



FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

Im Namen des Volkes Urteil

Az.: 8 K 1582/23

In dem Finanzrechtsstreit

- Klägerin -

prozessbevollmächtigt:

Rechtsanwalts-gesellschaft audit law gmbh
Richard-Wagner-Straße 4, 70184 Stuttgart, Az: 3/22 AU

gegen

Finanzamt
vertreten durch die Amtsleitung

- Beklagter -

wegen Grundsteuerwertbescheid

hat der 8. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 11. Juni 2024 durch

| | |
|---------------------------------------|----------|
| Vorsitzenden Richter am Finanzgericht | Brey |
| Richterin am Finanzgericht | Krust |
| Richter am Finanzgericht | Dr. Jooß |
| Ehrenamtliche Richterinnen | |

für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Informationen zum Schutz personenbezogener Daten bei deren Verarbeitung durch die Justiz nach Artikel 13 und Artikel 14 der Europäischen Datenschutz-Grundverordnung finden sich auf der Internetseite des Gerichts (www.fg-baden-wuerttemberg.de) unter dem Menüpunkt "Service" / "Informationen zum Datenschutz in der Justiz". Auf Wunsch übersenden wir diese Informationen auch an Verfahrensbeteiligte in Papierform.

Anschrift: Finanzgericht Baden-Württemberg - Senate in Stuttgart -, Postfach 10 14 16, 70013 Stuttgart
Dienstgebäude: Börsenstr. 6, 70174 Stuttgart
Fernsprecher: 0711 6685 209, Fax: 0711 6685 298, E-Mail: Poststelle@FGStuttgart.justiz.bwl.de
Verkehrsverbindung: Stadtmitte

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die **Revision** zu.

Die Revision ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **bei dem Bundesfinanzhof** schriftlich oder als elektronisches Dokument einzulegen *). Schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen, die durch einen Rechtsanwalt, durch eine Behörde oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihr zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse eingereicht werden, sind nach § 52d Satz 1 FGO ab 1.1.2022 als elektronisches Dokument zu übermitteln. Ist dies aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich, bleibt die Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften zulässig. Die vorübergehende Unmöglichkeit ist bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft zu machen; auf Anforderung ist ein elektronisches Dokument nachzureichen. Gleiches gilt für die nach der Finanzgerichtsordnung vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 FGO zur Verfügung steht.

Die Revisionschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigefügt werden. Die Revision ist **innerhalb von zwei Monaten** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren **vor dem Bundesfinanzhof** muss sich **jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen**. Zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

| | |
|-------------------------------------|------------------------------------|
| Postanschrift des Bundesfinanzhofs: | Postfach 86 02 40, 81629 München |
| Hausanschrift: | Ismaninger Str. 109, 81675 München |
| Telefax-Anschluss: | (0 89) 92 31-2 01 |

*) Der Antrag bzw. die Einlegung per E-Mail ist nicht zulässig. Wie Sie bei Gericht elektronisch einreichen können, wird auf www.ejustice-bw.de bzw. www.justiz.de beschrieben.

Tatbestand

Streitig ist, ob der Erlass von Grundsteuerwertbescheiden nach dem Gesetz zur Regelung einer Landesgrundsteuer (Landesgrundsteuergesetz - LGrStG -) des Landes Baden-Württemberg auf den 1. Januar 2022 verfassungsgemäß ist.

Die Klägerin ist Eigentümerin des Grundstücks

Das Grundstück ist ca. 17,65 m breit und ca. 62,84 m lang, hat eine Größe von 1.109 m² und wurde im Jahr 1962 mit einem Zweifamilienhaus bebaut. Das Grundstück befindet sich in der Bodenrichtwertzone . Der Gutachterausschuss hat das Richtwertgrundstück für diese Zone zum 1.1.2022 beschrieben als baureifes Land (Entwicklungszustand), Wohnbaufläche (Art der Nutzung), Ein- und Zweifamilienhäuser (Ergänzung zur Art der Nutzung) und Grundstückstiefe 40 m sowie den Bodenrichtwert auf 510 €/m² beziffert (vgl. Rechtsbehelfsakten). In seinen „Ergänzungen“ führt der Gutachterausschuss aus (Anlage K1a):

„Bei Angabe der Grundstückstiefe (t) ist der Bodenrichtwert (BRW) nur bis zur definierten Grundstückstiefe anzusetzen. Für die darüber hinausgehende, nicht bebaubare Mehrfläche ist, unter Berücksichtigung der Grundstückstiefe ein niedriger Bodenwert anzusetzen. Hier gilt für $2t = 33$ Prozent sowie größer $2t = 10$ Prozent.

Ist die Bebauung weitere Grundstücksteile rechtlich sichergestellt, ist auch hier vom vollen Bodenrichtwert auszugehen.“

Die Klägerin reichte am 3. August 2022 die Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts beim beklagten Finanzamt (FA) ein. Am 24. November 2022 erließ das FA den angegriffenen Grundsteuerwertbescheid, Hauptfeststellung auf den 01.01.2022, und stellte den Grundsteuerwert auf 565.500 € fest. Den Grundsteuerwert berechnete das FA durch Multiplikation der Grundstücksfläche von 1.109 m² mit dem Bodenrichtwert von 510 €/m².

Am 22. Dezember 2022 erhob der Prozessbevollmächtigte Sprungklage beim Finanzgericht. Das Finanzgericht gab das Verfahren (8 K 2491/22) allerdings durch Beschluss vom 18. April 2023 gemäß § 45 Abs. 2 Satz 1 FGO zur Durchführung des Vorverfahrens an das FA ab. Im Einspruchsverfahren verständigten sich die Beteiligten darauf, dass die Fläche des Grundstücks bis zur Grundstückstiefe von 40 m 706 m² beträgt und auf den

Rest des Grundstücks 403 m² entfallen. Durch Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2023 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung, die tatsächliche Verständigung vom 2./12. Juni 2023, die Rechtsbehelfsakten sowie die Gerichtsakte 8 K 2491/22 verwiesen.

In ihrer erneuten Klage vom 2. August 2023 trägt die Klägerin zum Grundstück ergänzend vor, es liege nördlich eines kleinen Baggersees unmittelbar angrenzend an den Halsrückengraben. Es sei mit einer naturbelassenen Blumenwiese, Obst- und Ziersträuchern, einem Mammutbaum und sonstigen Zier- und Nutzsträuchern bepflanzt; teilweise werde es als Hobbygarten genutzt und sei von einer Naturhecke umgeben. Das Grundstück sei ab der Tiefe von 34 m rechtlich nicht bebaubar. Das Grundstück liege in den Überflutungsgebieten des „HQExtrem-Gebietes“. Der Hochwasserschutz aus den 80er Jahren sei überholt; notwendig sei eine Dammertüchtigung und -erhöhung ab dem Jahr 2024. Ob das Grundstück in einem festgesetzten Überschwemmungsgebiet liege und auch deshalb nicht bebaubar sei, habe nicht geklärt werden können.

Die Klägerin meint, der derzeitige Erlass von Grundsteuerwertbescheiden nach dem LGrStG zum 1. Januar 2022, ohne dass die Hebesätze der jeweiligen Kommunen bekannt seien, verletze den allgemein anerkannten verfassungsrechtlichen Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast als Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips gemäß Art. 2 Abs. 1 i.V. mit Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG). Danach müsse die eine Steuerpflicht begründende Norm nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß nicht nur hinreichend bestimmt und begrenzt, sondern erst recht so konkret umrissen und festgelegt sein, dass die Steuerlast in gewissem Umfang für den Bürger voraussehbar sowie in der Größenordnung in etwa überschaubar werde. Adressat des Grundsatzes sei zunächst der Gesetzgeber. Er richte sich aber auch an die vollziehende Gewalt, jedenfalls dann, wenn wie hier eine dreistufige Feststellung und Festsetzung durch Grundsteuerwert-, Grundsteuermess- und Grundsteuerbescheid erfolge und die erste Feststellung bereits bindende Wirkung für die Folgebescheide habe. Daher müsse es für die Klägerin prinzipiell möglich sein, schon bei Abgabe der Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts überschlägig zu berechnen, mit welchem Grundsteuerbetrag sie im Jahr 2025 voraussichtlich rechnen müsse. Das sei vor allem deshalb wichtig, weil nur auf diese Weise abgeschätzt werden könne, ob es sich überhaupt lohne, ein Gutachten gemäß § 38 Abs. 4 LGrStG einzuholen und die Kosten für dieses Gutachten zu tragen. Da dies

nicht vorgesehen sei und die Finanzverwaltung die Feststellung des Grundsteuerwerts weder vorläufig noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vorgenommen habe, sei Art. 2 Abs. 1 i.V. mit Art. 20 Abs. 3 GG verletzt.

Die Klägerin ist der Auffassung, dass das LGrStG, soweit es das Grundvermögen betreffe, gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße. Dabei stützt sie sich auf das von ihr in das Verfahren eingeführte Rechtsgutachten von Prof. Dr. Gregor Kirchhof vom November 2020, das dieser im Auftrag des Finanzwissenschaftlichen Instituts des Bundes der Steuerzahler Baden-Württemberg e.V. erstellt hat (Anlage K4, Gerichtsakte - GA - Bl. 98 ff.).

Das LGrStG widme sich schon den Grundlagen der Besteuerung nicht hinreichend. Aus dem Gesetzestext werde der Belastungsgrund der Bodenwertsteuer nicht deutlich, obwohl das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gerade diese Vorgabe aus Art. 3 Abs. 1 GG ableite. Die Beschreibung des Belastungsgrundes des Gesetzes finde sich nur in der Begründung des Gesetzentwurfs. Der allgemeine Gleichheitssatz werde so verletzt.

Der Gesetzgeber verfüge zwar über einen Entscheidungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstands, dieser sei aber mit der Einführung einer Bodenwertsteuer überschritten. Die Grundsteuer schließe ihrem Wesen nach Häuser ein. Im hergebrachten System und durch das LGrStG werde der Grundbesitz belastet, zu dem die aufstehenden Gebäude gehörten. Vom hergebrachten Steuergegenstand nur einen Teil zu belasten, sei vom Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers nicht mehr gedeckt. So wie auch die Einkommensteuer alle Einkünfte erfasse, so müsse auch die Grundsteuer den gesamten Grundbesitz einschließlich der Gebäude erfassen.

