



Bodenrichtwerte in der steuerlichen Bewertung

189. Bochumer Steuerseminar

RA Dipl. Finw. (StAkad) Marco-Marcel Niebuhr

23. Februar 2024

Agenda



Konzeption und Ausgestaltung der Bodenrichtwerte



Ermittlung der Bodenrichtwerte



Verwendung der Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung



Finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte



Fazit



I.
**Konzeption und Ausgestaltung der
Bodenrichtwerte**

I. Konzeption und Ausgestaltung der Bodenrichtwerte

Konzeption der Bodenrichtwerte

Der Bodenrichtwert ist ein **durchschnittlicher Lagewert** für den Boden, der unter Berücksichtigung des jeweiligen Entwicklungszustands für das Gebiet einer **Bodenrichtwertzone** ermittelt wird und der sich auf einen Quadratmeter Grundstücksfläche eines unbebauten und fiktiven **Bodenrichtwertgrundstücks** bezieht, dessen Grundstücksmerkmale weitgehend mit den vorherrschenden grund- und bodenbezogenen wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen in der betreffenden Bodenrichtwertzone übereinstimmen.

Normative Ausgestaltung der Bodenrichtwerte

- Bodenrichtwerte sind flächendeckend von den Gutachterausschüssen zu ermitteln. Zu diesem Zweck sind Bodenrichtwertzonen zu bilden (sog. zonale Bodenrichtwerte).
- Je Bodenrichtwertzone ist ein Bodenrichtwert anzugeben.
- Ein Bodenrichtwert bezieht sich auf ein Quadratmeter Grundstücksfläche des jeweiligen Bodenrichtwertgrundstücks (§ 13 Abs. 1 ImmoWertV).
- Das Bodenrichtwertgrundstück ist ein unbebautes und fiktives Grundstück, dessen Grundstücksmerkmale weitgehend mit den vorherrschenden wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen in der jeweiligen Bodenrichtwertzone übereinstimmen sollen (§ 13 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV).
- Der Bodenrichtwert ist somit nicht der Durchschnitt der Kaufpreise, die innerhalb der Bodenrichtwertzone angefallen sind.
- Die Bodenrichtwerte sind zudem keine reinen Lagewerte. Bei den vorherrschenden Grundstücksmerkmalen sind auch die bauliche Nutzbarkeit und die allgemeine Beschaffenheit der Grundstücke, insbesondere Grundstücksgröße und -tiefe, zu berücksichtigen.

I. Konzeption und Ausgestaltung der Bodenrichtwerte

Darstellung der Bodenrichtwerte

Herkömmliche Darstellung von Bodenrichtwerten in
(analogen) Bodenrichtwertkarten

95 B ebf (1255)

WA EFH WGFZ 0,3 b25 f750

Erläuterung

- Bodenrichtwert: 95 Euro/m²
- Entwicklungszustand: Baureifes Land (B)
- Beitragssituation: erschließungsbeitrags- / kostenerstattungsfrei (ebf)
- Zonennummer: 1255
- Art der Nutzung: allgemeines Wohngebiet (WA)
- Ergänzung zur Art der Nutzung: Ein- und Zweifamilienhäuser (EFH)
- Wertrelevante Geschossflächenzahl (WGFZ): 0,3
- Grundstücksbreite (b): 25 Meter
- Grundstücksfläche (f): 750 m²

Mindestdarstellung (§ 16 Abs. 2 Satz 1 und 3 ImmoWertV)

- Entwicklungszustand
- Art der Nutzung
- Beitragsrechtlicher Zustand (bei baureifem Land)

Fallbezogene Darstellung (§ 16 Abs. 2 Satz 2 ImmoWertV)

- Weitere Grundstücksmerkmale sind darzustellen, wenn sie wertbeeinflussend sind.
- Hierzu können insbesondere gehören:
 - das Maß der baulichen Nutzung, insbesondere (W)GFZ,
 - die Bauweise oder die Gebäudestellung zur Nachbarbebauung,
 - die Grundstücksgröße und –tiefe.

Keine Berücksichtigung von individuellen Grundstücksmerkmalen

- Grundstücksmerkmale, die nur im Rahmen einer Einzelbegutachtung ermittelt werden können, sind nicht zu berücksichtigen (§ 16 Abs. 1 ImmoWertV).

I. Konzeption und Ausgestaltung der Bodenrichtwerte

Typologie der Bodenrichtwerte

Allgemeine Bodenrichtwerte

- Soweit allgemein auf die Bodenrichtwerte Bezug genommen wird, handelt es sich um die allgemeinen Bodenrichtwerte i. S. d. § 196 Abs. 1 Satz 1 ff. BauGB.
- Die allgemeinen Bodenrichtwerte sind turnusmäßig mindestens zu Beginn eines jeden zweiten Kalenderjahres zu ermitteln.
- Die allgemeinen Bodenrichtwerte werden von den Gutachterausschüssen primär zur Gewährleistung der Markttransparenz und als Bewertungsfaktor für die Verkehrswertermittlung ermittelt.
- In der steuerlichen Bewertung werden in der Regel die allgemeinen Bodenrichtwerte herangezogen.

Besondere Bodenrichtwerte

- In bestimmten Fällen sind die Gutachterausschüsse verpflichtet, abweichend vom allgemeinen Ermittlungsturnus besondere Bodenrichtwerte auf einen anderen Stichtag und nach anderen Vorgaben zu ermitteln.
- Für Zwecke der steuerlichen Bewertung des Grundbesitzes sind Bodenrichtwerte nach ergänzenden Vorgaben der Finanzverwaltung zum jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunkt oder sonstigen Feststellungszeitpunkt zu ermitteln (§ 196 Abs. 1 Satz 6 BauGB, § 247 Abs. 2 BewG).
- Bei der Fortschreibung der Bodenrichtwerte ist eine veränderte Gebietsqualität derart zu berücksichtigen, dass auch Bodenrichtwerte bezogen auf die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der letzten Hauptfeststellung zu ermitteln sind (§ 196 Abs. 2 BauGB).



