, Richter am BFH, stimmt Herrn Niebuhr dahingehend zu, dass angesichts der Bedeutung der Bodenrichtwerte für die Grundsteuer die Wertermittlung von den Finanzgerichten überprüfbar sein müsse. Gerade im Hinblick auf die verschiedenen Methoden zur Ermittlung der Bodenrichtwerte gebiete dies ein effektiver Rechtsschutz.

Prof. Krumm stimmt *Prof. Loose* zu und gibt weiter zu bedenken, dass die Grundsteuer wohl ein Anwendungsfall für die Grenzen des Beurteilungsspielraums werden würde.

Prof. Krumm wirft weiter die Frage nach der Ausgestaltung der Rechte des Mieters auf. Zwar sei die Grundsteuer als direkte Steuer ausgestaltet, allerdings werde sie bei privaten Mietverhältnissen fast durchgängig und bei gewerblichen Mietverhältnissen ebenfalls regelmäßig auf den Mieter überwältigt. Insofern sei seiner Ansicht nach fraglich, ob dem Mieter als Träger der Steuer eine Klagebefugnis zukomme. *Prof. Krumm* gibt zu bedenken, dass die Rechtsprechung eine solche bei der Umsatzsteuer bislang verneint habe. Ebenfalls merkt er an, dass der Vermieter regelmäßig kein Interesse daran haben wird, die Grundsteuer anzufechten, wenn er diese auf den Mieter überwälzen könne. Auch die zivilrechtliche Rechtsprechung sei hinsichtlich eines etwaigen Schadensersatzanspruchs des Mieters gegen den Vermieter aufgrund einer möglichen falsch ermittelten Grundsteuer sehr restriktiv. Als Beispiel führt *Prof. Krumm* einen Fall des OLG Brandenburg⁵ an, bei welchem ein Schadensersatzanspruch des Mieters erst bei einer schwerwiegenden Pflichtverletzung des Vermieters bejaht wurde.

Prof. Seer merkt an, dass es seiner Ansicht nach auf die Konzeption der Steuer ankomme. Bei der Umsatzsteuer plädiere er aufgrund der offensichtlich indirekten Ausgestaltung für eine Klagebefugnis des Steuerträgers. Die Grundsteuer sei hingegen grundsätzlich als direkte Steuer ausgestaltet, sodass er bei der Grundsteuer hinsichtlich einer Klagebefugnis zurückhaltender wäre.

Sowohl *Prof. Krumm* als auch *Prof. Loose* denken, dass die Frage nach der richtig ermittelten Grundsteuer vermehrt für Konflikte im Innenverhältnis zwischen Vermieter und Mieter sorgen werde. Nach *Prof. Loose* könne hieraus eventuell ein erhöhter Rechtfertigungsbedarf seitens des Vermieters entstehen und insofern für einen natürlichen Druck sorgen, den Rechtsschutz im Bereich der Grundsteuer in Anspruch zu nehmen. Vor diesem Hintergrund rechne er mit einem erhöhten Verfahrensaufkommen im Bereich der Grundsteuer.

Sodann wendet sich das Plenum der Belastung der steuerberatenden Berufe zu. *Prof. Krumm* gibt in diesem Kontext zu bedenken, dass die Hausverwaltungen eine gewisse Belastung übernehmen können und sich diese wohl in Grenzen halten sollte. *Prof.*

⁵ OLG Brandenburg vom 05. Juni 2019 – 11 U 109/15.

Seer könne nachvollziehen, dass angesichts der Corona-Hilfen und der „kurzen“ Fristen bei der Grundsteuer eine gewisse Überbelastung drohen könne. Ebenfalls kritisiert er das Sachwertverfahren und den erheblichen Compliance-Aufwand bei Geschäftsgrundstücken.

Ein Teilnehmer stellt die Frage, ob nicht die Problematik um die Bodenrichtwerte gegen das Bundesmodell und für ein wertunabhängiges Modell spreche. *Herr Niebuhr* stimmt dem zu. Seiner Ansicht nach sei ein wertunabhängiges Modell angesichts der Problematiken um die Bodenrichtwerte – insbesondere mit Blick auf das Äquivalenzprinzip – besser zu handhaben.

Prof. Seer bedankt sich bei Prof. Krumm und Herrn Niebuhr für die interessanten Vorträge sowie bei den anwesenden Teilnehmern für die angeregte Diskussion. Im Rahmen des nächsten Seminars werde Prof. Dr. Lars Rehfeld über das jüngst aktualisierte ATADUmsG referieren. Damit beendet Prof. Seer das heutige Seminar.