Die Verweise auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Sollertragsbesteuerung in der Begründung des Gesetzesentwurfs zeichneten von vornherein keinen hinreichenden Belastungsgrund für die Grundsteuer. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sei der Belastungsgrund für die Vermögensteuer und die Abgaben könnten daher nicht in der geforderten Weise unterschieden werden. Im Gewand der Grundsteuer dürfe keine Vermögensteuer erhoben werden. Der Sollertrag benenne ohnehin nicht einen Belastungsgrund, sondern eine Belastungsgrenze.

Daneben verstoße die Bodenwertsteuer auch gegen das Grundkonzept einer Sollertragsbesteuerung und das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil das tatsächlich bestehende Potenzial eines Grundstücks, also der Sollertrag, der möglicherweise erwirtschaftet werden könne, maßgeblich von der Bebauung abhängt. Die Erträge, die aus einem unbebauten Grundstück erzielt werden könnten, seien deutlich geringer, wenn dieses verkauft oder verpachtet werde. Ein Hausgrundstück erziele demgegenüber höhere Kaufpreise bzw. Mieteinnahmen. Die mögliche Entgegnung, auf Bauland könne in Zukunft ein Gebäude errichtet werden, setze zunächst hohe Investitionen voraus, die für einen Eigentümer unerschaffbar sein könnten. Der Sollertrag existiere dann insofern im Einzelfall nicht, weil dem Eigentümer keine möglichen, sondern unmögliche Einnahmen steuerlich zugerechnet würden. Zudem dürfe der bestehende Sollertrag nicht mit einem rein potenziellen, aber nicht erzielbaren Ertrag gleichgesetzt werden.

Die Grundsteuer sei grundsätzlich aus dem Äquivalenzgedanken zu begründen. Die Kommunen erhielten das Grundsteueraufkommen für ihre Infrastrukturleistungen wie Straßen und weitere Erschließungsleistungen, wie Kindergärten und Schulen, für Grünanlagen, Spielplätze, Kultur- und Sportstätten, die dem Grundbesitz zugutekämen und durch Gebühren und Beiträge nicht vollständig abgegolten würden. Eine als Bodenwertsteuer ausgestaltete Grundsteuer wie das LGrStG könne jedoch nicht mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt werden. Die steuerliche Bemessungsgrundlage müsse die Wirtschaftsgüter in Bezug zum Belastungsgrund der Steuer in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden.

Die kommunale Infrastruktur, die entsprechenden „Ressourcen“ der Gemeinde und die „Teilhabemöglichkeiten“ unterschieden sich aber danach, ob ein Grundstück bewohnbar sei, seine Erschließung daher überhaupt genutzt werden könne, ob kommunale Angebote angenommen werden könnten. Eine Gemeinde mit einer Mehrzahl von unbebauten Grundstücken werde deutlich weniger Erschließungsleistungen erbringen oder etwa im Zuge der Digitalisierung erweitern, auch Straßen, Kindergärten, Schulen, Grünanlagen, Spielplätze, Kultur- und Sportstätten in einem anderen Maß und geringeren Umfang anbieten, als eine Kommune, deren Grundstücke in Mehrfamilien- oder Hochhäusern dicht bewohnt seien. Die Infrastrukturleistungen richteten sich nach der Art der Bebauung. Wenn auf einem Grundstück ein Einfamilienhaus, ein Doppelhaus, ein großes Gebäude

mit mehreren Mietwohnungen oder ein Hochhaus stehe, unterschieden sich die kommunalen Angebote, deren Nutzbarkeit und auch der Erschließungsbedarf.

Außerdem wolle der Gesetzgeber mit der Bodenwertsteuer „die ressourcenschonende und effiziente Nutzung des Bodens“ fördern. Eine solche lenkende Abgabe belaste freiheitsrechtlich doppelt, bewirke einen Finanz- und einen Lenkungseingriff. Beide Eingriffe müssten jedoch verhältnismäßig sein. Die Bodenwertsteuer verfolge in ihrem Lenkungszweck ein wichtiges und legitimes Anliegen. Doch sei die flächendeckende und ausschließliche Belastung des Bodens nicht geeignet, das Lenkungsziel zu erreichen. Dem Anliegen könnten von vornherein nur Eigentümer von unbebauten Baugrundstücken oder von Hausgrundstücken mit Erweiterungsmöglichkeiten folgen. Andere Grundbesitzer, die in ihren Häusern wohnten, deren Gebäude baulich nicht erweiterbar seien oder denen nicht bebaubares Land gehöre, müssten eine Lenkungssteuer entrichten, ohne der Lenkungsempfehlung überhaupt folgen zu können. In diesen Fällen sei die Bodenwertsteuer ein ungeeignetes und deshalb unverhältnismäßiges Steuerungsmittel. Sie sei auch nicht erforderlich, weil das Bau- und Planungsrecht einen schonenderen und geeigneteren Weg weise. Die Bodenwertsteuer verletze daher das Verhältnismäßigkeitsprinzip. Außerdem dürfe eine Lenkungsnorm nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht bereits auf der Bewertungsebene ansetzen.

Die Grundsteuer erzeuge zudem Gerechtigkeitsprobleme, weil sie als Objektsteuer ohne Ansehen der Person belaste und den Millionär wie die einkommensschwache Familie strukturell der gleichen Besteuerung unterziehe. Sie benachteilige privaten Grundbesitz, weil dieser keinen steuerlichen Ertrag erwirtschaftete, aus dem die Abgabe entrichtet werden könne. Zudem belaste die Grundsteuer das Wohnen, also eine Existenzbedingung, die der Staat an anderer Stelle wieder fördere. Außerdem drohten besonders in Ballungszentren soziale Verwerfungen, weil die Bodenwertsteuer die ohnehin für viele schon zu teuren Wohnkosten erhöhen würde. Auch die durch den Grundbesitz vermittelte abstrakte Leistungsfähigkeit hänge nicht nur von der Lage eines Grundstücks ab, sondern auch davon, ob und wie es bebaut sei.

Die Klägerin meint weiter, die Vorschrift des § 38 Abs. 1 LGrStG i.V. mit § 196 BauGB verstoße gegen den Justizgewährungsanspruch aus Art. 19 Abs. 4 i.V. mit Art. 2 Abs. 1

und Art. 20 Abs. 3 GG. Unter dem Justizgewährungsanspruch sei der Anspruch des Einzelnen auf Zugang zur Justiz zur Durchsetzung seiner Rechte zu verstehen. Ihm stehe nicht entgegen, dass der Bundesfinanzhof (BFH) mehrfach die Ansicht vertreten habe, dass die Bodenrichtwerte für die am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten verbindlich und einer gerichtlichen Nachprüfung nicht zugänglich seien. Denn die Behauptung, dass die Gutachterausschüsse aufgrund ihrer besonderen Sach- und Fachkenntnis, ihrer größeren Ortsnähe, ihrer Selbständigkeit und Unabhängigkeit besonders für die Ermittlung der Bodenrichtwerte prädestiniert seien, schliesse nicht aus, dass gerade aufgrund ihrer Zusammensetzung eine besondere Nähe zur städtischen Verwaltung bestehe, so dass die Gefahr, zwar „nicht Richter in eigener Sache“, so aber doch „Hüter eigener Interessen“ zu sein, existiere.

In der Klageschrift und den weiteren Schriftsätzen des Klägervertreters werden diese Argumente erweitert und vertieft.

So meint die Klägerin, die Anforderungen an eine verfassungsrechtlich zulässige Typisierung und Pauschalierung seien durch § 38 LGrStG nicht gewährleistet. Die steuerlichen Vorteile der Typisierung stünden nicht im rechten Verhältnis zu den mit ihr verbundenen Ungleichheiten bei der steuerlichen Belastung, weil der Gebäudewert nicht berücksichtigt werde. Das Äquivalenzprinzip genüge nicht, um das verfassungsrechtlich verankerte und für jede Steuer zu beachtende allgemeingültige Leistungsfähigkeitsprinzip zu durchbrechen.

Die Heranziehung der Bodenrichtwerte für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sei keine folgerichtige Ausgestaltung des Belastungsgrundes des Äquivalenzprinzips, weil kein empirischer Zusammenhang zwischen den Bodenrichtwerten und der kommunalen Infrastruktur bestehe. Die Bodenrichtwerte seien vielmehr von ganz anderen Umständen wie zum Beispiel den Energiekosten, der Höhe der Zinsen, der Inflation und der Klimaerwärmung aber auch der privatwirtschaftlichen Infrastruktur (Nähe zum Arzt, zur Apotheke, zum Einkaufszentrum) beeinflusst.

Die Bodenrichtwerte spiegelten den Sollertrag des Bodens wieder. Dieser dürfe aber nur Maßstab der Vermögensteuer, nicht aber der Grundsteuer sein. Für die Vermögensteuer

habe das Land nicht die erforderliche Gesetzgebungskompetenz. Der Äquivalenzgedanke und das Leistungsfähigkeitsprinzip würden darüber hinaus willkürlich kumuliert.

Empirisch sei festzustellen, dass die Bodenrichtwerte umso stärker differierten je größer eine Stadt sei. Die Klägerin vergleicht dazu beispielhaft vier Bodenrichtwertzonen in , die alle einen Bodenrichtwert von 510 €/m² aufweisen, sich aber in ihrer Bebauung, Topographie, Anbindung an und Entfernung von der Innenstadt, Versorgung mit Schulen und anderen Einrichtungen der kommunalen Infrastruktur unterscheiden. Den ihrer Ansicht nach fehlenden ursächlichen Zusammenhang zwischen kommunaler Infrastruktur und Höhe des Bodenrichtwerts begründet die Klägerin anhand weiterer Beispiele.

Die Besteuerung anhand der Bodenrichtwerte sei auch nicht durch eine Heranziehung des Leistungsfähigkeitsprinzips gerechtfertigt, weil nichts dafür ersichtlich sei, dass bei gleicher Grundstücks- oder Wohnungsgröße die Eigentümer dieser Grundstücke, Häuser oder Wohnungen gleich leistungsfähig seien.

Die Bodenrichtwerte seien zudem nicht exakt genug und führten auch deshalb zu einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG. Das Verfahren zu ihrer Ermittlung sei weder transparent noch rechtssicher und sei nicht nur bundesweit, sondern sogar landesweit unterschiedlich.

Die Klägerin rügt zusätzlich im Hinblick auf eine vom Gesetzgeber vermeintlich beabsichtigte Lenkungswirkung des LGrStG hin zu einer Innenstadtverdichtung durch Baulandmobilisierung, dass keine umfassende ökologische Interessenabwägung erfolgt sei, was aber durch Art. 20a GG verfassungsrechtlich geboten sei. Insbesondere seien städtische Grünflächen, zu denen auch private Gärten gehörten, steuerlich zu berücksichtigen.