II.
Ermittlung der Bodenrichtwerte

II. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Normative Grundlagen

§§ 192 ff. BauGB

- §§ 192, 193: Grundlegende Regelung der Ausgestaltung und der Aufgaben der Gutachterausschüsse
- § 194: Definition des Verkehrswerts
- § 195: Kaufpreissammlung
- § 196: Grundlegende Anforderungen an die Bodenrichtwerte
- § 197: Befugnisse der Gutachterausschüsse
- § 198: Pflicht zur Bildung von Oberen Gutachterausschüssen bzw. einer Zentralen Geschäftsstelle
- § 199: Ermächtigungen
 - Abs. 1: Ermächtigungsgrundlage ImmoWertV
 - Abs. 2: Ermächtigungsgrundlage LandesgutachterausschussVO

§§ 12 ff. ImmoWertV

- § 199 Abs. 1 BauGB ermächtigt nur zur Regelung „gleicher Grundsätze“. Die Verordnungsermächtigung wurde durch die ImmoWertV umgesetzt.
- § 12: Allgemeines zu den für die Wertermittlung erforderlichen Daten
 - § 13: Bodenrichtwert und Bodenrichtwertgrundstück
 - § 14: Grundlagen der Bodenrichtwertermittlung
 - § 15: Bildung der Bodenrichtwertzonen
 - § 16: Grundstücksmerkmale des Bodenrichtwertgrundstücks
 - § 17: Automatisiertes Führen der Bodenrichtwerte

LandesgutachterausschussVO

- § 199 Abs. 2 BauGB ermächtigt die Landesregierungen u. a. durch Rechtsverordnung Folgendes zu regeln:
1. die Bildung und das Tätigwerden der Gutachterausschüsse [...]
 3. die Einrichtung und die Aufgaben der Geschäftsstelle
 4. die Führung und Auswertung der Kaufpreissammlung, die Häufigkeit der Bodenrichtwertermittlung sowie die Veröffentlichung der Bodenrichtwerte und sonstiger Daten der Wertermittlung und die Erteilung von Auskünften aus der Kaufpreissammlung
- [...]

II. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Formeller Ablauf der Bodenrichtwertermittlung

Auswertungszeitraum

Führung und Auswertung der Kaufpreissammlung durch die Geschäftsstelle

- Erfassung und Auswertung der Kaufverträge durch die Geschäftsstelle
- Ermittlung ergänzender Informationen zu den Kauffällen durch die Geschäftsstelle
- Ermittlung ergänzender Informationen für die Bodenrichtwertermittlung durch die Geschäftsstelle

Bodenrichtwertstichtag

Stichtag auf den die Bodenrichtwerte bezogen werden

Allgemeine Bodenrichtwerte

- Zu Beginn des Kalenderjahres
- Ermittlung im Zwei-Jahresturnus
- Ermittlung im Ein-Jahresturnus

Besondere Bodenrichtwerte

- Ermittlung auf den Hauptfeststellungsstichtag oder sonstigen Feststellungszeitpunkt

Ermittlung der Bodenrichtwerte

- Ermittlung der vorläufigen Bodenrichtwerte durch die Geschäftsstelle
- **Bodenrichtwertsitzung**
Begutachtung, Diskussion, Anpassung der vorläufigen Bodenrichtwerte und Beschluss der Bodenrichtwerte

Ermittlungszeitpunkt

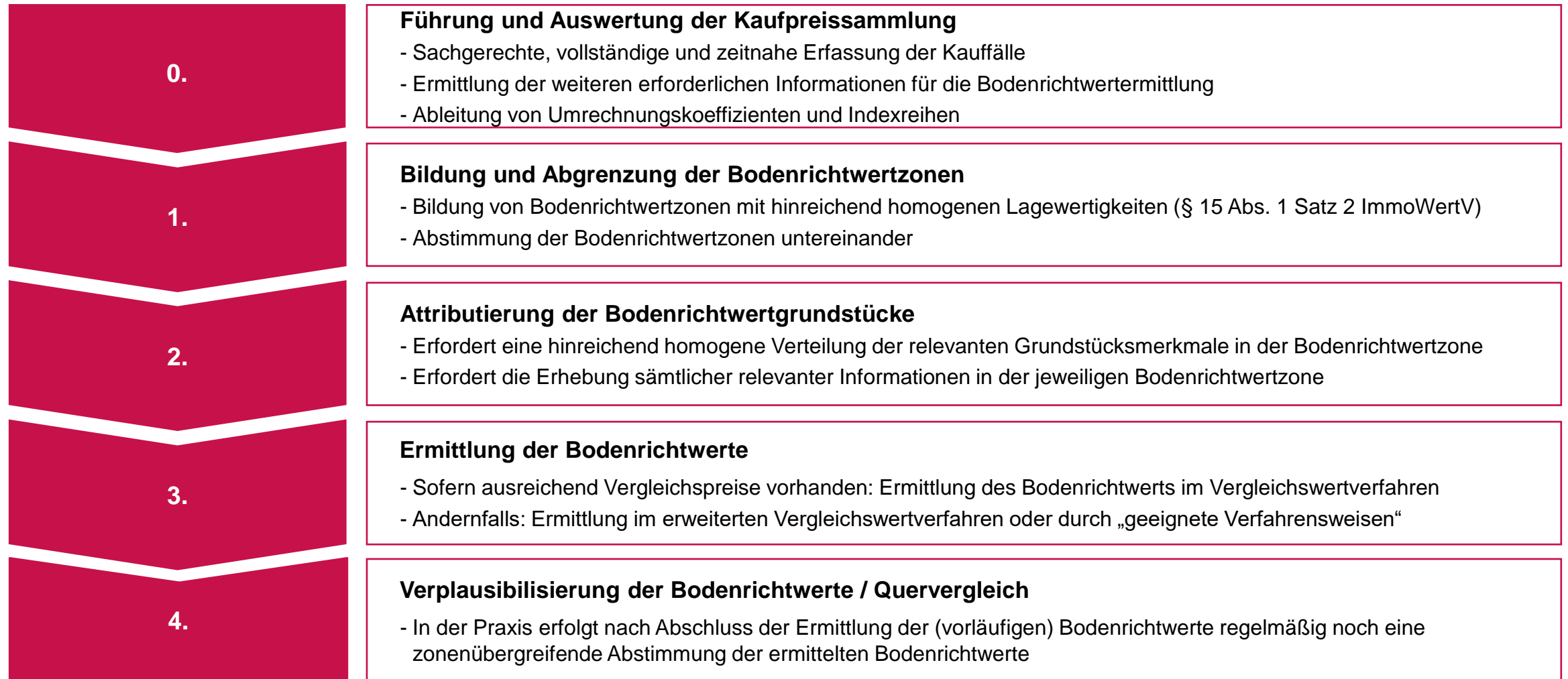
Zeitpunkt, bis zu dem die Ermittlung durchgeführt werden soll

Veröffentlichungszeitpunkt

Zeitpunkt, bis zu dem die Bodenrichtwerte zu veröffentlichen sind

II. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Überblick über die materielle Bodenrichtwertermittlung



II. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Ermittlung der Bodenrichtwerte mittels Preisvergleichs

Vergleichswertverfahren nach § 14 Abs. 1 ImmoWertV als gesetzlicher Grundfall (1/2)

- Im Vergleichswertverfahren wird der Vergleichswert aus einer „ausreichenden Anzahl“ von „Vergleichspreisen“ ermittelt (§ 24 Abs. 1 Satz 1 ImmoWertV).
- Vergleichspreise sind Kaufpreise über Vergleichsgrundstücke, die „hinreichend übereinstimmende“ Grundstücksmerkmale im Vergleich zum Bodenrichtwertgrundstück aufweisen und in „hinreichend zeitlicher Nähe“ angefallen sind.
 - Vorrangig Kaufpreise über unbebaute Grundstücke, die in der betreffenden Bodenrichtwertzone angefallen sind.
 - Kaufpreise müssen nicht zwingend im letzten Auswertungszeitraum angefallen sein.
- Die Kaufpreise sind auf ihre Eignung zu prüfen und bei etwaigen Abweichungen nach Maßgabe von § 9 Abs. 1 Satz 2 f. ImmoWertV an die Gegebenheiten des Wertermittlungsobjekts anzupassen.
 - Die Eignung ist anhand von weiteren unbestimmten Rechtsbegriffen zu beurteilen (§ 9 Abs. 1 ImmoWertV).
 - Eine Anpassung soll vorrangig mittels Umrechnungskoeffizienten und Indexreihen erfolgen.

II. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Ermittlung der Bodenrichtwerte mittels Preisvergleichs

Vergleichswertverfahren nach § 14 Abs. 1 ImmoWertV als gesetzlicher Grundfall (2/2)

- Ein belastbarer Preisvergleich erfordert eine „**ausreichende Anzahl**“ von Vergleichspreisen.
 - Je mehr Vergleichspreise vorhanden sind, desto geringer sind die statistischen Unsicherheiten.
 - Richtvorgaben in der Literatur:
 - Bei erstmaliger Ermittlung des Bodenrichtwerts mindestens 7 Vergleichspreise.
 - Bei Fortschreibung des Bodenrichtwerts mindestens 4 Vergleichspreise.
 - (Verbindliche) Richtvorgaben oder Standards, die von den Gutachterausschüssen zu beachten sind, existieren insoweit kaum.
- **P:** Große Teile der bebauten Gebiete, insbesondere Innenstadtlagen und innenstadtnahe Lagen, sind sog. **kaufpreisarme Gebiete** in denen nicht ausreichend Kaufpreise für eine reguläre Bodenrichtwertermittlung vorhanden sind.
 - Konzeptionelle Unzulänglichkeit der Bodenrichtwerte bei bebauten Gebieten (Ermittlung für ein fiktiv unbebautes Grundstück).
 - Kein ausreichender Grundstücksverkehr in einigen Regionen.
 - Beispiel: In Rheinland-Pfalz lagen im Jahr 2016 durchschnittlich nur 0,3 bis 0,5 Kaufpreise pro Bodenrichtwertzone vor.

II. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Ermittlung der Bodenrichtwerte auf andere Weise

Erweitertes Vergleichswertverfahren (§ 14 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV)

- Für die Bodenrichtwertermittlung in Gebieten ohne oder mit geringem Grundstücksverkehr können Kaufpreise und Bodenrichtwerte aus „vergleichbaren Gebieten“ oder aus vorangegangenen Jahren herangezogen werden.
- Insbesondere: Fortschreibung mittels Bodenpreisindexreihen

Deduktive oder andere geeignete Verfahrensweisen (§ 14 Abs. 2 Satz 2 ImmoWertV)

- Darüber hinaus können deduktive oder „andere geeignete Verfahrensweisen“ angewendet werden.
 - (1) Deduktive Verfahren, (2) Statistische Verfahren, (3) Intersubjektive Verfahren
- Eine verbindliche Regelung dieser Verfahren existiert nicht. In der Literatur werden eine Vielzahl unterschiedlicher Verfahren mit unterschiedlicher Ausformung vertreten.
- Die einschlägigen Richtlinien und Standards beschränken sich darauf, einige Verfahren mit Namen zu bezeichnen, ohne diese weiter zu erläutern.
- Die Begriffe sind in hohem Maße unbestimmt und bieten ein Einfallstor für eine Vielzahl an Ermittlungsmethoden.

II. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Defizite bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte



Führung und Auswertung der Kaufpreissammlungen

- Eine qualitativ ausreichende Bodenrichtwertermittlung kann ohne eine fach- und sachgerecht geführte Kaufpreissammlung nicht durchgeführt werden.
- Es obliegt den Ländern, Regelungen zur Führung und Auswertung der Kaufpreissammlung in einer Landesverordnung zu treffen (§ 199 Abs. 2 Nr. 4 BauGB).
- Der Regelungsumfang und die Regelungsintensität in den Ländern unterscheidet sich erheblich.
 - z. B. Brandenburg: KPSErf-RL Brbg mit 8 Textziffern und Anlagen (über 300 Seiten)
 - z. B. Baden-Württemberg (§ 11 GuAVO BW – 130 Wörter)
- Es existiert keine einheitliche Software für die Führung der Kaufpreissammlungen (weit verbreitet AKS Niedersachsen, teilweise landesweit unterschiedliche Lösungen).
- Eine sachgerechte Führung der Kaufpreissammlung erfordert die zusätzliche Erhebung weiterer Daten (i. d. R. durch Fragebögen). Insoweit existieren keine einheitlichen Vorgehensweisen.
- Im Zuge der ErbStR 2009 sollten die Grundlagen für eine bundesweit einheitliche Führung geschaffen werden. Dies scheiterte jedoch am Widerstand der Bundesländer. Der schlechte Zustand der Datengrundlage ist dem Gesetzgeber seit langem bekannt.

II. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Defizite bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte

Auswahl einiger unbestimmter Rechtsbegriffe bei der Bodenrichtwertermittlung

„ausreichende Anzahl“; „hinreichend übereinstimmen“; „hinreichende zeitliche Nähe“; „wenn die Daten hinsichtlich Aktualität in Bezug auf den maßgeblichen Stichtag und hinsichtlich Repräsentativität den jeweiligen Grundstücksmarkt zutreffend abbilden“; „wenn die Kaufpreise und anderen Daten erheblich von den Kaufpreisen und anderen Daten in vergleichbaren Fällen abweichen“; „aus vergleichbaren Gebieten“; „deduktive oder andere geeignete Verfahrensweisen“; [...]

Regelungsumfang und –dichte der Ermittlung der Bodenrichtwerte

- Die Annahme einer generellen Schwankungsbreite bei der Wertermittlung rechtfertigt nur eingeschränkt eine uneinheitliche massenhafte Ermittlung von Bodenrichtwerten durch eine Institution (Gutachterausschuss).
- Eine Vereinheitlichung der Bodenrichtwertermittlung ist primär nur über Gesetze und Verordnungen und nicht durch Verwaltungsanweisungen möglich.
- Die Konzeption für die Regelung der Bodenrichtwertermittlung ist nicht geeignet, Regelungen zu schaffen, die die Ermittlung der Bodenrichtwerte hinreichend vereinheitlicht.
- Große Teile der Bodenrichtwertermittlung sind nicht geregelt (z. B. Fortschreibung der Bodenrichtwerte, Quervergleich, „andere geeignete Verfahrensweisen“).
- Die bestehenden Regelungen enthalten eine Vielzahl an unbestimmten Rechtsbegriffen (siehe Beispiele auf der linken Seite).
- Es fehlt überwiegend an verbindlichen Verwaltungsanweisungen und Standards, die zu einem einheitlicheren Vorgehen beitragen.

II. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Defizite bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte



Unterschiede bei der Ausgestaltung und Leistungsfähigkeit der Gutachterausschüsse

- Die Bildung und das Tätigwerden der Gutachterausschüsse wurde durch die Bundesländer uneinheitlich geregelt. Dies betrifft insbesondere die Größe der Zuständigkeitsbereiche und die Einrichtung der Geschäftsstellen.
- Die unterschiedliche Organisation der Gutachterausschüsse hat auch Einfluss auf die Qualifikation der für den Gutachterausschuss zuständigen Personen (Gutachter, Bedienstete der Geschäftsstellen).
- Infolge der Sparpolitik in den letzten Jahrzehnten und der über die Jahre stetig gewachsenen Aufgaben sind viele Gutachterausschüsse in ihrer Leistungsfähigkeit eingeschränkt.
- Mangels einheitlicher Geschäftsordnungen unterscheiden sich die konkreten Arbeitsweisen der Gutachterausschüsse.
- Es ist anzunehmen, dass in einem Bundesland mit wenigen Gutachterausschüssen (z. B. Sachsen-Anhalt, Niedersachsen) einheitlichere Vorgehensweisen bestehen als in Bundesländern mit vielen Gutachterausschüssen (z. B. Baden-Württemberg, Bayern).



III.
**Verwendung der Bodenrichtwerte in
der Grundsteuerwertermittlung**

III. Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung

Anwendungsbereiche

| Unbebaute Grundstücke | Bebaute Grundstücke | | |
|---|---|---|---|
| Bodenrichtwertverfahren | Ertragswertverfahren | Sachwertverfahren | |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Der Grundsteuerwert unbebauter Grundstücke ermittelt sich regelmäßig durch Multiplikation ihrer Fläche mit dem jeweiligen Bodenrichtwert (§ 247 Abs. 1 Satz 1 BewG). ▪ Abweichungen zwischen den Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks und des zu bewertenden Grundstücks werden grundsätzlich nicht berücksichtigt (Satz 2). ▪ Falls kein (geeigneter) Bodenrichtwert vorhanden: Ermittlung des Werts des unbebauten Grundstücks aus den Werten vergleichbarer Flächen (§ 247 Abs. 3 BewG). | <p>Der Grundsteuerwert ermittelt sich aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags und des abgezinsten Bodenwerts (§ 252 Satz 1 BewG)</p> | <p>Die Summe aus Bodenwert und Gebäudesachwert ergibt den vorläufigen Sachwert des Grundstücks. Dieser ist zur Ermittlung des Grundsteuerwerts im Sachwertverfahren mit der Wertzahl nach § 260 BewG zu multiplizieren (§ 258 BewG)</p> | |
| | Kapitalisierter Reinertrag | | Gebäudesachwert |
| | <p>Ermittlung des Reinertrags anhand typisierter Mieten und Bewirtschaftungskosten</p> <p>Kapitalisierung des Reinertrags mit einem Vervielfältiger aus Anlage 37 (Auswahl RND und Zinssatz) (§ 253 Abs. 2 BewG).</p> | <p>▪ Bei EFH/ZFH und ETW: ggfs. Anpassung des Zinssatzes bei hohen Bodenrichtwerten (§ 256 Abs. 2 und 3 BewG).</p> | <p>Ermittlung anhand von Normalherstellungskosten, keine Relevanz der Bodenrichtwerte</p> |
| | Abgezinsten Bodenwert | | Bodenwert |
| | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ausgangspunkt: Bodenwert nach § 247 BewG ▪ Anpassung des Bodenwerts bei EFH/ZFH an eine „abweichende“ Grundstücksfläche (§ 257 Abs. 1 BewG) ▪ Abzinsung des Bodenwerts (§ 257 Abs. 2 BewG) mit einem Abzinsungsfaktor von 0,0123 bis 0,9852 (i. d. R. < 0,7) (Auswahl nach RND und Zinssatz), Bodenrichtwerte haben daher regelmäßig deutlich weniger Einfluss | | <p>Ansatz des nach § 247 BewG ermittelten Bodenwerts, keine Anpassung oder Abzinsung</p> |
| | | | Wertzahl |
| | | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Multiplikation des vorl. Sachwerts mit einer typisierten Wertzahl nach Anlage 43 ▪ Auswahl nach vorl. Sachwert und Bodenrichtwert | |
| Mindestwertansatz (§ 251 BewG): 75 % des Bodenwerts nach § 247 BewG | | | |

III. Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung

Ausgestaltung des Bodenrichtwertverfahrens

Auswahl des maßgeblichen Bodenrichtwerts

- Maßgeblich ist der besondere Bodenrichtwert, der vom zuständigen Gutachterausschuss auf den Hauptfeststellungsstichtag ermittelt wurde (§ 247 Abs. 2 BewG; § 196 Abs. 1 Satz 6 BauGB).
- Maßgeblich ist der Bodenrichtwert der Bodenrichtwertzone, in der das Bewertungsobjekt belegen ist (Ausnahme: § 15 Abs. 2 ImmoWertV).
- Sofern der Gutachterausschuss für die betreffende Bodenrichtwertzone mehrere Arten der Nutzung (überlagernde Bodenrichtwertzonen) ausgewiesen hat, ist der passendere Bodenrichtwert auszuwählen (§ 247 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 BewG).

Verbindlichkeit der Bodenrichtwerte / Überprüfung der Eignung des herangezogenen Bodenrichtwerts

- Gesetzgeber: Die von den Gutachterausschüssen ermittelten und den Finanzämtern mitzuteilenden Bodenrichtwerte sind für die Beteiligten im Steuerrechtsverhältnis verbindlich.

Anpassung des herangezogenen Bodenrichtwerts

- Anzusetzen ist regelmäßig der auf das Bodenrichtwertgrundstück bezogene Bodenrichtwert.
- Abweichungen zwischen den Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks und des zu bewertenden Grundstücks werden grundsätzlich nicht berücksichtigt (§ 247 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV).
- Ausnahme: Anpassung des Bodenrichtwerts an einen abweichenden Entwicklungszustand des Bewertungsobjekts.

III. Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung

Verfassungsrechtliche Vorgaben

Grundsatz der Steuergerechtigkeit, Art. 3 Abs. 1 GG

- Steuergesetze müssen die Steuerpflichtigen rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belasten.
- Bereichsspezifischer Vergleichsmaßstab: Leistungsfähigkeitsprinzip (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit).
- Grundsätzlich großer Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.
- Gesetzgeber muss das Leistungsfähigkeitsprinzip beachten und den steuerlichen Ausgangsbestand folgerichtig umsetzen.

