

Protokoll zum
189. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 23. Februar 2024¹

„Bodenrichtwerte in der steuerlichen Bewertung“

Marco-Marcel Niebuhr

Externer Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht und Rechtsanwalt bei Luther

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

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung.....	2
II.	Konzeption und Ausgestaltung der Bodenrichtwerte	2
III.	Ermittlung der Bodenrichtwerte	4
IV.	Verwendung der Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung	11
V.	Finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte.....	15

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 189. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden. Sodann stellt er den heutigen Referenten, *Herrn Marco-Marcel Niebuhr*, vor. Herr Niebuhr sei externer Doktorand an seinem Lehrstuhl und beschäftige sich mit den Bodenrichtwerten in der steuerlichen Bewertung. Herr Niebuhr habe seine Dissertation bereits fertiggestellt und kürzlich zur Bewertung eingereicht. Beruflich sei er als Rechtsanwalt bei Luther in Hannover tätig. Damit übergibt er Herrn Niebuhr das Wort.

Herr Niebuhr bedankt sich für die einleitenden Worte. Nach der Vorstellung der Agenda beginnt er mit der Konzeption und Ausgestaltung der Bodenrichtwerte.

II. Konzeption und Ausgestaltung der Bodenrichtwerte

Herr Niebuhr wendet sich eingangs der gesetzlichen Grundlage der Bodenrichtwerte in § 196 BauGB zu. Er finde diese Regelung nicht gelungen, weil sie sich im Laufe der Zeit immer weiter fortentwickelt habe. Die Bodenrichtwerte seien zusammen mit den Gutachterausschüssen im BauGB 1960 eingeführt worden und sollten vor dem Hintergrund der historischen Preisstoppverordnung Transparenz auf dem Grundstücksmarkt schaffen. Als amtliche Marktinformation sollten sie unverbindlich sein. Bereits 1963 seien sie allerdings schon in der WertermittlungsVO zur Verkehrswertermittlung herangezogen worden. Mit voranschreitender Zeit sei auch im Steuerrecht vermehrt an die Bodenrichtwerte angeknüpft worden. Zunächst sei dies 1997 für die erbschaft- und schenkungsteuerliche Bewertung geschehen. Die Anknüpfung sei durch die Erbschaftsteuerreform 2009 noch verstärkt worden. *Herr Niebuhr* führt aus, dass im Zuge der Reform die Bodenrichtwerte auch „nachgeschärft“ worden seien. So sei in § 196 BauGB geregelt worden, dass es sich um zonale Bodenrichtwerte handele. Das be-

deute, dass sich der Wert auf die Bodenrichtwertzone beziehe. Vorher habe es lagertypische Bodenrichtwerte gegeben, die sich allerdings nicht für eine steuerliche Massenbewertung geeignet hätten. Zudem habe es im Jahr 2021 eine Novellierung der ImmoWertV gegeben. Nun sei in § 13 ImmoWertV geregelt, wie die Begrifflichkeiten des § 196 BauGB im Zusammenhang stünden. Aus dem Zusammenspiel der beiden Normen habe *Herr Niebuhr* eine Definition abgeleitet, die er sodann den Teilnehmern vorstellt (siehe Folie 4 seiner Präsentation).

Im Anschluss wendet er sich der herkömmlichen Darstellung von Bodenrichtwerten in den (analogen) Bodenrichtwertkarten zu (siehe Folie 5 seiner Präsentation). Daran verdeutlicht er das Zusammenspiel des Bodenrichtwerts mit den verschiedenen Merkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks. § 16 Abs. 2 Satz 1 und 3 ImmoWertV schreibe dabei die mindestens darzustellenden Merkmale vor. Daneben gebe es noch eine fallbezogene Darstellung (§ 16 Abs. 2 Satz 2 ImmoWertV). Der Gutachterausschuss müsse sich die jeweilige Lage in der Bodenrichtwertzone sowie die dort vorherrschenden (speziellen) wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmale anschauen. Seien entsprechende Merkmale erkennbar, müsse er diese darstellen. In der Praxis sei es allerdings oft so, dass der Gutachterausschuss entsprechende Ermittlungen nicht durchführe und die Darstellung somit nicht vollständig geschehe. Dies liege daran, dass aus den Kaufverträgen, die an die Gutachterausschüsse verschickt würden, entsprechende Merkmale regelmäßig nicht erkennbar seien. Deswegen seien die Bodenrichtwerte eigentlich nur eingeschränkt aussagekräftig. Nach Ansicht von *Herrn Niebuhr* sei dies alles andere als eine Formalie. Eigentlich müssen die Bodenrichtwerte für die steuerliche Bewertung angepasst werden, um eine aussagekräftige Bewertung vornehmen zu können. Werde der Bodenrichtwert aber nicht vollständig dargestellt, unterblieben die gebotenen Anpassungen aufgrund von Unkenntnis. Insofern komme es zu falschen Bewertungsergebnissen. Des Weiteren seien Grundstücksmerkmale, die nur im Rahmen einer Einzelbegutachtung ermittelt werden können, nicht zu berücksichtigen (§ 16 Abs. 1 ImmoWertV).

Herr Niebuhr veranschaulicht dann die moderne Darstellung der Bodenrichtwerte über Boris (vgl. unter <https://www.bodenrichtwerte-boris.de/boris-d/?lang=de>). Dabei stellt er vor allem heraus, dass sich die Zonenabgrenzung oft nicht mathematisch-objektiv belegen lasse. Gerade die Lagewertigkeit lasse sich nicht bis ins letzte Details hinreichend widerspiegeln. Es gelte immer der Bodenrichtwert der Zone, in welcher das

Grundstück liege. Der BFH habe bereits mehrfach eine Ausnahme hiervon abgelehnt. Dies könne nach Ansicht von *Herrn Niebuhr* zu Bewertungsungenauigkeiten führen.