Bei einer grundlegenden Neuausrichtung des Steuerrechts müsse der Gesetzgeber die neuen Kenngrößen nicht nur kenntlich machen, sondern für die politische Öffentlichkeit umfassend diskutierbar öffentlich machen. Bei der Entstehung des LGrStG habe der Gesetzgeber die Stellungnahmen aus den Anhörungen nicht öffentlich gemacht.

Der von § 38 Abs. 1 LGrStG i.V. mit § 15 Abs. 2 der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) akzeptierte Wertkorridor von 30 Prozent sei verfassungsrechtlich nicht hinnehmbar. Im Steuerrecht sei allgemein eine Geringfügigkeitsgrenze von 10 Prozent akzeptiert.

Überdies sei es inkonsequent, zunächst vorhandene Gebäude bei der Bewertung zu negieren und dann bei der Steuermesszahl wieder eine Nutzung zu Wohnzwecken zu berücksichtigen. Auch Erbbaurecht und Wohnungs- bzw. Teileigentum seien widersprüchlich geregelt.

Mit § 196 Abs. 1 Satz 6 BauGB habe der Bundesgesetzgeber den steuerlichen Rahmen der zonalen Bodenrichtwerte abschließend geregelt, weil Zweck der Regelung die bundesweite Vereinheitlichung gewesen sei. Dem Landesgesetzgeber sei es daher nicht erlaubt, in § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG faktisch einen eigenen Bodenrichtwertbegriff zu begründen. Hierin liege ein Verstoß gegen Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG.

Außerdem habe der Landesgesetzgeber gemäß Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 i.V. mit Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG nur eine Gesetzgebungskompetenz für das materielle Grundsteuerrecht, nicht hingegen für Verfahrensvorschriften. Insoweit stehe gemäß Art. 108 Abs. 5 Satz 2 i.V. mit Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG die Gesetzgebungskompetenz dem Bund zu. Das betreffe z.B. die Abweichungen zwischen § 14 Satz 2 Halbsatz 2 LGrStG und § 220 Satz 2 BewG, § 22 Abs. 3 Nr. 1 LGrStG und § 228 Abs. 3 Nr. 1 BewG und in § 38 Abs. 4 Satz 3 und § 16 Abs. 1, Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 LGrStG und § 222 Abs. 1, Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG.

Auch das Argument des Gesetzgebers, die Bodenwertsteuer diene der besseren Administrierbarkeit der Grundsteuer bzw. der Reduzierung des Erhebungsaufwands, treffe nicht zu. Der bürokratische Aufwand entstehe immer dann, wenn ein Gutachten nach § 38 Abs. 4 LGrStG eingeholt werden müsse, um zu prüfen, ob die Abweichungsgrenze von 30 Prozent überschritten sei.

Schließlich verstoße das LGrStG gegen Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 zweiter Fall i.V. mit Art. 72 Abs. 1 GG, weil danach die Gesetzgebungskompetenz für das Bodenrecht beim Bund

liege. In diese Kompetenz greife das LGrStG jedoch durch seinen Lenkungszweck der Innenstadtverdichtung unzulässig ein.

Die Klägerin meint, § 38 Abs. 1 LGrStG sehe nach seinem Wortlaut, der Entstehungsgeschichte, seinem Sinn und Zweck und seinem systematischen Zusammenhang vor, dass der Bodenrichtwert des Bodenrichtwertgrundstücks ohne weitere Anpassungen an ggf. abweichende wertbeeinflussende Merkmale des zu bewertenden Grundstücks angesetzt werde. Eine individuelle Anpassung könne aber im Rahmen einer Gesetzesfolgenabschätzung durch Unterscheidung des engen Bedeutungskerns von dem weiten Bedeutungshof einer Bodenrichtwertzone im Wege einer verfassungsrechtlichen Extension des § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG erreicht werden. Im Streitfall müsse bei einer Anpassung berücksichtigt werden, dass der Gutachterausschuss das Richtwertgrundstück mit einer Grundstückstiefe von 40 m beschreiben habe. Für die darüberhinausgehende Fläche seien nur 33% des Bodenrichtwerts anzusetzen. Der Grundstückswert betrage dann nur (abgerundet) 427.800 € ($706 \text{ m}^2 \times 510,- \text{ €/m}^2 + 403 \text{ m}^2 \times 168,30 \text{ €/m}^2$).

Davon abgesehen liege das Grundstück nach der Lagewertkarte in der mit der Schlüsselzahl 5 blau ausgewiesenen untersten Kategorie für Wohnbebauung. Es liege überdies in einer Überflutungsfläche, die bei Extremhochwasser über einen Meter vollständig überflutet werden könne („HQExtrem-Gebiet“). Der Hochwasserschutz aus den 80er Jahren sei überholt; notwendig sei eine Dammertüchtigung und -erhöhung ab dem Jahr 2024. Ob das Grundstück in einem festgesetzten Überschwemmungsgebiet liege und auch deshalb nicht bebaubar sei, habe nicht geklärt werden können. Wegen der Überflutungsgefahr sei der Wert von 427.800 € um mindestens weitere 20% zu reduzieren.

Soweit der Senat der Ansicht sein sollte, dass weder eine Vorlage der in diesem Verfahren insgesamt aufgeworfenen noch einzelner verfassungsrechtlicher Fragen an das BVerfG oder den Verfassungsgerichtshof von Baden-Württemberg (VerfGH BW) in Betracht komme, werde angeregt, ein Zwischengrundurteil gemäß § 99 Abs. 1 FGO über die aufgeworfenen materiellen Rechtsfragen zu erlassen und ein Sachverständigengutachten zu möglichen weiteren wertbeeinflussenden Merkmalen erst nach abschließender Klärung der aufgeworfenen grundsätzlichen Rechtsfragen einzuholen.

Die Klägerin beantragt,

den Grundsteuerwertbescheid auf den 1.1.2022 vom 24. November 2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2023 ersatzlos aufzuheben, hilfsweise den Grundsteuerwert von 565.500 € auf 427.800 € herabzusetzen.

Das FA beantragt,

die Klage einschließlich des Hilfsantrags abzuweisen.

Das FA hält das LGrStG insgesamt für verfassungsgemäß.

Der Gesetzgeber habe gemäß Art. 30, 70 i.V. mit § 105 Abs. 2 Satz 1 i.V. mit Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG die Kompetenz für den Erlass des LGrStG. Bei der Bodenwertsteuer handle es sich um eine Grundsteuer. Dem Landesgesetzgeber stehe es aufgrund seines weiten, gerichtlich nur begrenzt überprüfbaren Spielraums frei, sich auf ein wesentliches Teilelement des Grundstücks, den Grund und Boden, zu beschränken und den Gebäudewert und die Belastungsfaktoren des Grundstücks wie zum Beispiel Immissionen oder Altlasten nicht zu berücksichtigen. Der Landesgesetzgeber befinde sich vor Ausübung seiner Gesetzgebungskompetenz nicht in einer Darlegungs- oder Nachweislast, wie die Kläger meinten.

Es liege kein Verstoß gegen den Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Steuerlast vor. Damit sei keinesfalls eine arithmetisch genaue Vorausberechenbarkeit gemeint, sondern nur ein Mindestmaß an Orientierungssicherheit. Der Landesgesetzgeber verfolge mit der Grundsteuerreform keine Veränderung des Grundsteueraufkommens, sondern strebe Aufkommensneutralität an. Dazu sei es erforderlich, dass den Gemeinden zunächst die neuen Messbeträge aus den Messbescheiden der Finanzämter vorlägen. Dann erst könnten sie den angemessenen Hebesatz bestimmen und damit die Grundsteuer berechenbar machen. Die Neugestaltung der Grundsteuer sei aufgrund der Entscheidung des BVerfG zur Einheitsbewertung erforderlich geworden. Die verfassungsrechtlichen Grundsätze zur unechten Rückwirkung seien im Wege eines Erst-Recht-Schlusses auf

die Reformsituation übertragbar und ließen Abstriche beim Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast zu. Regelmäßig werde das Vertrauensinteresse des Betroffenen an der Fortgeltung der früheren Rechtslage durch das öffentliche Interesse an Reformgesetzen verdrängt. Im Übrigen könnten Grundstückseigentümer in einem Gespräch mit dem Gutachterausschuss und der ihnen im Einzelfall ggf. bekannten wertmindernden Eigenschaften ihres Grundstücks gut abschätzen, ob sich die Kosten eines Gutachtens durch eine geringere Steuerlast lohnten. Des Weiteren habe das Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg im Zuge der Grundsteuerreform unter medialer Beachtung offen kommuniziert, dass ein Gutachten im Sinne des § 38 Abs. 4 LGrStG im Rahmen der erstmaligen Feststellung der Grundsteuerwerte, aber auch zu einem späteren Zeitpunkt für die Zukunft vorgelegt werden könne, also auch, wenn der Bescheid schon bestandskräftig sei. Ein Einspruch sei hierfür nicht erforderlich. Die Voraussetzungen für die von den Klägern geforderte Aufnahme eines Vorbehalts der Nachprüfung bzw. eines Vorläufigkeitsvermerks in den angefochtenen Bescheid lägen nicht vor.

Das LGrStG verstoße auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber habe sich für die Belastungsgründe des Äquivalenzgedankens und des Leistungsfähigkeitsprinzips entschieden. Es reiche aus, dass das Gesetz unter Rückgriff auf die Gesetzesmaterialien diese Belastungsgründe erkennen lasse. Dies sei beim LGrStG der Fall. Es sei verfassungsrechtlich nicht erforderlich, dass der Belastungsgrund im Gesetzestext selbst genannt werde. Unproblematisch sei, dass der Gesetzgeber sich für zwei Belastungsgründe entschieden habe.