Gleichheitsrechtliche Anforderungen an die Ausgestaltung von steuerlichen Bewertungsregelungen

- „Die Bewertungssystematik muss, um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen“ (BVerfGE 148, 147, Rn. 98).
- „Der Gesetzgeber darf sich von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen, die je nach Zahl der zu erfassenden Bewertungsvorgänge an Bedeutung gewinnen und so auch in größerem Umfang Typisierungen und Pauschalierungen rechtfertigen können, dabei aber deren verfassungsrechtliche Grenzen wahren müssen“ (BVerfGE 148, 147, Rn. 98).
- „Erweist sich eine gesetzliche Regelung als in substantiellem Umfang grundsätzlich gleichheitswidrig, können weder ein Höchstmaß an Verwaltungsvereinfachung noch die durch eine solche Vereinfachung weitaus bessere Kosten-/Nutzenrelation zwischen Erhebungsaufwand und Steueraufkommen dies auf Dauer rechtfertigen“ (BVerfGE 148, 147, Rn. 133).

III. Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung

Gleichheitsrechtliche Evaluation der Bodenrichtwerte

Eignung der Bodenrichtwerte zur Schaffung vergleichsfähiger Wertrelationen

- Die Bodenrichtwerte müssen als Bewertungsgrundlage grundsätzlich so beschaffen sein, dass sie (ggfs. in angepasster Form) vergleichsfähige Relationen gewährleisten.
- Bodenrichtwerte müssen dazu eine vergleichbare Qualität und eine vergleichbare Aussagekraft aufweisen.
- Es gelten dieselben Anforderungen wie bei der Ermittlung von Steuerwerten durch die Finanzämter. Die Gutachterausschüsse ermitteln die besonderen Bodenrichtwerte ausschließlich für steuerliche Zwecke und übernehmen dadurch eine Aufgabe der Finanzämter.
- Der Gesetzgeber muss sicherstellen, dass die Bodenrichtwerte auch tatsächlich geeignet sind, vergleichsfähige Relationen zu gewährleisten.
- Bundes- bzw. landesweite Untersuchungen über die Ermittlung und Qualität der Bodenrichtwerte existieren nicht.
- Eine einheitliche Ermittlung der Bodenrichtwerte wird derzeit weder durch die einschlägigen verbindlichen Regelungen noch durch die Ausgestaltung und Organisation der Gutachterausschüsse gewährleistet. Eine vergleichbare Mindestqualität weisen die Bodenrichtwerte nicht auf.

III. Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung

Gleichheitsrechtliche Evaluation der Bodenrichtwerte

Gleichheitsrechtliche Anforderungen an das Gebiet einer homogenen Bodenrichtwertermittlung

- Die bundesrechtlichen Bewertungsregelungen müssen jedenfalls in den elf „Bundesfolgeländern“ geeignet sein, vergleichsfähige Relationen zwischen den Grundstücken herzustellen.
- Die Bodenrichtwerte müssen daher in diesen elf Bundesländern länderübergreifend eine vergleichbare Mindestqualität aufweisen.
- Eine solche Mindestqualität wird derzeit aufgrund der unzureichenden und unterschiedlichen Regelungen und der unterschiedlichen Ausgestaltung der Gutachterausschüsse nicht gewährleistet und liegt deshalb voraussichtlich auch nicht vor.
- Es reicht nicht aus, dass die Bodenrichtwerte innerhalb eines Gemeindegebietes einheitlich ermittelt werden.
 - „Eigene Hoheitsbefugnisse und insbesondere eigene Regelungsspielräume, aus denen sich eine Beschränkung der Gleichheitsbindung auf die Gemeindeebene ergeben könnte, bestehen für die Gemeinden insoweit nicht.“ (BVerfGE 148, 147, Rn. 102).
 - Beurteilungsgegenstand des Bundesverfassungsgerichts sind die vom Bundesgesetzgeber erlassenen Bewertungsnormen.
 - Die Grundsteuerwerte werden nicht durch die Gemeinden, sondern durch die Finanzämter festgestellt.

III. Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung

Gleichheitsrechtliche Evaluation des BRW-Verfahrens

Verbindliche Anknüpfung an den zonalen Bodenrichtwert

- Indem die Bodenrichtwerte der steuerlichen Bewertung zu Grunde gelegt werden, fließen subjektive Einflüsse, statistische Unsicherheiten und uneinheitliche Ermittlungsweisen in die Grundsteuerwerte ein.
- Die Bodenrichtwerte können in der steuerlichen Bewertung nicht derart angepasst werden, dass diese Defizite kompensiert werden.
- Durch die verbindliche Anknüpfung an den jeweilige Zonenwert können weitere Härten entstehen, die selbst bei qualifiziert ermittelten Bodenrichtwerten nicht vermieden werden können, z. B. teilweise erhebliche Wertsprünge an den Zonengrenzen.
- Die Heranziehung eines Bodenrichtwerts, der für einen abweichenden Entwicklungszustand oder abweichende Art der baulichen Nutzung ermittelt wurde, kann zu erheblichen Wertverzerrungen führen.

Nichtberücksichtigung abweichender Grundstücksmerkmale

- Eine Anpassung an abweichende Grundstücksmerkmale des zu bewertenden Grundstücks soll grundsätzlich nicht erfolgen.
- Diese Typisierung verstößt gegen die Vorgaben des BVerfG, da sie die Lebenswirklichkeit nicht realitätsgerecht erfasst. Sie ist zudem nicht verhältnismäßig, da die Bodenrichtwerte mittels typisierter Umrechnungskoeffizienten angepasst werden könnten.
- Die Nichtberücksichtigung führt zu nicht unerheblichen Wertverzerrungen. Insbesondere gewährleistet § 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV (30 %-Grenze für lagebedingte Wertunterschiede) nicht, dass eine Anpassung der Bodenrichtwerte unterbleiben kann.

III. Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung

Gleichheitsrechtliche Evaluation des BRW-Verfahrens

Abschließende verfassungsrechtliche Evaluation

- Entscheidend ist, ob die anhand der §§ 218 ff. BewG ermittelten Grundsteuerwerte in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes gewährleisten.
- Die Bodenrichtwerte und das Bodenrichtwertverfahren sind nur ein Teilaspekt der steuerlichen Bewertungssystematik. Diesem kommt bei der Gewährleistung relationsgerechter Grundsteuerwerte allerdings eine herausgehobene Bedeutung zu.
- Zu den dargestellten erheblichen Wertverzerrungen im Zusammenhang mit den Bodenrichtwerten treten weitere erhebliche Wertverzerrungen, die durch die typisierende Ausgestaltung der Bewertungssystematik entstehen (z. B. misslungene Konzeption des Ertragswertverfahrens und des Mindestwertansatzes).
- Es existiert keine Öffnungsklausel, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, einen abweichenden Grundsteuerwert nachzuweisen. Eine solche Öffnungsklausel kann auch nicht durch Auslegung eingeführt werden.
- Durch die grundsteuerliche Bewertungssystematik entstehen Wertverzerrungen, die in einer großen Vielzahl an Fällen auftreten und die im Einzelfall eine hohe Intensität aufweisen können → voraussichtlich strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung.
- Die Grundsteuerwertermittlung ist in substantiellem Umfang gleichheitswidrig und verstößt damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.