Nun kommt er auf die Typologie der Bodenrichtwerte zu sprechen. Hierbei sei zwischen den allgemeinen und den besonderen Bodenrichtwerten zu differenzieren. Als allgemeine Bodenrichtwerte seien die i. S. d. § 196 Abs. 1 Satz 1 ff. BauGB gemeint. Die allgemeinen Bodenrichtwerte seien turnusmäßig mindestens zu Beginn eines jeden zweiten Kalenderjahres von den Gutachterausschüssen zu ermitteln. Die allgemeinen Bodenrichtwerte würden von den Gutachterausschüssen primär zur Gewährleistung der Markttransparenz und als Bewertungsfaktor für die Verkehrswertermittlung ermittelt. Sie würden in der Regel auch zur steuerlichen Bewertung herangezogen. Demgegenüber würden die besonderen Bodenrichtwerte nicht im allgemeinen Turnus ermittelt. Sie seien auf einen anderen Stichtag und nach anderen Vorgaben zu ermitteln. Es gäbe zum einen etwa besondere Bodenrichtwerte für die Baubehörden in den Gemeinden, die Ausgleichsbeträge festsetzen würden. Zum anderen gebe es solche für steuerliche Zwecke. So seien für die steuerliche Bewertung des Grundbesitzes Bodenrichtwerte nach ergänzenden Vorgaben der Finanzverwaltung zum jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunkt oder sonstigen Feststellungszeitpunkt zu ermitteln (§ 196 Abs. 1 Satz 6 BauGB, § 247 Abs. 2 BewG). Allgemeine und besondere Bodenrichtwerte können demnach zusammenfallen, wenn sie auf den gleichen Stichtag festgestellt würden. Sie können bei abweichenden Vorgaben der Finanzverwaltung allerdings auch auseinanderfallen. Bei der Fortschreibung der Bodenrichtwerte sei eine veränderte Gebietsqualität derart zu berücksichtigen, dass auch Bodenrichtwerte bezogen auf die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der letzten Hauptfeststellung zu ermitteln seien (§ 196 Abs. 2 BauGB).

III. Ermittlung der Bodenrichtwerte

Sodann wendet sich *Herr Niebuhr* der Ermittlung der Bodenrichtwerte zu. Eingangs gibt er einen Überblick über die normativen Grundlagen der Ermittlung (siehe Folie 8 seiner Präsentation). Danach erläutert er den formellen Ablauf der Bodenrichtwertermittlung (siehe Folie 9 seiner Präsentation). Hierbei gebe es zunächst einen Auswertungszeitraum, in welchem die Kaufpreissammlung durch die Geschäftsstelle der Gutachterausschüsse geführt und ausgewertet werde. Neben der Erfassung und Auswertung der Kaufverträge ermittle die Geschäftsstelle grundsätzlich auch die ergänzenden Informationen zu den Kauffällen und der Bodenrichtwertermittlung. Darauf folge der

Bodenrichtwertstichtag, auf den die Bodenrichtwerte bezogen würden. Dieser falle je nach Turnus auf den 1.1. eines jeden (oder zweiten) Jahres. Bei besonderen Bodenrichtwerte könne der Hauptfeststellungsstichtag oder sonstige Feststellungszeitpunkt zwar abweichen, bislang sei dies aber auch immer der 1.1. gewesen. Nachdem alle Daten vorliegen würden, die zur Ermittlung des Bodenrichtwerts auf den jeweiligen Stichtag erforderlich seien, würden vorläufige Bodenrichtwerte ermittelt. Dies geschehe in der Praxis grundsätzlich durch die Bediensteten der Geschäftsstelle – wenn auch in Abstimmung mit dem Vorsitzenden des Gutachterausschusses. Das genauere Prozedere unterscheide sich von Ausschuss zu Ausschuss. Dies liege daran, dass das Gesetz prinzipiell nur vorsehe, dass die in der Form des § 192 Abs. 2 BauGB zusammengesetzten Gutachterausschüsse die Bodenrichtwerte ermitteln. Nach § 192 Abs. 4 BauGB bediene sich der Gutachterausschuss zwar einer Geschäftsstelle. Es sei aber nicht geregelt, wozu sich der Ausschuss dieser bediene. Stünden die vorläufigen Bodenrichtwerte fest, finde die Bodenrichtwertsitzung des Ausschusses statt. In dieser würden die vorläufigen Bodenrichtwerte begutachtet, diskutiert, angepasst und am Ende final beschlossen. Der BFH unterstelle in seiner Rechtsprechung oftmals eine besondere Qualifikation der Gutachterausschüsse, weshalb diesen die Ermittlung der Bodenrichtwerte wohl besser gelingen solle. Angesichts der Ausgestaltung des Verfahrens bezweifle *Herr Niebuhr* dies jedoch. Eine besondere Qualifikation der Bediensteten der Geschäftsstelle sei nämlich nicht vorgesehen. Die Qualität der Bodenrichtwerte hänge aber wesentlich mit der Einrichtung der Geschäftsstelle zusammen. Er kritisiert in diesem Zusammenhang, dass in manchen Bundesländern die Geschäftsstellen bei den Gemeinden angesiedelt seien und in anderen hingegen bei den Katasterämtern. Dann geht er auf § 193 Abs. 3 BauGB ein, der für die Besetzung des Gutachterausschusses vorgebe, dass der Vorsitzende und die weiteren Gutachter in der Ermittlung von Grundstückswerten oder sonstigen Wertermittlungen sachkundig und erfahren sein sollen. Dabei fehle es aber grundsätzlich an einer weiteren Konkretisierung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe. Hinzu komme, dass es sich von Land zu Land unterscheide, wer die Gutachter bestelle. In einigen Ländern sei dies der Stadtbürgermeister, der insofern einen Einschätzungsspielraum besitze. In anderen Ländern bestelle der Präsident des Katasteramtes die Gutachter. Der jeweilige Erfahrungswert bei der Bestellung wirke sich letztlich ebenso auf die Wertequalität und die Unabhängigkeit der Gutachter aus.