Die Vorgabe aus Art. 3 Abs. 1 GG, dass die Bemessungsregeln den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund des Äquivalenzgedankens in der Relation realitätsgerecht abbildeten, sei erfüllt worden. Der Äquivalenzgedanke bestehe darin, dass der Eigentümer eines Grundstücks eine Teilhabemöglichkeit an der kommunalen Infrastruktur habe. Dabei sei festzustellen, dass die kommunalen Erschließungsleistungen und Infrastrukturangebote sich nicht bloß nach der Art der Bebauung richteten. Der Äquivalenzgedanke verstehe sich hierbei als eine Nutzenäquivalenz. Der Nutzen aus der Bereitstellung kommunaler Infrastruktur schlage sich im Bodenwert nieder. Die hohen Mieten in Ballungsräumen ergäben sich aus einer erhöhten Nachfrage nach Wohnraum in zentraler Lage mit entsprechender öffentlicher Infrastruktur. Daher stiegen die Kaufpreise und damit der Bodenrichtwert. Mit der Höhe der Nutzenäquivalenz gehe auch eine Erhöhung des Wertes

des Grund und Bodens einher. Werterhöhungen des Bodens seien regelmäßig das Ergebnis externer Effekte, beispielsweise der Aktivität und Attraktivität der Kommune. Bodenrichtwerte stiegen, wenn eine (intensivere) bauliche Nutzung zumindest möglich sei. Die Bebauung selber sei hingegen wesentlich von den Investitionen des Eigentümers abhängig. Zwischen dem Gebäudewert und der kommunalen Infrastruktur gebe es daher keinen Zusammenhang.

Der Belastungsgrund des objektiven Leistungsfähigkeitsprinzips und das Bemessungsziel seien ebenfalls folgerichtig miteinander verknüpft. Der sich unter Anwendung der Bodenrichtwerte auf das jeweilige Grundstück ergebende Grundsteuerwert spiegele den Verkehrswert eines (fiktiv) unbebauten Grundstücks lageabhängig und relationsgerecht wider. Dadurch werde einerseits eine möglichst einfache Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erreicht und andererseits erfolge eine realitätsgerechte Darstellung der Wertverhältnisse. Dass der Gesetzgeber sich für diese zwei Komponenten entschieden habe, sei von seinem Gestaltungsspielraum gedeckt. Insoweit habe er den Bodenrichtwert konsequent als „zentrales Kriterium“ für eine möglichst einfache Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und zugleich eine realitätsgerechte Darstellung der Wertverhältnisse zugrunde gelegt. Entgegen der Ansicht der Klägerin müsse der Landesgesetzgeber dabei nicht auch noch andere Faktoren wie die Aufbauten, die konkrete Lage im kommunalen Umfeld, die tatsächliche Nutzung sowie die ökologische Ausrichtung berücksichtigen.

Soweit die Klägerin rüge, dass die Bebauung nicht berücksichtigt werde, sei dem zu entgegen, dass der Steuergegenstand des LGrStG das (gedanklich) unbebaute Grundstück sei. Es sei daher ausreichend, dass sich im Bodenwert - relationsgerecht - das Ertragspotenzial widerspiegeln könne und somit der Sollertragsgedanke einen Anknüpfungspunkt finde. Unschädlich sei auch, dass nicht die Eigentümer oder Mieter, sondern die Kommunen über die Bebaubarkeit des Grundstücks entschieden. Die Bodenrichtwerte stiegen, wenn eine intensivere bauliche Nutzung zumindest möglich sei. Einer Objektsteuer wie der Grundsteuer sei es immanent, dass sie persönliche Verhältnisse des Steuerschuldners außer Betracht lasse.

Soweit die Klägerin die 30-Prozent-Grenze des § 38 Abs. 4 LGrStG rüge, sei festzustellen, dass sie bislang kein Gutachten über den Bodenwert vorgelegt habe, so dass nicht

absehbar sei, ob die Verfassungsmäßigkeit dieser Grenze vorliegend überhaupt rechts-erheblich sei. Die Grenze orientiere sich an § 15 Abs. 1 Satz 2 der ImmoWertV 2021, wonach 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 sollen.

Es sei anerkannt, dass eine Bodenwertsteuer baulandmobilisierend wirke und siedlungs-politische Ziele wie Umnutzung und Nachverdichtung fördere. Entgegen der Ansicht der Kläger stelle das LGrStG keine „verfehlte Lenkungssteuer“ oder „Wohnsteuer“ dar. Viel-mehr würden auch zu anderen als Wohnzwecken genutzte Grundstücke von der Steuer erfasst. Mit § 40 Abs. 3 LGrStG sehe das Gesetz gerade bei überwiegender Wohnnut-zung eine Entlastung vor. Es bestünde auch kein Widerspruch zu § 15 Abs. 2 der Im-moWertV. Aus der Vorschrift könne kein Bewertungsabschlag für private Grünflächen, wie von den Klägern vorgetragen, abgeleitet werden. Eine Einzelfallbetrachtung jeder privaten Grünfläche sei mit einem typisierenden Massenverfahren, bei dem rund 4,5 Mil-lionen wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens bewertet werden müssten, nicht zu vereinbaren.

Schließlich liege auch kein Verstoß gegen den Justizgewährungsanspruch aus Art. 19 Abs. 4 GG vor. Grundsätzlich gehe der Gesetzgeber davon aus, dass die Rechtspre-chung zu den Bodenrichtwerten bei der Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schen-kungsteuer auch bei der Grundsteuer anzuwenden sei. Die Feststellung des Bodenricht-werts sei daher dem gerichtlich nur begrenzt überprüfbaren Beurteilungsspielraum der Gutachterausschüsse zugewiesen. Beurteilungsspielräume seien dadurch gekennzeich-net, dass sie die letztverbindliche Auslegung von Rechtsnormen und die darauf beru-hende Rechtsanwendung der Verwaltung zuweisen. In diesen Fällen reduziere sich die gerichtliche Kontrolle darauf, ob die Verwaltung bei ihrer Normauslegung von einem rich-tigen Verständnis des anzuwendenden Begriffs ausgegangen und nicht von gesetzlichen oder allgemein gültigen Wertungsmaßstäben abgewichen sei. Diese Reduzierung des gerichtlichen Rechtsschutzes sei hier gerechtfertigt, weil dies der Vereinfachung des Be-steuerungsverfahrens diene und der Steuerpflichtige immer die Möglichkeit habe, einen niedrigeren Grundstückswert gemäß § 38 Abs. 4 LGrStG nachzuweisen. Die notwendige Unabhängigkeit der Gutachterausschüsse und die Fachkunde ihrer Mitglieder sei im Bau-gesetzbuch und in der Verordnung der Landesregierung über die Gutachterausschüsse,

Kaufpreissammlungen und Bodenrichtwerte nach dem Baugesetzbuch (Gutachterausschussverordnung - GuAVO -) hinreichend verankert. Die Auslegung des § 196 BewG und der ImmoWertV durch den Gutachterausschuss sei außerdem gerichtlich voll überprüfbar. Das Gericht könne nachprüfen, ob bei der Sachverhaltsermittlung methodische Fehler gemacht wurden und § 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV eingehalten wurde.

Auch das FA vertiefte und erweiterte in weiteren Schriftsätzen seine Argumente und führte ein Rechtsgutachten des Prof. Dr. Roman Seer (GA Bl. 330 ff.) in das Verfahren ein, auf das es sich zur weiteren Begründung seines Antrags stützt.

Das Land habe gemäß Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG die Gesetzgebungskompetenz, die Grundsteuer einschließlich ihrer Bemessungsgrundlage abweichend sowohl gegenüber dem Bewertungsgesetz als auch gegenüber dem Grundsteuergesetz des Bundes zu regeln. Die Konzeption der baden-württembergischen Grundsteuer unterscheide sich deutlich von der einer Vermögensteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG.

Die Ausgestaltung des LGrStG als Bodenwertsteuer entspreche einer folgerichtigen Ausgestaltung nach dem Belastungsgrund der Nutzenäquivalenz. Im Bodenwert spiegeln sich die externen, vom Steuerpflichtigen weder geschaffenen noch beeinflussbaren Umstände (Lage, kommunale Infrastrukturleistungen u.a.) wider. Daher sei der Bodenwert der nach Art. 3 Abs. 1 GG folgerichtige Vergleichsmaßstab, um eine realitätsgerechte Nutzenrelation zwischen den Grundstücken im Gemeindegebiet abzubilden.

Die Bereitstellung von Infrastrukturleistungen, sonstigen öffentlichen Gütern sowie die Gewährung von Baurecht (Planung) durch die Kommune schlage sich in der Ertragskraft des Bodens nieder, soweit die kommunalen Investitionen in sinnvoller Weise erfolgten. Die Bodenwerte wiederum ergäben sich im Wesentlichen aus den diskontierten Bodenerträgen, die in der Zukunft erzielbar seien.

Es könne volkswirtschaftlich als gesichert angesehen werden, dass sich die kommunalen Bereitstellungsleistungen zum allergrößten Teil gerade im Bodenwert niederschlugen und nicht im Wert des aufstehenden Gebäudes, der weniger von externen Effekten, sondern primär von den Investitionen des Eigentümers abhängt.

Dem Belastungsgrund der typisierten Nutzenäquivalenz entspreche es, den Gebäudewert außer Ansatz zu lassen. Im Unterschied zum Bodenwert beruhe der Gebäudewert vornehmlich auf vom Steuerpflichtigen selbst geschaffenen Investitionen, sei nicht lageabhängig und bilde keine, nicht bereits durch Vorzugslasten entgoltenen kommunalen Infrastrukturleistungen ab. Am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG seien unbebaute Grundstücke und bebaute Grundstücke im Hinblick auf das Differenzierungsziel gleich zu behandeln.

Der Belastungsgrund der typisierten Nutzenäquivalenz brauche nicht ausdrücklich im Gesetz als eine Art Präambel genannt zu werden. Es reiche aus, wenn sich der Belastungsgrund in der Zusammenschau der gesetzlichen Regelung, insbesondere des § 38 LGrStG und der Gesetzesbegründungen erkennen lasse. Dies sei bei dem LGrStG der Fall.

Die Bodenwertbesteuerung entspreche, bezogen auf das Wirtschaftsgut Grund und Boden, auch dem Prinzip der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit. Es sei unschädlich, dass die Gesetzesbegründung sowohl das Äquivalenzprinzip als auch das Leistungsfähigkeitsprinzip als die gesetzliche Regelung tragende Belastungsprinzipien nenne. Denn sie widersprächen sich im Hinblick auf den Bodenwertansatz nicht.

Zwar sei der Gebäudewert ebenfalls Ausdruck objektiver wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Grundeigentümers. Jedoch widerspreche seine Erfassung nicht nur dem konkurrierenden Belastungsgrund der typisierten Nutzenäquivalenz, sondern auch einer gleichheitskonformen, digitalisierten Administrierbarkeit der periodischen Grundsteuer als Veranlagungssteuer. Da die Steuerwerte der Grundstückseinheiten turnusmäßig durch Hauptfeststellungen überprüft werden müssten, wäre die Einbeziehung der Gebäude angesichts der großen Zahl unterschiedlicher Bauten äußerst verwaltungsaufwendig und mit verhältnismäßigen Mitteln eine gleichheitskonforme Bewertung nicht zu gewährleisten.