**IV.
Finanzgerichtliche Kontrolle der
Bodenrichtwerte**

IV. Finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte

Anfechtbarkeit von Bodenrichtwerten

Verwaltungsaktqualität der Bodenrichtwerte

- **Allgemeine Bodenrichtwerte** werden primär zur Gewährleistung der Markttransparenz als Marktinformation und als unverbindliche Bewertungsgrundlage im Rahmen der Verkehrswertermittlung ermittelt und veröffentlicht.
- **Besondere Bodenrichtwerte** werden durch die Gutachterausschüsse ausschließlich für die Grundsteuerwertermittlung auf den Hauptfeststellungszeitpunkt ermittelt (§ 196 Abs. 1 Satz 6 BauGB; § 247 Abs. 2 BewG).
 - Die besonderen Bodenrichtwerte sollen nach dem Willen des (Steuer-)Gesetzgebers für die Beteiligten im Steuerrechtsverhältnis verbindlich sein.
 - **P: Außenwirkung?**
 - FG Rheinland-Pfalz: Außenwirkung (-), Feststellung und Übermittlung der Werte erfolgt nur im Innenverhältnis zwischen verschiedenen Behörden, nicht im Außenverhältnis zum Steuerpflichtigen (4 V 1429/23, Rn. 110).
 - Sofern Außenwirkung anzunehmen wäre: Bodenrichtwerte als Allgemeinverfügung → Wirksame Bekanntgabe über die Online-Portale der Gutachterausschüsse und der Finanzverwaltung als „ortsübliche Bekanntmachung“ i. d. R. wohl (-).

IV. Finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte

Zuständige Gerichtsbarkeit

Ansicht 1: Rechtsschutz nur über die Verwaltungsgerichte

- Nach einer Ansicht in der Literatur soll eine gerichtliche Überprüfung der Bodenrichtwerte nur im Verwaltungsrechtsweg zulässig sein (insb. Mandler/Schulze/Zochert, DStR 2023, 1329).
- Arg.: Finanzgerichtliche Überprüfung nach Ansicht des BFH ausgeschlossen; inzidente Überprüfung nach § 44a VwGO nur möglich, wenn auch die behördliche Entscheidung der verwaltungsgerichtlichen Überprüfung unterläge, bei Steuerbescheiden allerdings i. d. R. (-)
- Statthafte Klageart: Feststellungsklage, da Verwaltungsaktqualität nicht gegeben
- Diese Ansicht ist abzulehnen.
 - Eine vorgezogene Bestandskraft der Bodenrichtwerte ist nicht vorgesehen. Die Anfechtung durch eine Feststellungsklage wirkt stark gekünstelt.
 - Ausschluss der gerichtlichen Kontrolle der Bodenrichtwerte durch den BFH verstößt gegen Art. 19 Abs. 4 GG
 - Klagebefugnis fraglich, subjektives Recht auf Ermittlung eines rechtmäßigen Bodenrichtwerts?

Ansicht 2: Inzidenter Rechtsschutz über die Finanzgerichte

- Den Bodenrichtwerten kommt erst durch die Übernahme in den Steuerbescheid eine Außenwirkung zu. Bei der finanzgerichtlichen Überprüfung des Steuerbescheids ist auch inzident der zu Grunde liegende Bodenrichtwert durch die Finanzgerichte zu überprüfen.
- Verkehrswerte und Bodenrichtwerte werden seit Jahren durch die Finanzgerichte kontrolliert (vgl. zur Ertragsteuer BFH X R 27/19, vgl. jüngst zur Grundsteuer FG Rheinland-Pfalz 4 V 1429/23).
- Dem Steuerpflichtigen geht es nicht um die isolierte Anfechtung des Bodenrichtwerts, sondern um die Anfechtung des Bodenrichtwertansatzes im Rahmen der steuerlichen Bewertung.
- **P:** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (zur Grundbesitzbewertung) sind die Bodenrichtwerte einer gerichtlichen Überprüfung regelmäßig nicht zugänglich (grundlegend BFH II R 21/02).

IV. Finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte

Verfassungsrechtliche Vorgaben

Gebot einer effektiven gerichtlichen Kontrolle, Art. 19 Abs. 4 GG

- Art. 19 Abs. 4 GG gewährt dem Bürger einen Anspruch auf eine wirksame gerichtliche Kontrolle. Dieser Anspruch umfasst grundsätzlich eine vollständige Kontrolle des Verwaltungshandelns in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht, also eine vollständige Rechts- und Tatsachenkontrolle.
- Art. 19 Abs. 4 GG besitzt Grundrechtsqualität. Ein Gesetzesvorbehalt ist nicht vorgesehen.
- Gerichtliche Kontrolle hängt von Regelungsumfang und der Regelungsintensität der einschlägigen Rechtsnormen ab.
- Einschränkung der gerichtlichen Kontrolle unter bestimmten Voraussetzungen möglich.
 - Einschränkung nur durch Gesetz (sog. normative Ermächtigungslehre).
 - Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss beachtet werden.
 - Die Abweichung vom Grundsatz der vollständigen gerichtlichen Kontrolle stellt eine begründungsbedürftige Ausnahme dar.
 - Es bedarf für die Einschränkung der gerichtlichen Kontrolle stets eines hinreichend gewichtigen, am Grundsatz eines wirksamen Rechtsschutzes ausgerichteten Sachgrundes.
- Gerichte dürfen das materielle Recht nicht derart auslegen, dass ein effektiver Rechtsschutz unterlaufen wird. Ein effektiver Rechtsschutz darf nicht vollständig ausgeschlossen oder faktisch unmöglich gemacht werden.