Prof. Seer fragt, ob die Zahl der Gutachter in den Ausschüssen determiniert sei.

Herr Niebuhr verneint dies. § 192 Abs. 2 BauGB gebe nur vor, dass mindestens zwei ehrenamtliche Gutachter bestellt werden müssen. Dabei könne die Bestellung als Gutachter prinzipiell beliebig verlängert werden.

Prof. Seer stellt fest, dass die Gewähr für die Unabhängigkeit nicht dieselbe sei wie in einem finanzgerichtlichen Verfahren. Er plädiere dafür, dass die Sachkunde der ehrenamtlichen Gutachter im Gesetz konkretisiert werden müsse.

Herr Niebuhr erläutert anschließend die vorgesehenen Ermittlungs- und Veröffentlichungszeitpunkte der Bodenrichtwerte. Diese seien in den Gutachterausschussverordnungen geregelt. Für die steuerliche Bewertung sei der aktuelle Bodenrichtwert maßgeblich. Dabei komme es auf den Bodenrichtwertstichtag an. Entsprechend könne die Festsetzung bei der Erbschaftsteuer bspw. erst erfolgen könne, wenn die Bodenrichtwerte veröffentlicht worden seien.

Dann wendet sich *Herr Niebuhr* der materiellen Bodenrichtwertermittlung zu. Wichtig sei dabei, dass die Bodenrichtwerte nicht nur isoliert für einzelne Grundstücke ermittelt würden, sondern die Bodenrichtwerte als Bodenrichtwertgefüge gesehen werden müssen. Die Bodenrichtwerte müssen das Wert- und Lageverhältnis untereinander zutreffend abbilden. *Herr Niebuhr* gibt zunächst einen Überblick über die materielle Ermittlung (siehe Folie 10 seiner Präsentation). Zu Beginn stehe die Führung und Auswertung der Kaufpreissammlung. Für die Bodenrichtwertermittlung sei es elementar, dass die Geschäftsstelle die Kauffälle sachgerecht, vollständig und zeitnah erfasse. Nach *Herrn Niebuhr* sei dies keine leichte Aufgabe. Bspw. müsse bei einem mit Altlasten belasteten Grundstück der Werteinfluss der Altlasten herausgerechnet werden. Dies mache auch die Geschäftsstelle, wenngleich in Absprache mit dem Vorsitzenden der Geschäftsstelle. Der dabei ermittelte Wert würde in der Bodenrichtwertsitzung so dann auch zugrunde legt. Deshalb sei es wichtig, dass die Vorarbeiten sorgsam erledigt würden. Die Auswertung der Kauffälle sei ebenso wichtig. Für die sachgerechte Bodenrichtwertermittlung benötige man Umrechnungskoeffizienten und Indexreihen. Umrechnungskoeffizienten seien Anpassungsfaktoren, um abweichende Grundstücksmerkmale anzupassen. Diese werden etwa auch für die Verkehrswertermittlung benötigt. Indexreihen seien dagegen dafür dar, intertemporär Anpassungen vorzunehmen.

Danach würden die Bodenrichtwertzonen mit hinreichend homogenen Lagewertigkeiten (§ 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV) gebildet und abgrenzt. Dies müsse nicht jedes Mal vorgenommen werden, sondern nur beim ersten Mal und bei einer Änderungen

der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, bspw. infolge der Novellierung der ImmoWertV. § 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV bestimme dabei, dass die Bodenrichtwertzonen so abzugrenzen seien, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen den Grundstücken, für die der Bodenrichtwert gelten solle, und dem Bodenrichtwertgrundstück grundsätzlich nicht mehr als 30 Prozent betragen. Dies sei eingeführt worden, da die Bodenrichtwertzonen vorher oft weit ausgedehnt worden seien und die Lagebedingungen nicht richtig abgebildet hätten. *Herr Niebuhr* bezweifelt aber, dass diese gesetzliche Vorgabe gerichtlich überprüfbar sei.

Der nächste Schritt der Ermittlung sei die Attributierung der Bodenrichtwertgrundstücke. Im Hinblick auf § 16 ImmoWertV erfordere dies, dass die relevanten Grundstücksmerkmale in der Bodenrichtwertzone hinreichend homogen verteilt würden. Dies erfordere wiederum die Erhebung sämtlicher relevanter Informationen in der jeweiligen Bodenrichtwertzone.

Sodann würden die Bodenrichtwerte im engeren Sinne ermittelt. Sofern ausreichend Vergleichspreise vorhanden seien, erfolge diese im Vergleichswertverfahren. Andernfalls erfolge sie im erweiterten Vergleichswertverfahren oder durch andere „geeignete Verfahrensweisen“. Hierauf wolle *Herr Niebuhr* sogleich ausführlich eingehen.

In einem letzten, gesetzlich nicht geregelten Schritt würden die Bodenrichtwerte verplausibilisiert. Dies geschehe gewissermaßen nach dem subjektiven Empfinden, um das Bodenrichtwertgefüge abzubilden.