Das LGrStG sei keine Lenkungssteuer. Sie enthalte allerdings in Gestalt von Ermäßigungen der Steuermesszahl für Wohngrundstücke u.a. (§ 40 Abs. 3 bis 7 LGrStG) sowie der

in § 50a LGrStG enthaltenen Möglichkeit der Einführung einer sog. Grundsteuer C Lenkungsnormen. Diese dienen normenklar jeweils einem legitimen Lenkungszweck und stünden im Einklang mit dem Verfassungsrecht.

Die Anknüpfung an Bodenrichtwerte in § 38 Abs. 1 LGrStG sei zur flächendeckenden Sicherstellung der Bewertung des gesamten Grundvermögens einer Gemeinde geeignet, weil die Bodenrichtwerte als Vergleichswerte markt- und zeitnah aus tatsächlich getätigten Grundstücksgeschäften gewonnen würden. Die Regelung knüpfe an Daten an, die auch für außersteuerliche Zwecke durch fachlich befähigte, unabhängige Gutachterausschüsse ausgewertet würden (§§ 192 ff. BauGB). Das Land Baden-Württemberg habe sowohl durch eine deutliche Verkleinerung der Zahl sowie eine Stärkung der Gutachterausschüsse als auch durch die Einführung des transparenten Bodenrichtwertinformationssystems (BORIS) die personellen und technischen Voraussetzungen geschaffen, um ein massentaugliches Bewertungsverfahren zu gewährleisten.

Die Ausgestaltung des LGrStG als Bodenwertsteuer verletze nicht das Grundrecht auf Eigentum nach Art. 14 GG. Aufgrund ihrer Ausgestaltung als eine Sollertragsteuer sei sie bei der gebotenen typisierenden Betrachtung nicht auf einen sukzessiven Substanzverzehr ausgerichtet und verletze damit nicht den aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG zu folgernden Bestandsschutz. Das LGrStG berücksichtige zudem in § 40 Abs. 3 und 4 die sachlich existenzsichernde Funktion des Wohnraums im Sinne eines besonders schutzwürdigen Gebrauchsvermögens durch prozentuale Abschläge von der Steuermesszahl. Dass das Gesetz dabei nicht auf die konkreten Haushaltsbedürfnisse Rücksicht nehme, sei der Verwaltungsvereinfachung und -praktikabilität im steuerlichen Massenverfahren und dem damit verbundenen Charakter der Grundsteuer als verfassungsrechtlich zulässiger Objektsteuer geschuldet.

Die Neuregelung des § 15 Abs. 1 ImmoWertV habe die Anforderungen an die Homogenität der zu bildenden Bodenrichtwertzonen weiter erhöht. Es stehe im Einklang mit dem dort bundeseinheitlich vorgegebenen Bewertungsunsicherheitskorridor von plus/minus 30 Prozent, wenn § 38 Abs. 4 LGrStG nur bei einer höheren Abweichung der tatsächlichen Werte einen Grundsteuerwert zulasse, der nicht dem jeweils an sich maßgebenden Bodenrichtwert entspreche. Dass damit innerhalb des Unsicherheitskorridors Grundstücke in begrenztem Umfang unter- bzw. überbewertet sein könnten, sei als angemessene

und verhältnismäßige Typisierung im steuerlichen Massenverfahren hinzunehmen. Die Alternative sei eine Einzelbewertung jedes Grundstücks, die mit zumutbarem Aufwand von keiner Finanzverwaltung geleistet werden könne. Eine gesteigerte Genauigkeit im Einzelfall würde dann mit einer Verfehlung der Rechtsanwendungsgleichheit im Gesamtvollzug erkaufte.

Das FA führt weiter aus, es bestehe ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Äquivalenzgedanken und den Bodenrichtwerten und verweist hierzu auf eine empirische Studie in der wirtschaftswissenschaftlichen Fachliteratur (Knoll/Schularick/Steger, No Price like Home: Global House Prices, 1870-2012, American Economic Review Vol. 107(2), 2017, 331-353 abrufbar unter <https://www.econstor.eu/handle/10419/112848>). Die Behauptung der Klägerin, dass vor allem privatwirtschaftliche Infrastruktur die Bodenrichtwerte beeinflusse, treffe nicht zu. Letztlich sei festzuhalten, dass sowohl die Zentrumsentfernung als auch die Anbindung an die Infrastruktur ein wertbildender, aber keinesfalls der einzige wertbildende Faktor für die Ermittlung des Bodenrichtwerts des Richtwertgrundstücks sei.

Die mit der Regelung in § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG verbundene Ungleichbehandlung von Grundeigentümern bewege sich innerhalb des Rahmens einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung. Sie sei durch das hohe Interesse an einer leichten Administrierbarkeit der Grundsteuer im Hinblick auf die hohe Zahl an zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten, den verfassungsrechtlich hinnehmbaren Wertkorridor von 30 Prozent, der durch das Zonenwertkonzept in § 15 Abs. 1 ImmoWertV gewährleistet werde, die gesetzlich gewährleistete Transparenz des Bodenrichtwertverfahrens und den Erlass von Bodenrichtwertleitlinien 2022 durch das Finanzministerium Baden-Württemberg, die einer Vereinheitlichung der Vorgehensweise der Gutachterausschüsse dienen, gerechtfertigt. Maßgeblich für die Frage der Verfassungsmäßigkeit sei, dass die gesetzliche Konzeption strukturell die Rahmenbedingungen für eine geeignete Zusammensetzung der Gutachterausschüsse, für die Unabhängigkeit und Neutralität ihrer Mitglieder und für ein ordnungsgemäßes, transparentes und rechtlich überprüfbares Verfahren der Bodenrichtwertermittlung sicherstelle. Dies sei vorliegend gewährleistet. Bei einem Anwendungsdefizit vor Ort sei der Steuerpflichtige auch nicht rechtlos gestellt, sondern könne von der Öffnungsklausel in § 38 Abs. 4 LGrStG Gebrauch machen.

Soweit die Klägerin rüge, die Grundsteuer müsse die Funktionen ihres Grundstücks als Lebensraum für die Bewohner, die Anlieger und die Umwelt berücksichtigen und bewerten, um nicht einseitige Interessen wahrzunehmen, sei zu erwidern, dass es sich bei dem LGrStG in erster Linie um eine Fiskalzwecksteuer und nicht um eine Lenkungssteuer handle.

Auch der Einwand des unangemessenen Erhebungsaufwands für die Kommunen durch die alle sieben Jahre erfolgende Hauptfeststellung greife nicht durch, weil dieser Aufwand in erster Linie bei den Finanzämtern und den Grundstückseigentümern und nicht bei den Kommunen entstehe, deren Aufwand sich auf die Anpassung ihrer Hebesätze beschränke.

Bei Anwendung der anerkannten Auslegungsmethoden ergebe sich nur eine Möglichkeit der Interpretation des § 38 Abs. 1 LGrStG, nach der es ausgeschlossen sei, den Bodenrichtwert individuell bei Abweichungen von wertbestimmenden Eigenschaften von Bodenrichtwertgrundstück und Bewertungsobjekt im Einzelfall anzupassen. Dieses Auslegungsergebnis sei auch verfassungsmäßig.

Am 22. April 2024 beschloss der Senat, Beweis zu erheben über die Frage, ob der für die Bewertung des streitgegenständlichen Grundstücks maßgebliche Bodenrichtwert durch den Gutachterausschuss [Name] entsprechend den einschlägigen gesetzlichen Vorgaben des Baugesetzbuchs (BauGB), der ImmoWertV und GuAVO für die Bodenrichtwertermittlung ermittelt wurde, durch Vernehmung des Vorsitzenden des Gutachterausschusses [Name], als sachverständigen Zeugen (GA Bl. 2697 ff.). Dem Zeugen wurde aufgegeben, bis zum 31. Mai 2024 die Beweisfrage vorab schriftlich zu beantworten.

Dem kam der sachverständige Zeuge [Name] durch Schreiben vom 28. Mai 2024 (GA Bl. 4354 ff.) nach und erläuterte die Vorgehensweise des Gutachterausschusses [Name] bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte. In einem ersten Schritt werde mit der Software Automatische Kaufpreissammlung (AKS) die Kaufpreissammlung ausgewertet und ein Bodenrichtwertvorschlag berechnet. Zur stichtagsbezogenen Fortschreibung werde eine geeignete Indexreihe herangezogen; im vorliegenden Fall die Indexreihe für Ein-

und Zweifamilienhäuser. Im zweiten Schritt berate der Gutachterausschuss über den Bodenrichtwertvorschlag und lege den Bodenrichtwert anschließend fest. Hierbei gelte sein besonderes Augenmerk der Zonenabgrenzung, den Vergleichspreisen innerhalb der Zone (falls vorhanden), der Preisentwicklung des entsprechenden Teilmarktes im gesamten Stadtgebiet sowie die Entwicklung der vergleichbaren Nachbarzonen. Um die Qualität der Daten der Kaufpreissammlung zu erhöhen, erhebe der Gutachterausschuss zusätzliche Informationen, wie zum Beispiel aus Fragebögen (§ 197 Abs. 1 BauGB), Bauakten und dem Geoinformationssystem.

Bei der erstmaligen Bodenrichtwertermittlung im Jahr 1963 hätten dem Gutachterausschuss noch genügend Vergleichspreise für unbebaute Grundstücke in der Bodenrichtwertzone vorgelegen. Seit Mitte der siebziger Jahre sei das Gebiet vollständig bebaut. Vergleichspreise für unbebaute Grundstücke ließen sich hier nur noch bei Abbruch von Bestandsgebäuden unter Berücksichtigung der Abbruchkosten ermitteln. Für die Ermittlung zum Stichtag 1.1.2022 hätten keine Vergleichspreise vorgelegen. Die Gebietsstruktur innerhalb der Bodenrichtwertzone sei seit dem Jahr 1963 nahezu unverändert. Es sei mehrheitlich eine homogene zweigeschossige Wohnbebauung mit Ein- und Zweifamilienhäusern, neben einigen Mehrfamilienhäusern, vorhanden. Eine Untersuchung der Grundstückstiefen in der Bodenrichtwertzone im Jahr 2000 habe eine Spanne von 35m bis 70m ergeben. Unter Berücksichtigung der typischen Grundstückstiefe habe der Gutachterausschuss für die Definition des Bodenrichtwertgrundstücks eine Grundstückstiefe von 40m festgelegt.