IV. Finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte

Verfassungsrechtlich gebotene Kontrolldichte

Evaluation der derzeitigen finanzgerichtlichen Kontrolle der Bodenrichtwerte

- Die zur Grundbesitzbewertung ergangene Rechtsprechung, die eine vollständige gerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte ausschließt verstößt eindeutig gegen Art. 19 Abs. 4 GG.
 - Ein vollständiger Ausschluss der gerichtlichen Kontrolle verstößt gegen Art. 19 Abs. 4 GG.
 - Einschränkung der gerichtlichen Kontrolle ist nicht mit der normativen Ermächtigungslehre des BVerfG vereinbar.
- Auch die Rechtsprechung der Finanzgerichte, die eine Überprüfung auf „offensichtliche Unrichtigkeiten“ beschränken möchten, verstößt gegen Art. 19 Abs. 4 GG.
 - Die Finanzgerichte haben die Ermittlung der Bodenrichtwerte stets in dem Umfang zu überprüfen, dass sie eine Rechtswidrigkeit des Bodenrichtwerts ausschließen können.
 - Wertermittlungsspielräume schließen die gerichtliche Kontrolle nicht aus, sondern wandeln diese in eine nachvollziehende Kontrolle.
- Für die Grundsteuer wäre ein entsprechender Ausschluss der finanzgerichtlichen Kontrolle der Bodenrichtwerte nicht mit Art. 19 Abs. 4 GG vereinbar.

IV. Finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte

Verfassungsrechtlich gebotene Kontrollidichte

Verfassungsrechtlich gebotene finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte

1. Konzeption der Bodenrichtwerte

Vollständige gerichtliche Überprüfbarkeit

2. Kaufpreissammlung/Datengrundlage

Das Finanzgericht muss sich davon überzeugen, dass (1) die Kaufpreissammlung sachgerecht geführt wird, (2) der Bodenrichtwert auf einer ausreichend ermittelten Datengrundlage beruht und (3) welche Marktdaten der Bodenrichtwertermittlung zu Grunde lagen.

3. Bodenrichtwertzonen / Bodenrichtwertgrundstück

Bei der Bildung und Abgrenzung der Bodenrichtwertzonen und bei der Attributierung des Bodenrichtwertgrundstücks kommen den Gutachterausschüssen in größerem Umfang gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbare Wertermittlungsspielräume zu.

Die gesetzlichen Vorgaben an die Verfahrensergebnisse sind grundsätzlich vollständig gerichtlich überprüfbar (etwa die Einhaltung der Zonendichte (§ 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV) oder die hinreichende Darstellung sämtlicher wertrelevanter Grundstücksmerkmale des Bodenrichtwertgrundstücks).

4. Ermittlung der Bodenrichtwerte

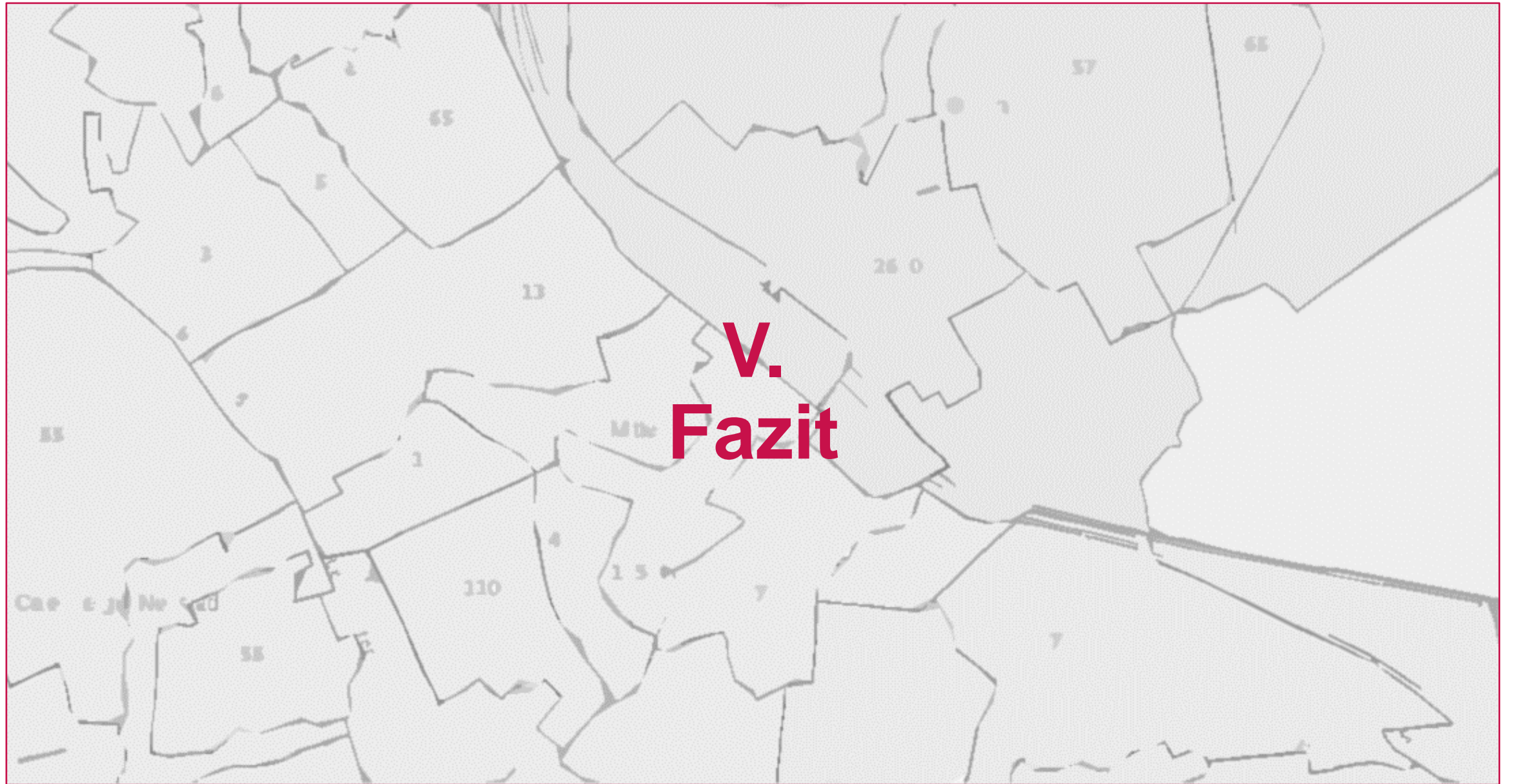
Die Ermittlung der Bodenrichtwerte im engeren Sinne ist grundsätzlich vollständig gerichtlich überprüfbar. In Teilbereichen kann dem Gutachterausschuss ein Wertermittlungsspielraum zukommen. Art. 19 Abs. 4 GG gebietet jedoch eine restriktive Handhabung.