Im Anschluss an den Überblick wendet er sich eingehend dem Vergleichswertverfahren nach § 14 Abs. 1 ImmoWertV als gesetzlichen Grundfall zu. Dazu stellt er zunächst die Grundlagen des Verfahrens dar (siehe Folie 11 seiner Präsentation). Ein belastbarer Preisvergleich erfordere eine ausreichende Anzahl von Vergleichspreisen. Je weniger Vergleichspreise vorhanden seien, desto höher seien die statistischen Unsicherheiten. Diese würden dann natürlich auch in die steuerliche Bewertung einfließen. *Herr Niebuhr* stellt in diesem Zusammenhang die Richtvorgaben in der Literatur vor (siehe Folie 12 seiner Präsentation). Relativ unerforscht sei derzeit, wie viel statistische Unsicherheit die steuerliche Bewertung aushalte. Zu beachten und für die Einheitlichkeit der Bodenrichtwerte problematisch sei, dass (verbindliche) Richtvorgaben oder Standards, die von den Gutachterausschüssen zu beachten seien, nicht existieren würden. Letztlich würde jeder Gutachterausschuss selbst entscheiden, welche Anzahl er als ausreichend erachte. Teilweise werde es auch als ausreichend anerkannt, dass nur

ein Vergleichspreis zur Verfügung stehe. Es sei nun mal so, dass Preise über unbebaute Grundstücke in bebauten Gebieten nur sehr selten vorkommen. In Neubaugebieten habe man hingegen aktuelle Preise für unbebaute Grundstücke, die die Wertentwicklung gut abbilden würden. Deswegen komme es in der Praxis vor, dass die Bodenrichtwerte in einem Neubaugebiet deutlich höher seien als in einem alten angrenzenden Bestandsgebiet. In diesem gebe es nämlich prinzipiell keine Vergleichspreise für unbebaute Grundstücke. In diesem Bestandsgebiet werde eventuell eine Anpassung angenommen, es fehle dem Gutachterausschuss aber einfach an ausreichendem Datenmaterial. In der Praxis sei es auch häufig zu beobachten, dass die Bodenrichtwerte einfach fortgeschrieben würden, wenn der Gutachterausschuss nicht genügend Daten hätte.

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Er habe sich die Ermittlung bei bebauten Grundstücken etwas anders vorgestellt. Er geht davon aus, dass der Gutachterausschuss *de lege artis retrograd* aus den Kaufpreissammlungen für bebaute Grundstücke den Anteil des Grund und Bodens ausrechnen müsse. Dabei müsse er ein Nachbargebiet in seine Überlegungen einbeziehen.

Herr Niebuhr stimmt ihm zu. Hierbei handele es sich aber um eine deduktive oder andere geeignete Verfahrensweisen i.S.d. § 14 Abs. 2 Satz 2 ImmoWertV.

Prof. Seer spant insofern den Boden zu dem Problem des Rechtsschutzes. Angenommen, dass der Gutachterausschuss einfach die Bodenrichtwerte fortschreibe, könne sich der Steuerpflichtige nicht hiergegen wehren. Dies sei aus seiner Sicht ein echtes Rechtsschutzproblem. Es müsse besser definiert werden, wie die Bodenrichtwerte *de lege artis* zu ermitteln seien. Wenn ein Gutachterausschuss sich nicht hieran halte, müsse der Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, hiergegen vorzugehen. Er könne es sich vorstellen, dass dies in einem finanzgerichtlichen Verfahren vorgebracht werde.

Herr Niebuhr bekräftigt die Ansicht von Prof. Seer. Das Problem sei seiner Meinung nach die uneinheitliche Regelungsdichte sowie Leistungsfähigkeit der Gutachterausschüsse. Er sehe das Ganze gleichheitsrechtlich problematisch. Standards seien bei der Bodenrichtwertermittlung wichtig und würden sich auch auf den Rechtsschutz auswirken.

Er fährt fort, dass sich der Gesetzgeber der Problematik um sog. kaufpreisarme Gebiete bewusst sei. Er halte zwar an der Grundregel des Vergleichswertverfahrens fest.

Nach dem erweiterten Vergleichswertverfahren (§ 14 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV) würden für die Bodenrichtwertermittlung in Gebieten ohne oder mit geringem Grundstücksverkehr aber Kaufpreise und Bodenrichtwerte aus „vergleichbaren Gebieten“ oder aus vorangegangenen Jahren herangezogen werden können. Nach *Herrn Niebuhr* sei die Formulierung misslungen. Auch in bebauten Gebieten gebe es unter Umständen viel Grundstücksverkehr. Es fehle aber an ausreichenden Kaufpreisen für unbebauten Grundstücke. Ausgehend von § 196 Abs 2 BauGB würden in derartigen Zonen die Bodenrichtwerte oft anhand von Bodenpreisindexreihen fortgeschrieben, wobei die Fortschreibung nicht näher im Gesetz geregelt sei. Die Fortschreibung setze aber voraus, dass der Gutachterausschuss entsprechende Indexreihen ermittelt habe, was wiederum mit der Leistungsfähigkeit des einzelnen Ausschusses zusammenhänge.