Der Gutachterausschuss habe im Jahr 2012 das marktbezogene Verfahren „Ermittlung von Bodenrichtwerten mittels Lagewertverfahren“ durchgeführt. Anhand eines Zielbaumes seien die Lagewerte der Bodenrichtwertzonen für Mehrfamilienhausgrundstücke bewertet worden. Aufgrund der differenziert erarbeiteten Lagequalitäten habe man dadurch auch marktorientierte Aussagen über die Höhe der Bodenrichtwerte in kaufpreisarmen Lagen treffen können. Im Laufe des Projekts sei das Lagewertverfahren aufgrund des engen zonalen nachbarschaftlichen Zusammenhangs auf Bodenrichtwertzonen mit Ein- und Zweifamilienhäusern erweitert worden. Für die Bodenrichtwertzone sei ein relativer Lagewert von 4,64 und ein klassifizierter Lagewert von 5 ermittelt und damit das Bodenrichtwertniveau und die Bodenrichtwertzonenabgrenzung bestätigt worden.

Die Ermittlung der Bodenrichtwerte zum 1.1.2022 habe der der Gutachterausschuss zum Anlass genommen, alle 778 Bodenrichtwertzonen zum 31.12.2020, davon 375 im Bereich Wohnen, zu überprüfen. Ziel sei es gewesen, die Bodenrichtwerte noch feiner zu untergliedern, die Abgrenzungen zu optimieren und die Definitionen der Bodenrichtwerte noch präziser zu gestalten. Aufgrund der Überprüfung seien 73 neue Zonen, davon 32 im Bereich Wohnen, festgelegt worden. Fünf Zonen seien entfallen, 52 Zonenabgrenzungen sowie 46 Zonendefinitionen geändert worden. Die Bodenrichtwertzone „...“ sei nicht geändert worden.

Die Aufteilung des Grundstücks der Klägerin in 706 m² bis zur Tiefe von 40 m und 403 m² für die darüber hinausgehende Fläche könne bestätigt werden. Der objektspezifische Bodenwert des Grundstücks betrage daher 427.884,90 €. Es könne davon ausgegangen werden, dass die Hochwassergefahren aufgrund der Lage im „Tiefgestade“ in den Bodenrichtwerten bereits eingepreist seien.

Eine Wertabweichung eines Grundstücks von mehr als 30% gemäß § 38 Abs. 4 LGrStG komme in der Bodenrichtwertzone bei einer durchschnittlichen Breite der Grundstücke von 18 m erst ab einer Grundstückstiefe von 72,50 m in Betracht. Die maximale geografisch ermittelte Grundstückstiefe in der Bodenrichtwertzone betrage jedoch nur 71,03 m. Keines der Grundstücke überschreite daher nach sachverständiger Einschätzung die Schranke des § 38 Abs. 3 LGrStG.

Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben des sachverständigen Zeugen vom 28. Mai 2024 (GA BI. 4354 ff.) verwiesen.

Über das Verfahren wurde gemeinsam mit dem weiteren Musterverfahren 8 K 2368/22 mündlich verhandelt. In der mündlichen Verhandlung wurde der sachverständige Zeuge ... vernommen. Außerdem wurden die Herren ... : und ... , beide Mitglieder des Gutachterausschusses ... , als sachverständige Zeugen vernommen. Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung und die Abschrift der Tonaufnahmen ihrer Vernehmungen wird verwiesen.

Auf entsprechende Anfrage des Gerichts vom 26. April 2024 teilten die Vertreter des FA mit, dass die in einschlägigen Presseberichten angekündigten unverbindlichen und nur Informationszwecken dienenden aufkommensneutralen Hebesätze durch das Finanzministerium des Landes Baden-Württemberg bislang nicht ermittelt wurden.

Hinsichtlich der Einzelheiten des Beteiligtenvorbringens und des Sach- und Streitstandes wird auf die gewechselten Schriftsätze, den weiteren Inhalt der Gerichtsakte sowie die beigezogenen Steuerakten des Beklagten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

1. Die Entscheidung ergeht durch Endurteil. Von einer Entscheidung durch Zwischenurteil über den Grund nach § 99 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V. mit § 2 Abs. 2 Satz 2 LGrStG - wie vom Klägervertreter angeregt - nimmt der Senat Abstand. Nach § 99 Abs. 1 FGO kann das Gericht durch Zwischenurteil über den Grund vorab entscheiden, wenn bei einer Leistungs- oder einer Anfechtungsklage gegen einen Verwaltungsakt ein Anspruch nach Grund und Betrag strittig ist. Die Vorschrift kommt bei gesonderten und einheitlichen Feststellungen - wie im Streitfall - nicht zur Anwendung, weil diese Streitsachen nicht auf die Erfüllung eines Anspruchs gerichtet sind, sondern nur ein Element des Anspruchs betreffen (BFH-Urteile vom 17. Oktober 1979 - I R 157/76, BFHE 129, 443, BStBl II 1980, 252; vom 17. November 1992 - VIII R 35/91, BFH/NV 1993, 316 und vom 11. Juli 2023 - I R 21/20, BFHE 281, 424; BFH-Beschluss vom 20. November 2008 - IV B 7/08, juris; offengelassen BFH-Urteil vom 26. Februar 2014 - I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395; a.A. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, 180. Lieferung, 3/2024, § 99 FGO Rz. 5; Stapperfend in Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 99 FGO Rz. 5). Überdies hält der Senat eine Entscheidung durch Zwischenurteil nicht für zweckmäßig. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und die Streitsache insgesamt entscheidungsreif. Die Einholung eines Sachverständigengutachtens durch das Gericht zu möglichen weiteren wertbeeinflussenden Merkmalen kommt nicht in Betracht. § 38 Abs. 4 LGrStG erlegt der Klägerin eine Nachweispflicht auf, d.h. sie hätte ggf. ein Privatgutachten einholen und in das Verfahren einführen müssen (vgl. BFH-Urteil vom 17. November 2021 - II R 26/20, BFH/NV 2022, 822, Rn. 15 ff.). Dem Sinn und Zweck des § 99 Abs. 1 FGO, das Verfahren einer möglichst zügigen und zugleich verfahrensökonomischen Erledigung zuzuführen, würde

ein Zwischenurteil deshalb nicht gerecht werden. Auf die Zusage des FA in der mündlichen Verhandlung, ein ggf. von der Klägerin noch nachzureichendes Gutachten zu berücksichtigen, wird im Übrigen verwiesen (GA Bl. 4582).

2. Die Klage ist zulässig. Der Finanzrechtsweg ist gegeben. Es kann dahingestellt bleiben, ob § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO einschlägig ist oder § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO i.V. mit § 2 Abs. 2 Satz 1 LGrStG bzw. i.V. mit § 4 des Gesetzes zur Ausführung der Finanzgerichtsordnung (AGFGO) zur Anwendung kommen (vgl. zu den Einzelheiten Krumm in Tipke/Kruse, aaO, § 33 FGO, Rn. 19a und 19b).

3. Die Klage ist sowohl nach ihrem Hauptantrag als auch nach ihrem Hilfsantrag unbegründet. Der angefochtene Bescheid über die Feststellung des Grundsteuerwerts auf den 1. Januar 2022 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

a) Der angefochtene Bescheid ist in einfachrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden. Der angefochtene Grundsteuerwertbescheid stellt den Wert der streitgegenständlichen wirtschaftlichen Einheit zum 1. Januar 2022 (§ 15 Abs. 3 LGrStG) in zutreffender Höhe fest. Zwischen den Beteiligten ist zu Recht unstreitig, dass es sich bei der wirtschaftlichen Einheit um Grundvermögen im Sinne des § 37 i.V. mit § 27, § 13 Abs. 3, § 3 Nr. 2 LGrStG handelt. Bei der Wertermittlung hat das FA nach den Vorgaben des § 38 Abs. 1 Sätze 1 und 2 LGrStG den Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks in der Bodenrichtwertzone angesetzt, in der sich das streitgegenständliche Grundstück befindet. Es handelt sich dabei um die Richtwertzone in , deren Richtwertgrundstück auf den 1. Januar 2022 einen Bodenrichtwert von 510 €/m² ausweist. Die vom FA gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 LGrStG zugrunde gelegte Fläche des Grundstücks von 1.109 m² entspricht den Angaben der Klägerin (GA Bl. 5) und dem Akteninhalt (vgl. Einheitswertakte Bl. 3) sowie der tatsächlichen Verständigung.

aa) Der Gutachterausschuss hat den Bodenrichtwert im Rahmen seines Beurteilungsspielraums zutreffend festgestellt. Der Senat ist nach Würdigung der schriftlichen Auskunft und der Aussage des sachverständigen Zeugen in der mündlichen Verhandlung davon überzeugt, dass der Gutachterausschuss den Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks entsprechend den gesetzlichen Vorgaben und unter

sachgemäßer Ausschöpfung seines Beurteilungsspielraums ermittelt hat. Der Senat hat im Rahmen der eingeschränkten gerichtlichen Überprüfung keine Beurteilungsfehler festgestellt.

(1) Mit der Anfechtung eines Grundsteuerwertbescheids kann die Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren auch eine Überprüfung der dem Bescheid zugrundeliegenden Bodenrichtwertfeststellung durch den zuständigen Gutachterausschuss erreichen (Beschluss des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23. November 2023 - 4 V 1295/23, juris, Rn. 120 ff. mwN). Das gebietet Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG.

(2) Den Gutachterausschüssen kommt bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte ein Beurteilungsspielraum zu, der nur eingeschränkt gerichtlich überprüft werden darf. Ein Anlass zur gerichtlichen Prüfung liegt vor, wenn gerichtlich überprüfbare Beurteilungsfehler bei der Bodenrichtwertermittlung substantiiert dargelegt werden oder sonst konkrete Anhaltspunkte hierfür bestehen.

Gerichtlich überprüfbar ist dabei, ob der Gutachterausschuss § 196 BauGB und die Vorschriften der ImmoWertV und der GuAVO zutreffend ausgelegt und die seinen Entscheidungen zugrundeliegenden Tatsachen vollständig und richtig festgestellt hat, die von ihm gewählte Methodik mit den gesetzlichen Vorgaben übereinstimmt, er § 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV beim Zuschnitt der Bodenrichtwertzone beachtet, § 15 Abs. 2 ImmoWertV angewandt und das Verfahren ordnungsgemäß gestaltet hat, ob er sachfremde Erwägungen angestellt oder offenkundig nicht mehr vertretbare Ergebnisse festgestellt hat (Krumm in Krumm/Paeßens, GrStG, 1. Auflage, 2022, Grundlagen Rn. 134; § 38 BWLGrStG Rn. 5, § 247 GrStG Rn. 19 ff.).