IV. Finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte

Verfassungsrechtlich gebotene Kontrolldichte

Ausstrahlungswirkung des Gebots effektiven Rechtsschutzes auf die Dokumentation und Begründung der Bodenrichtwerte

- § 14 Abs. 5 ImmoWertV: Das oder die angewendeten Verfahren für die Ermittlung der Bodenrichtwerte sind zu dokumentieren. Einzelne Bodenrichtwerte sind nicht zu begründen.
- Die Dokumentation wird nicht veröffentlicht. Die Reichweite der Dokumentationspflicht ist unklar.
- Damit die Finanzgerichte die Bodenrichtwerte in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht überprüfen können, muss die Ermittlung jedes Bodenrichtwerts hinreichend dokumentiert werden. Ein gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbarer Wertermittlungsspielraum besteht nur dann, wenn der Gutachterausschuss die Ermittlung des Bodenrichtwerts hinreichend intersubjektiv dokumentiert hat.
- Bodenrichtwerte, bei denen das Gericht die Ermittlung nicht hinreichend nachvollziehen kann, sind bereits aus diesem Grund rechtswidrig.
- Die Bodenrichtwerte sind entgegen § 14 Abs. 5 Satz 2 ImmoWertV zu begründen. Der Steuerpflichtige muss vor Anfechtung des Steuerbescheids in der Lage sein, die Ermittlung des Bodenrichtwerts zumindest in Grundzügen zu verstehen und zu hinterfragen. Anzugeben sind jedenfalls die Eckdaten der Bodenrichtwertermittlung.



Fazit



Bodenrichtwerte sind unverzichtbar für eine steuerliche Bewertung, die auf die Ermittlung des gemeinen Werts der Immobilien gerichtet ist.



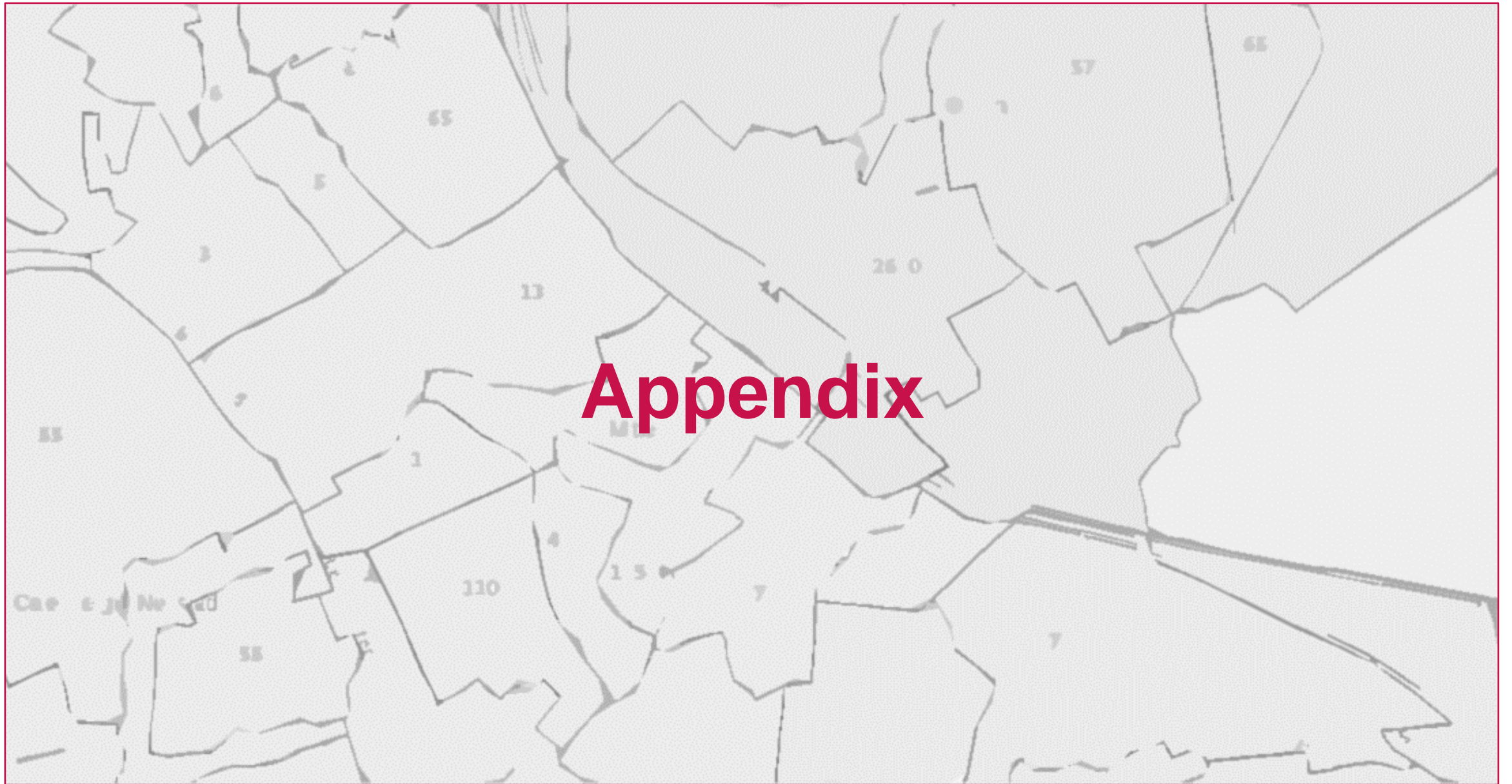
Bodenrichtwerte weisen derzeit weder innerhalb eines Bundeslandes noch bundeslandübergreifend eine vergleichbare Qualität und Aussagekraft auf.



Durch die Anknüpfung an die Bodenrichtwerte und die stark typisierende Ausgestaltung des Bodenrichtwertverfahrens gewährleisten die §§ 218 ff. BewG keine vergleichsfähigen Wertrelationen. Zusammen mit den vielfältigen anderen typisierungsbedingten Wertverzerrungen ergeben sich substantielle bewertungsbedingte Differenzierungen. Die Normen verstoßen daher gegen Art. 3 Abs. 1 GG.



Bodenrichtwerte unterliegen grundsätzlich einer vollständigen finanzgerichtlichen Kontrolle in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht. In Teilbereichen der Bodenrichtwertermittlung können sich ausnahmsweise gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbare Wertermittlungsspielräume für die Gutachterausschüsse ergeben. Diese bestehen allerdings nur, soweit die Ermittlung des einzelnen Bodenrichtwerts nachvollziehbar dokumentiert wurde.



Luther.

Vortragender



Marco-Marcel Niebuhr

Rechtsanwalt

Diplom-Finanzwirt (Steuerakademie)

Senior Associate, Tax

T +49 511 5458 16763

marco.niebuhr@luther-lawfirm.com

Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Berliner Allee 26, 30175 Hannover

Luther.

Bangkok, Berlin, Brüssel, Delhi-Gurugram, Düsseldorf, Essen, Frankfurt a. M., Hamburg, Hannover, Ho-Chi-Minh-Stadt, Jakarta, Köln, Kuala Lumpur, Leipzig, London, Luxemburg, München, Shanghai, Singapur, Stuttgart, Yangon

Weitere Informationen finden Sie unter
www.luther-lawfirm.com
www.luther-services.com