Wie bereits angedeutet, würden die Bodenrichtwerte alternativ dazu auch deduktiv oder durch andere geeignete Verfahrensweisen ermittelt werden (§ 14 Abs. 2 Satz 2 ImmoWertV). Diese Rechtsbegriffe seien im Gesetz nicht näher bestimmt. Dies biete ein Einfallstor dafür, dass der Gutachterausschuss die Bodenrichtwerte ermittle wie er möchte, solange er nur vortragen könne, dass es sich um eine geeignete Verfahrensweise handle. Auch in der Literatur würden daher eine Vielzahl unterschiedlicher Verfahren mit unterschiedlicher Ausformung vertreten. Die einschlägigen Verwaltungsrichtlinien und -standards würden sich in der Regel darauf beschränken, einige Verfahren mit Namen zu bezeichnen, ohne diese weiter zu erläutern. Der Gutachterausschuss habe prinzipiell keine hinreichenden Kapazitäten, um sich tiefergehend mit einzelnen Verfahrensweisen auseinanderzusetzen. Nach *Herrn Niebuhr* sei es insofern denkbar, dass in der Praxis häufig subjektiv geschätzt werde. Dieser Umstand führe am Ende zu einer uneinheitlichen Bodenrichtwertermittlung.

Herr Niebuhr wendet sich anschließend den Defiziten der Bodenrichtwertermittlung zu (siehe Folien 14–16 seiner Präsentation). Zunächst wirft er eine Grafik aus dem Immobilienmarktbericht Deutschland 2023 zur Datenbereitstellung der Gutachterausschüsse auf. Dann stellt er anhand der Länder Brandenburg und Baden-Württemberg dar, dass sich die Regelungen zur Führung und Auswertung der Kaufpreissammlung in den jeweiligen Landesverordnungen (vgl. § 199 Abs. 2 Nr. 4 BauGB) hinsichtlich Umfang und Intensität erheblich unterscheiden. Je mehr Unterschiede bestünden, desto mehr würden sich auch die Gutachterausschüsse in den einzelnen Ländern unterscheiden. Der Gesetzgeber habe im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2009 die

Grundlagen für eine bundesweit einheitliche Führung schaffen wollen. Dies sei jedoch am Widerstand der Bundesländer gescheitert.

Bezogen auf den uneinheitlichen Regelungsumfang und -dichte der Ermittlung der Bodenrichtwerte führt er weiter aus, dass einheitliche Standards und Vorgaben wichtig für die Entscheidungsfindung seien. Die Annahme einer generellen Schwankungsbreite bei der Wertermittlung rechtfertige nur eingeschränkt eine uneinheitliche massenhafte Ermittlung von Bodenrichtwerten durch die Institution der Gutachterausschüsse. Für die einzelne Institution seien einheitliche und verbindliche Vorgaben wichtig, um die Wertermittlung zu vereinheitlichen. § 199 Abs. 1 verhindere zwar eine vollständige Determinierung der Bodenrichtwerte durch den Bundesgesetzgeber. Die Länder würden aber ebenfalls keine weitergehenden Regelungen zur materiellen Ermittlung treffen können. Da die Gutachterausschüsse außerhalb der Verwaltungsstruktur angesiedelt seien, sei auch keine Vereinheitlichung durch Verwaltungsanweisungen möglich. In der Praxis würden sich die Gutachterausschüsse deshalb selbst gemeinschaftliche Standards erarbeiten. Nach der Einschätzung von *Herr Niebuhr* befinde sich dies allerdings noch in den Startlöchern. Einige Länder, insbesondere NRW, hätten in die jeweilige Gutachterausschussverordnung aufgenommen, dass die gemeinschaftlichen Standards von den Gutachterausschüssen im Regelfall angewendet werden sollen. Von den Gutachterausschüssen selbst werde es dagegen prinzipiell kritisch gesehen, wenn weitere verbindliche Vorgaben gemacht würden. Die Ausschüsse würden sich häufig auf ihre Selbstständigkeit und Unabhängigkeit berufen. Nach *Herr Niebuhr* sei diese Funktion zwar wichtig für die Ermittlung von Verkehrswertgutachten und die Gewährleistung objektiver Werte. Bei der belastbaren, massenhaften Ermittlung von Werten für Besteuerungszwecke sei die Konzeption der Ausschüsse allerdings nicht optimal. Der Bundesgesetzgeber solle nach seiner Ansicht nach idealerweise die Möglichkeit einer Vereinheitlichung über die gemeinschaftlichen Standards in § 199 BauGB regeln.

Er weist darauf hin, dass nur neue Vorschriften alleine aber nicht zweckmäßig seien. Es müsse ebenso die Ausgestaltung und Leistungsfähigkeit der Gutachterausschüsse vereinheitlicht werden. Nur so seien die Ausschüsse in der Lage, die Standards zu erfüllen. *Herr Niebuhr* verdeutlicht dieses Problem anhand einer weiteren Grafik aus dem Immobilienmarktbericht Deutschland 2023, in welchem die Zuständigkeiten der Gutachterausschüsse dargestellt sind. Die unterschiedliche Organisation der Gut-

achterausschüsse habe auch Einfluss auf die Qualifikation der für den Gutachterausschuss zuständigen Personen (Gutachter, Bedienstete der Geschäftsstellen). Er stellt fest, dass infolge der Sparpolitik in den letzten Jahrzehnten und der über die Jahre stetig gewachsenen Aufgaben viele Gutachterausschüsse in ihrer Leistungsfähigkeit eingeschränkt seien. Mangels einheitlicher Geschäftsordnungen würden sich die konkreten Arbeitsweisen der Gutachterausschüsse unterscheiden. Er sei der Meinung, dass in einem Bundesland mit wenigen Gutachterausschüssen (wie z. B. Sachsen-Anhalt, Niedersachsen) einheitlichere Vorgehensweisen bestünden als in Bundesländern mit vielen Gutachterausschüssen (z. B. Baden-Württemberg, Bayern).