Hält die Ermittlung des maßgebenden Bodenrichtwerts der gerichtlichen Prüfung nicht stand, so ist dem zuständigen Gutachterausschuss Gelegenheit zur Nachbesserung zu geben, hilfsweise in entsprechender Anwendung des § 38 Abs. 3 LGrStG der Wert des Grundstücks aus Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten (Krumm, aaO, § 38 BWLGrStG Rn. 5).

(3) Die Überprüfung der im Streitfall maßgeblichen Bodenrichtwertzone führt zu keinen Beanstandungen. Gemäß § 196 Abs. 1 Satz 3 BauGB sind Richtwertzonen zu bilden, die

jeweils Gebiete umfassen, die nach Art und Maß der Nutzung weitgehend übereinstimmen. Eine Bodenrichtwertzone besteht aus einem räumlich zusammenhängenden Gebiet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 ImmoWertV). Die Bodenrichtwertzonen sind so abzugrenzen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen den Grundstücken, für die der Bodenrichtwert gelten soll, und dem Bodenrichtwertgrundstück grundsätzlich nicht mehr als 30 Prozent betragen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV). Wertunterschiede, die sich aus nicht mit dem Bodenrichtwertgrundstück übereinstimmenden Grundstücksmerkmalen einzelner Grundstücke ergeben, sind bei der Abgrenzung nicht zu berücksichtigen (§ 15 Abs. 1 Satz 3 ImmoWertV).

Diese Anforderungen sind vorliegend erfüllt. Ausweislich der schriftlichen Auskunft des sachverständigen Zeugen : besteht die Bodenrichtwertzone " aus einem räumlich zusammenhängenden Gebiet, dessen Grundstücke nach Art und Maß der baulichen Nutzung weitgehend übereinstimmen. Die Grundstücke sind mehrheitlich mit zweigeschossigen Ein- und Zweifamilienhäusern, neben einigen Mehrfamilienhäusern, bebaut. Die lagebedingten Wertunterschiede zwischen den Grundstücken der Richtwertzone , und dem Bodenrichtwertgrundstück betragen entsprechend den Vorgaben des § 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV grundsätzlich nicht mehr als 30 Prozent.

(4) Die Angaben zum Bodenrichtwertgrundstück entsprechen ebenfalls den gesetzlichen Vorgaben. Das Bodenrichtwertgrundstück ist ein unbebautes und fiktives Grundstück, dessen Grundstücksmerkmale weitgehend mit den vorherrschenden grund- und bodenbezogenen wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen in der nach § 15 gebildeten Bodenrichtwertzone übereinstimmen (§ 13 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV). Die wertbeeinflussenden Merkmale des Bodenrichtwertgrundstücks sind darzustellen (§ 196 Abs. 1 Satz 4 BauGB). Dazu gehören zumindest der Entwicklungszustand (§ 3 ImmoWertV) und die Art der Nutzung (§ 16 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV i.V. mit Anlage 5).

Die Anforderungen wurden im Streitfall erfüllt. Als wertbeeinflussende Merkmale des Richtwertgrundstücks sind ausweislich der schriftlichen Auskunft (GA Bl. 4356, 4364) die notwendigen Angaben zum Entwicklungszustand (baureifes Land) und der Art der Nutzung (Wohnbaufläche, Ein- und Zweifamilienhäuser) dargestellt. Darüber hinaus wird die Grundstückstiefe angegeben.

(5) Nach § 196 Abs. 1 Satz 1 BauGB sind aufgrund der Kaufpreissammlung flächendeckend Bodenrichtwerte als durchschnittliche Lagewerte für den Boden unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungszustands zu ermitteln. In bebauten Gebieten sind Bodenrichtwerte mit dem Wert zu ermitteln, der sich ergeben würde, wenn der Boden unbebaut wäre (§ 196 Abs. 1 Satz 2 BauGB). Die Bodenrichtwerte sind vorrangig im Vergleichswertverfahren (§§ 24, 25 ImmoWertV) zu ermitteln (§ 14 Abs. 1 Satz 1 ImmoWertV). Dabei sind die Kaufpreise an die Grundstücksmerkmale des Bodenrichtwertgrundstücks und an den Bodenrichtwertstichtag mithilfe geeigneter Indexreihen, Umrechnungskoeffizienten, marktüblicher Zu- oder Abschläge oder in anderer Weise anzupassen (§ 14 Abs. 1 Satz 2 i.V. mit § 9 Abs. 1 Satz 2 und 3 ImmoWertV). Für die Bodenrichtwertermittlung in Gebieten ohne oder mit geringem Grundstücksverkehr können Kaufpreise und Bodenrichtwerte aus vergleichbaren Gebieten oder aus vorangegangenen Jahren herangezogen werden (§ 14 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV). Darüber hinaus können deduktive oder andere geeignete Verfahrensweisen angewendet werden (§ 14 Abs. 2 Satz 2 ImmoWertV).

Die Bodenrichtwertermittlung auf den 1. Januar 2022 durch den Gutachterausschuss

entspricht diesen Vorgaben. Der sachverständige Zeuge hat dargelegt, dass es sich bei der Bodenrichtwertzone um eine sog. kaufpreisarmer Lage im Sinne des § 14 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV handelt; im maßgebenden Beobachtungszeitraum für den Stichtag 1.1.2022 lag kein Vergleichspreis in der Bodenrichtwertzone vor. Der Bodenrichtwert wurde daher anhand der Indexreihe für Ein- und Zweifamilienhäuser fortgeschrieben. Hierzu bediente sich der Gutachterausschuss einer speziellen Software (sog. automatisierte Kaufpreissammlung - AKS -). Hinsichtlich der Einzelheiten der Funktionsweise der Software wird auf die Vernehmung des sachverständigen Zeugen in der mündlichen Verhandlung verwiesen. Um die Qualität der Kaufpreissammlung zu verbessern, erhebt der Gutachterausschuss noch weitere Informationen, zum Beispiel aus Fragebögen und Bauakten. Die aus der Anwendung der Software gewonnenen Ergebnisse und festgestellten Wertveränderungen würdigte der Gutachterausschuss mithilfe der ihm vorliegenden Daten und leitete anschließend den Bodenrichtwert ab. Der Gutachterausschuss führte im Jahr 2012 ein sog. "Lagewertverfahren" durch (vgl. § 7 Abs. 2 ImmoWertV), anhand dessen das - damalige (nunmehr fortgeschriebene) - Bo-

denrichtwertniveau und die Bodenrichtwertzonenabgrenzung bestätigt wurden. Aus Anlass der Bewertung zum Stichtag 1. Januar 2022 hat der Gutachterausschuss die Zonenabgrenzung erneut überprüft.

Die Behauptung der Klägerseite, die Bodenrichtwerte würden in erster Linie nach Art und Maß der baulichen Nutzung abgegrenzt und Lagefaktoren würden erst sekundär eine Rolle spielen (GA Bl. 2664), hat die Beweisaufnahme nicht bestätigt. Der ausdrücklich zu dieser Behauptung vernommene sachverständige Zeuge konnte hierzu keine Angaben machen. Der sachverständige Zeuge erläuterte den Vorgang der Bodenrichtwertfeststellung wie oben dargestellt. Sowohl die Art und das Maß der baulichen Nutzung als auch die Lage der Grundstücke werden danach maßgeblich bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte berücksichtigt. Ein Rangverhältnis in dem von der Klägerin behaupteten Sinn hat der Senat nicht festgestellt.

bb) Der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks wird pauschal auf alle Grundstücke der entsprechenden Richtwertzone angewandt. Eine individuelle Anpassung des Bodenrichtwerts im Einzelfall bei Abweichungen zwischen den wertrelevanten Eigenschaften des Bodenrichtwertgrundstücks und des streitgegenständlichen Grundstücks, insbesondere hier im Hinblick auf die Grundstückstiefe, kommt nicht in Betracht.

Maßgebend ist nach § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks in der Bodenrichtwertzone, in der sich das zu bewertende Grundstück befindet. Der Wortlaut des § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG spricht dafür, dass der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks nach dem Willen des Gesetzgebers pauschal und ohne weitere Anpassungen für alle Grundstücke der Richtwertzone anzuwenden ist, weil andernfalls die Erwähnung des Richtwertgrundstücks in der Vorschrift überflüssig wäre. Das zeigt der Vergleich der Vorschrift mit § 145 Abs. 3 BewG und § 179 BewG, in denen jeweils nur der Begriff des Bodenrichtwerts vorkommt, was nach der Rechtsprechung (BFH-Beschluss vom 12. Januar 2021 - II B 61/19, BFH/NV 2021, 529, Rn. 20 und BFH-Urteil vom 25. August 2010 - II R 42/09, BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205, Rn. 16) und der Finanzverwaltung (R B 179.2 ErbStR 2020) eine individuelle Anpassung erlaubt.

Auch aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift und ihrem Sinn und Zweck folgt, dass bei Anwendung des § 38 Abs. 1 LGrStG keine individuellen Anpassungen vorgenommen

werden dürfen. Im Entwurf eines Gesetzes zur Regelung einer Landesgrundsteuer der Landesregierung vom 30. September 2020 wird ausgeführt, dass eine individuelle Wertanpassung nicht erfolgen solle, um die leichte Administrierbarkeit der Grundsteuer sicherzustellen (Landtagsdrucksache 16/8907 S. 81; ebenso die Begründung des Entwurfs des Gesetzes zur Änderung des Landesgrundsteuergesetzes und zur Einführung eines gesonderten Hebesatzrechts zur Mobilisierung von Bauland vom 26. Oktober 2021, Landtagsdrucksache 17/1076 S. 19 f.).