IV. Verwendung der Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung

Herr Niebuhr wendet sich dann der Verwendung der Bodenrichtwerte in der Grundsteuerwertermittlung zu. Dazu gibt er eingangs einen Überblick über die Anwendungsbereiche (siehe Folie 18 seiner Präsentation). Er hält fest, dass sich etwaige Unsicherheiten hinsichtlich der Bodenrichtwertermittlung im Rahmen der Bewertung von unbebauten Grundstücken voll durchschlagen würden. Bei bebauten Grundstücken hänge dies vom jeweiligen Einzelfall ab, wobei das Gewicht aber grundsätzlich geringer sei.

Danach geht er auf die Ausgestaltung des Bodenrichtwertverfahrens ein (siehe Folie 19 seiner Präsentation). Hierbei sei vor allem zu beachten, dass der Gesetzgeber unter Berufung auf die Rechtsprechung des BVerfG die Verbindlichkeit der Bodenrichtwerte für die steuerliche Bewertung vorgäbe. Anzusetzen sei dabei regelmäßig der auf das Bodenrichtwertgrundstück bezogene Bodenrichtwert. Abweichungen zwischen den Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks und des zu bewertenden Grundstücks würden grundsätzlich nicht berücksichtigt (§ 247 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV). Dies sei nach Ansicht von *Herrn Niebuhr* eine Typisierung, die nicht den realistischen Fall abbilde. Es komme häufig vor, dass Anpassungen notwendig seien. Dies führe in einer Gesamtbetrachtung zu zusätzlichen Wertverzerrungen. Dies sei im Rahmen der Bundesgrundsteuer vor allem auch deswegen kritisch zu sehen, weil die Möglichkeit des Nachweises anderer Werte nicht vorgesehen sei.

Die vorherigen Ausführungen zur Darstellung der Bodenrichtwertermittlung hätten gezeigt, dass die Bodenrichtwerte oftmals keine einheitliche Qualität aufwiesen. Er wirft insofern die Frage auf, welche Qualität die Bodenrichtwerte für steuerliche Zwecke haben müssten. Teilweise würde vertreten, dass der Gesetzgeber nur die normativen

Vorgaben schaffen müsste. Dann würde grundsätzlich gewährleistet, dass die Bodenrichtwerte nach vergleichbaren Verfahren ermittelt würden. *Herr Niebuhr* sei allerdings der Auffassung, dass das BVerfG den Gesetzgeber an den Ergebnissen der Bewertung messe. Deswegen könne es keine Rolle spielen, dass sich der Gesetzgeber bemüht habe, die Bodenrichtwerte zu vereinheitlichen. Der Gesetzgeber dürfe nur an die Bodenrichtwerte anknüpfen, wenn er gewährleisten könne, dass die Bodenrichtwerte im Ergebnis eine entsprechende Qualität hätten. Er könne sich nicht dadurch exkulpieren, dass er eine Vereinheitlichung nur versucht habe. Vielmehr müsse er die Regelungskompetenzen im Zweifel letztlich an sich ziehen.

Prof. Seer stimmt ihm hinsichtlich der Bundesgrundsteuer zu. Dennoch sei es wohl so, dass die Grundsteuer eine Landessteuer sei. Der Bund habe dafür einen Rahmen gegeben, aber die Länder sind letztlich für den Vollzug verantwortlich. Der Landesgesetzgeber könne insofern Detailsteuerungen hinsichtlich des Gutachterausschusswesens unabhängig von § 199 BauGB vornehmen. Die Verfassungsmäßigkeit hänge seiner Ansicht nach nicht davon ab, dass dann der Vollzug in jedem Land sichergestellt sei. Vielmehr müsse wohl die Betrachtung landesspezifisch erfolgen. Der Bund könne die Grundsteuer als Landessteuer schließlich nicht vollziehen.

Herr Niebuhr stimmt ihm zu. Vorgelagert müsse festgestellt werden, welche Mindeststandards die Bodenrichtwerte aufweisen müssten und ob isoliert betrachtet diese erfüllt würden. Dahingehend sei er der Meinung, dass dem nicht so sei. Anknüpfend daran könne man mit *Prof. Seer* die Frage stellen, in welchem Gebiet die Bodenrichtwerte den Mindeststandard aufweisen müssen. Dabei würde er den Fall betrachten, dass das BVerfG die Bewertungsnormen des Grundsteuergesetzes überprüfe. Diese gehe davon aus, dass die Bewertungssystematik, um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen müsse. Im Grundsteuerurteil aus 2018 habe das BVerfG auch klar gemacht, dass es den Bundesgesetzgeber kontrolliere. Sofern der Bundesgesetzgeber Normen erlasse, müsse sich dieser auch im Bundesgebiet beziehungsweise Geltungsbereich an diesen messen lassen. Ausgehend von den Vorgaben des BVerfG sei er der Ansicht, dass die bundesrechtlichen Bewertungsregelungen jedenfalls in den elf „Bundesfolgeländern“ geeignet sein müssen, vergleichsfähige Relationen zwischen den Grundstücken herzustellen. Die Bodenrichtwerte müssen daher in diesen elf Bundesländern länderübergreifend eine vergleichbare Mindestqualität aufweisen. Es reiche nicht aus, dass die

Bodenrichtwerte innerhalb eines Gemeindegebietes einheitlich ermittelt würden. Eigene Hoheitsbefugnisse und insbesondere eigene Regelungsspielräume, aus denen sich eine Beschränkung der Gleichheitsbindung auf die Gemeindeebene ergeben könnte, bestünden für die Gemeinden insoweit nicht. Die Grundsteuerwerte würden nicht durch die Gemeinden, sondern durch die Finanzämter festgestellt.

Prof. Seer spricht noch einmal die Eigenschaft als Landesgrundsteuer an. Sofern innerhalb eines Landes die Bodenrichtwerte qualitativ hinreichend ermittelt würde, könne jedenfalls insoweit wohl nicht von einer Verfassungswidrigkeit ausgegangen werden, da der Mindeststandard für die Bodenrichtwerte eingehalten worden sei. Man müsse sich seiner Ansicht nach von dem Regelungszustand 2018 lösen.

Herr Niebuhr entgegnet, dass das dualistische Verständnis von der Gesetzgebungskompetenz nicht seinem Verständnis entspreche. Im GG sei geregelt, dass es eine Grundsteuer gebe, die grundsätzlich der Bundesgesetzgeber regelt. Die Länder können hiervon abweichen. Würden sie dies nicht tun, gelte das Bundesmodell. Nur bei einer aktiven Abweichung durch die Länder müsse insoweit keine einheitliche Bodenrichtwertermittlung erfolgen. Für Baden-Württemberg komme es bspw. darauf an, dass nur innerhalb von Baden-Württemberg die Bodenrichtwerte einheitlich ermittelt würden. Der Bundesgesetzgeber habe das Bundesmodell dagegen so konzipiert, dass es prinzipiell bundesweit gelte. Deswegen komme es seiner Ansicht nach auf die elf Bundesfolgeländer an.

Prof. Seer sehe dies anders, weil es seitens der Länder keine „Entweder-oder-Entscheidung“ sei. Die Länder würden vielmehr auch nur partielle Abweichungen regeln können. Der Verfassungsgeber habe es in Kauf genommen, dass es 16 verschiedene Grundsteuermodelle und Vollzugsregelungen gebe. Es stelle sich dann eventuell nur noch die Frage, was nach der Wesentlichkeitstheorie der parlamentarische Gesetzgeber regeln müsse. Eine formalgesetzliche Grundlage könne demnach wohl hinsichtlich des Gutachterausschusswesens notwendig sein. Zwar könne die Ermittlung der Werte derzeit zwar in allen elf Bundesfolgeländern defizitär sein. Er würde aber nicht von vornherein sagen, dass die Ermittlung a priori für alle elf Länder vom Bund geregelt werden müsse, wenn diese untätig blieben.

Ein Teilnehmer meldet sich zu Wort. Es bedürfe eines Gesetzesvollzugs in Bezug auf die ImmoWertV. Bei der gleichheitsrechtlichen Frage müsse bei der Grundsteuer als kommunale Steuer die Kommune betrachtet werden. Solange innerhalb der Kommune

die Relation stimme, werde die Last auf die Steuerschuldner in einem verfassungskonformen Verhältnis verteilt. Er sehe das von Herrn Niebuhr herausgestellte verfassungsrechtliche Problem deswegen weniger bei der Grundsteuer als mehr bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, wo ebenfalls die Bodenrichtwerte – dann aber unter Umständen von verschiedenen Kommunen – herangezogen würden.

Herr Niebuhr antwortet, dass der verfahrensrechtliche Stand derzeit derselbe sei wie bei der Einheitsbewertung und der Grundsteuerbewertung, die dem Urteil des BVerfG zugrunde gelegen hätten. Das BVerfG habe gerade festgestellt, dass es auf die Ausgestaltung der bundesgesetzlichen Regelung ankomme, da die Kommunen keine eigene Hoheitsbefugnisse und Regelungsspielräume hätten. Man betrachte daher nicht, ob innerhalb der Kommune letztlich die Grundsteuerbelastung unterschiedlich ausfalle, sondern ob die Bewertung in der Gesamtsicht zu vergleichsfähigen Relationen führe. So müsse es das BVerfG auch für die Neuregelung sehen.

Herr Niebuhr fährt fort, indem er feststellt, dass die uneinheitliche Bodenrichtwertermittlung nicht unmittelbar zur Verfassungswidrigkeit der Bundesgrundsteuer führe. Man müsse das weitere Bewertungsverfahren in die Betrachtung einbeziehen. Das BVerfG prüfe gerade die Relation der finalen Werte. Das grundsteuerliche Bewertungskonzept arbeite allerdings ausschließlich mit typisierten Bewertungsfaktoren. Die Bodenrichtwerte seien die einzige Bewertungsgrundlage, die die individuellen Wertverhältnisse abbilden würden. Da die Bodenrichtwerte allerdings weitgehend die herausgearbeiteten Ungenauigkeiten aufwiesen, sei in einer Zusammenschau davon auszugehen, dass – im Hinblick auf Art. 3 GG – nicht mehr hinnehmbare Wertverzerrungen gegeben seien.

Prof. Seer fasst zusammen, dass Herr Niebuhr vor allem rüge, dass die verfahrensrechtlichen Sicherungen für eine gleichheitskonforme Anwendung des Bodenrichtwerts fehlen würde. Vielmehr seien die Spielräume für die einzelnen Gutachterausschüsse nahezu willkürlich. Herr Niebuhr sehe hierin wohl ein gesetzgeberisches Unterlassen. Problematisch sei aber, dass der BFH in ständiger Rechtsprechung die Werte der Gutachterausschüsse als gegeben hinnehme. Die große Frage sei deswegen, inwiefern die Möglichkeit einer finanzgerichtlichen Kontrolle bestünde.

V. Finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte

Hinsichtlich dessen wirft *Herr Niebuhr* zunächst die Frage nach der Rechtsqualität der Bodenrichtwerte auf. Die allgemeinen Bodenrichtwerte seien dabei prinzipiell unverbindlich, da sie primär zur Gewährleistung der Markttransparenz als Marktinformation und als unverbindliche Bewertungsgrundlage im Rahmen der Verkehrswertermittlung ermittelt und veröffentlicht würden. Der BFH gehe erst bei einem Bewertungsfall von einer Verbindlichkeit aus. Anders verhalte es sich aber grundsätzlich mit den besondere Bodenrichtwerten Diese würden durch die Gutachterausschüsse ausschließlich für die Grundsteuerwertermittlung auf den Hauptfeststellungszeitpunkt ermittelt (§ 196 Abs. 1 Satz 6 BauGB; § 247 Abs. 2 BewG). Nach dem Willen des (Steuer-)Gesetzgebers sollen diese für die Beteiligten im Steuerrechtsverhältnis verbindlich sein. Die Bodenrichtwerte könnten demnach grundsätzlich eine Allgemeinverfügung darstellen. Allerdings habe das FG Rheinland-Pfalz (4 V 1429/23, Rn. 110) die Außenwirkung verneint, da die Feststellung und Übermittlung der Werte nur im Innenverhältnis zwischen verschiedenen Behörden erfolge und nicht im Außenverhältnis zum Steuerpflichtigen. Die Bodenrichtwerte würden erst verbindlich, wenn das Finanzamt diese zugrunde lege. Nach *Herrn Niebuhr* könne dies aber bezweifelt werden, da der Gutachterausschuss um die Verbindlichkeit wisse und die Werte in den Online-Portalen der Gutachterausschüsse veröffentlicht würden. Selbst bei einer Außenwirkung stelle sich aber die Frage nach einer wirksamen Bekanntgabe, die wohl in der Regel zu verneinen wäre.

Im Anschluss kommt *Herr Niebuhr* auf den Meinungsstreit in der Literatur zu sprechen, bei welcher Gerichtsbarkeit die Bodenrichtwerte anzufechten wären, und stellt diesen den Teilnehmern vor (siehe Folie 27 seiner Präsentation). Seiner Ansicht nach sei ein inzidenter Rechtsschutz über die Finanzgerichte zu gewähren. Wie Prof. Seer soeben schon festgestellt habe, sei das Problem aber, dass nach ständiger Rechtsprechung des BFH (zur Grundbesitzbewertung) die Bodenrichtwerte einer gerichtlichen Überprüfung regelmäßig nicht zugänglich seien (grundlegend BFH II R 21/02). In der Gesetzesbegründung zur Grundsteuer sei der Gesetzgeber zwar auf diese Rechtsprechung eingegangen. Er habe allerdings nicht festgestellt, dass ein gerichtliche Überprüfung ausgeschlossen werden solle. Die Finanzverwaltung verstehe dies aber dahingehend, dass ein Ausschluss erfolgen solle.

Nach Ansicht von *Herrn Niebuhr* verstoße die zur Grundbesitzbewertung ergangene Rechtsprechung, die eine vollständige gerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte ausschließe, gegen Art. 19 Abs. 4 GG. Die Gutachterausschüsse würden hoheitlich tätig und seien Teil der öffentlichen Gewalt. Diese Handlung müsse gerichtlich überprüfbar sein. Die vollständige Einschränkung der gerichtlichen Kontrolle sei nicht mit der normativen Ermächtigungslehre des BVerfG vereinbar. Neben der Rechtsprechung des BFH gebe es noch eine differenzierende Rechtsprechung der Finanzgerichte. Diese würden eine Überprüfung auf „offenbare Unrichtigkeiten“ beschränken. *Herr Niebuhr* ist aber der Meinung, dass diese Rechtsprechung ebenso gegen Art. 19 Abs. 4 GG verstoße. Die Finanzgerichte hätten die Ermittlung der Bodenrichtwerte stets in dem Umfang zu überprüfen, dass sie eine Rechtswidrigkeit des Bodenrichtwerts ausschließen können. Wertermittlungsspielräume würden die gerichtliche Kontrolle nicht ausschließen, sondern diese in eine nachvollziehende Kontrolle wandeln.

Im Anschluss erläutert er die aus seiner Sicht gebotene verfassungsrechtlich gebotene finanzgerichtliche Kontrolle der Bodenrichtwerte (siehe Folie 30 seiner Präsentation). Aus dem Gebot des effektiven Rechtsschutzes ergebe sich dabei eine Ausstrahlungswirkung auf die Dokumentation und Begründung der Bodenrichtwerte (siehe Folie 31 seiner Präsentation).

Nach *Prof. Seer* spreche einiges für den Ansatz von Herrn Niebuhr. Hiernach würden die Gutachterausschüsse bei einer Anfechtung vor den Finanzgerichten eine geeignete Dokumentation und Erläuterung der Bodenrichtwertermittlung vorweisen müssen. Sofern sie dies nicht können, wäre die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer rechtswidrig. Die Bodenrichtwerte seien jedenfalls einer Plausibilitätsprüfung zu unterwerfen. Ein solcher Ansatz würde in der Praxis in vielen Gemeinden die Rechtswidrigkeit der Grundsteuer bedeuten.

Herr Niebuhr stimmt ihm zu. Durch die Einbeziehung der Ausschüsse in die Gerichtsverfahren würde eine erhebliche Arbeitsbelastung auf diese zukommen. Seiner Ansicht nach könne der Gesetzgeber Rechtsschutz auch nicht aus Praktikabilitätsabwägungen beschränken. Hier seien die Länder in der Pflicht, die Ausschüsse bei ihren Tätigkeiten ausreichend zu unterstützen.

Damit *Prof. Seer* bedankt sich bei Herrn Niebuhr für den interessanten Vortrag. Das nächste Bochumer Steuerseminar behandle die schenkungsteuerliche Behandlung

unbenannter Zuwendungen. Vortragender werde der wissenschaftliche Mitarbeiter seines Lehrstuhls, Herr Janis Werth, sein. Sodann beendet er das heutige Seminar.