Das FA hat daher im Streitfall bei der Ermittlung des Grundstückswerts zutreffend 510 €/m² zugrunde gelegt. Es ist rechtlich unerheblich, dass nach den Angaben des Gutachterausschusses für die über die Grundstückstiefe von 40 m hinausgehende Fläche nur ein individuell angepasster, objektspezifische Bodenwert von 33% (168,30 €) anzusetzen ist. Auch auf die weiteren, von der Klägerin geschilderten besonderen (Lage-)Eigenschaften und Umstände ihres Grundstücks (z.B. Hochwassergefahr) kommt es bei der Anwendung des § 38 Abs. 1 LGrStG nicht an.

cc) Der Ansatz des objektspezifischen Bodenwerts des Grundstücks von 427.800 € kommt im Streitfall auch nicht unter Anwendung des § 38 Abs. 4 LGrStG in Betracht. Die Vorschrift fordert, dass der nachgewiesene tatsächliche Wert des Grund und Bodens zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung mehr als 30 Prozent von dem Wert nach § 38 Abs. 1 LGrStG abweicht. Die Abweichung des geringeren objektspezifischen Bodenwerts, wie ihn der sachverständige Zeuge ermittelt hat, vom Wert des Richtwertgrundstücks beträgt im Streitfall lediglich 24% (GA 4365). Eine weitergehende Abweichung hat die Klägerin nicht durch ein qualifiziertes Sachverständigengutachten i.S. des § 38 Abs. 4 Satz 2 LGrStG nachgewiesen.

b) § 38 LGrStG ist verfassungsgemäß. Die von der Klägerin gerügten Grundrechts- und sonstigen Verfassungsverstöße liegen nicht vor.

aa) Die Gesetzgebungskompetenz des Landes ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2 Satz 1 i.V. mit Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 15. November 2019 (BGBl I, 2019, 1546), wonach die Länder abweichende Regelungen über die Grundsteuer treffen können, wenn der Bund von seiner

konkurrierenden Gesetzgebungszuständigkeit Gebrauch gemacht hat (sog. Abweichungsgesetzgebung der Länder, vgl. Oeter/Krönke in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, Kommentar, 8. Auflage, 2024, Art. 72 Rn. 124; Landtagsdrucksache 16/8907 S. 57).

Der Bund hat von seiner Gesetzgebungsbefugnis mit dem Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz - GrStRefG -) vom 26. November 2019 (BGBl 2019, 1794) Gebrauch gemacht (vgl. BFH-Beschluss vom 27. Mai 2024 - II B 78/23 (AdV), juris, Rn. 18 f.; Jachmann-Michel in Huber/Voßkuhle, Art. 105 Rn. 46e; Landtagsdrucksache 16/8907 S. 56 f.). Damit war die Befugnis des Landes eröffnet mit dem LGrStG vom 4. November 2020 (Gesetzblatt für Baden-Württemberg - GBl. 2020 S. 974) eine hiervon abweichende Regelung über die Grundsteuer zu erlassen.

Das LGrStG regelt eine Grundsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG i.V. mit Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG. Das Prinzip der objektiven Leistungsfähigkeit als Belastungsgrund der Steuer und die Ausrichtung der Bewertung des Grundvermögens am Verkehrswert - wie dies schon bei der Einheitsbewertung der Fall war (vgl. Bundestags-Drucksache IV/1488 S. 31) - führt nicht dazu, dass die Grundsteuer als „kleine“ Vermögensteuer zu qualifizieren ist, für die das Land keine Gesetzgebungskompetenz habe, wie die Klägerin meint. Das BVerfG entschied in seinem Urteil zur Einheitsbewertung, dass die Gesetzgebungskompetenz für die Bewertung für Zwecke der Grundsteuer sich aus Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG in der Ursprungsfassung vom 23. Mai 1949 ergab, in der die Realsteuern, zu der die Grundsteuer gehört, aufgeführt waren (vgl. BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147-217, Rn. 84 f.; Seer, GA Bl. 334 und 336; Krumm, aaO, Grundlagen Rn. 74 ff.; nicht eindeutig Kirchhof, GA Bl. 105, 118, 128 ff.).

Das LGrStG hat seine Wirkung nicht gemäß Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG (sog. lex posterior - Regel) durch das Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz des Bundes vom 16. Juli 2021 wieder verloren. Es kann dahinstehen, ob es insoweit mangels entsprechender Kennzeichnung bzw. Zitierung schon von vornherein an einer Außerkraftsetzung des Landesrechts fehlte (Oeter/Krönke in Huber/Voßkuhle, Art. 72, Rn. 130 mwN und Jachmann-Michel in Huber/Voßkuhle Art. 105 Rn. 46 f.). Dem Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz ist nicht zu entnehmen, dass mit seinem Inkrafttreten das LGrStG aufgehoben wer-

den sollte. Jedenfalls wurde das LGrStG durch das Gesetz zur Änderung des Landesgrundsteuergesetzes und zur Einführung eines gesonderten Hebesatzrechts zur Mobilisierung von Bauland (ÄndGLGrStG) vom 22. Dezember 2021 (GBl. 2021 S. 1029) und durch das Gesetz zur Änderung des Landesgrundsteuergesetzes vom 13. Juni 2023 (GBl. 2023 S. 170) zeitlich nachfolgend wieder geändert und ist jedenfalls aus diesem Grund wirksam.

§ 38 Abs. 1 LGrStG bestimmt keinen eigenen von § 196 BauGB abweichenden Bodenrichtwertbegriff und überdehnt dadurch nicht Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG, wie die Klägerin meint, sondern verweist nach seinem eindeutigen Wortlaut auf die Regelung in § 196 BauGB. Ein Eingriff in die Gesetzgebungskompetenz des Bundes liegt daher nicht vor.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Einwand der Klägerin zutrifft, das Land habe wegen Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG die Gesetzgebungskompetenz nur hinsichtlich des materiellen Grundsteuerrechts und nicht für die Verfahrensvorschriften in § 14 Satz 2 Halbsatz 2 LGrStG, § 22 Abs. 3 Nr. 1 LGrStG und § 38 Abs. 4 Satz 3 i.V. mit § 16 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 LGrStG (Wiegand in Rössler/Troll, BewG, Vorbemerkung zu LGrStG Baden-Württemberg, Rn. 2 f.; aA Krumm, aaO, Grundlagen Rn. 77; Drüen in Stenger/Loose, VerfR GrStG, Rn. 13; wohl auch Uhle in Dürig/Herzog/Scholz, GG, Kommentar, Art. 72 Rn. 58). Er ist jedenfalls unbeachtlich, weil die genannten Verfahrensvorschriften im Streitfall nicht zur Anwendung kommen und die Frage nicht entscheidungserheblich ist.

§ 38 Abs. 1 LGrStG greift auch nicht unzulässig in die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für das Bodenrecht aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 zweiter Fall i.V. mit Art. 72 Abs. 1 GG ein. Entgegen der Ansicht der Klägerin ist § 38 LGrStG keine Lenkungsnorm. Der durch die Bodenwertsteuer des LGrStG mutmaßlich entstehende Druck zur Bebauung unbebauter oder schlecht ausgenutzter Grundstücke ist lediglich ein - wenn auch vom Gesetzgeber erwünschter - Nebeneffekt der Bodenwertsteuer (Landtagsdrucksache 16/8907 S. 100). Es kann daher offenbleiben, ob eine entsprechende Lenkungsvorschrift in den Regelungsbereich des Bodenrechts eingreifen würde. Hiergegen spricht außerdem, dass das Bodenrecht die gesetzlichen Regelungen über die Nutzung des Bodens, insbesondere das Bauplanungsrecht erfasst (Uhle, aaO, Art. 74 Rn. 379, 399). Eine entsprechende Lenkungsnorm würde gerade auf die möglichst vollständige Ausnutzung des

gesetzlichen Bebauungsrechts abzielen und damit nicht in den Bereich des Bodenrechts eingreifen, sondern an seine Regelungen als gegebene Voraussetzung anknüpfen.

Anhaltspunkte für Verstöße gegen die Vorschriften über das Gesetzgebungsverfahren gemäß Art. 59 ff. der Verfassung des Landes Baden-Württemberg sind weder konkret vorgetragen noch ersichtlich. Der Einwand der Klägerin, bei einer grundlegenden Neuausrichtung des Steuerrechts müsse der Gesetzgeber die neuen Kenngrößen nicht nur kenntlich machen, sondern „für die politisch interessierte Öffentlichkeit umfassend diskutierbar offenlegen“ und vorliegend habe der Gesetzgeber dagegen verstoßen, weil er bei der Entstehung des LGrStG die Stellungnahmen aus den Anhörungen nicht öffentlich gemacht habe, ist unbegründet. Eine solche verfassungsrechtliche Verpflichtung des Gesetzgebers ergibt sich weder aus dem Grundgesetz noch der Landesverfassung.

bb) § 38 LGrStG verstößt nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG.

(1) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag (BVerfG-Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136-255, Rn. 123, 131; BVerfG-Beschluss vom 23. Juni 2015 - 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285-321, Rn. 72; BVerfG-Urteile vom 10. April 2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 138, 217-267 und - 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147-217, Rn. 96 und 168).

(2) Art. 3 Abs. 1 GG verlangt stets auch eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage einer Steuer. Die Bemessungsgrundlage muss, um die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, so gewählt und ihre Erfassung so

ausgestaltet sein, dass sie den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abbildet (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 22. Juni 1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121-165 Rn. 47; und - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165-179 Rn. 21; vom 7. November 2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1-70, Rn. 103; vom 23. Juni 2015 - 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285-321 Rn. 73, stRspr). Dies gilt besonders, wenn die Steuer mit einem einheitlichen Steuersatz erhoben wird, da aus der Bemessung resultierende Ungleichheiten dann nicht mehr auf einer späteren Ebene der Steuererhebung korrigiert oder kompensiert werden können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121-165, Rn. 47). Um beurteilen zu können, ob die gesetzlichen Bemessungsregeln eine in der Relation realitätsgerechte Bewertung der erfassten Güter und damit die Vergleichbarkeit der Bewertungsergebnisse im Einzelfall sicherstellen, muss das Gesetz das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen (BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147-217, Rn. 97).

(3) Ausgehend von diesen Vorgaben hat der Gesetzgeber für die Wahl der Bemessungsgrundlage und die Ausgestaltung der Regeln ihrer Ermittlung einen großen Spielraum, solange sie nur prinzipiell geeignet sind, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1-39, Rn. 59; vom 23. Juni 2015 - 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285-321, Rn. 73). Bei der Wahl des geeigneten Maßstabs darf sich der Gesetzgeber auch 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 (vgl. dazu BVerfG-Urteil vom 5. November 2014 - 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350-378, Rn. 66; BVerfG-Beschluss vom 23. Juni 2015 - 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285-321, Rn. 77). Jedenfalls muss das so gewählte und ausgestaltete Bemessungssystem, um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen (BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147-217, Rn. 98 und 168).

(4) Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall liegt kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor.

(a) Es verstößt nicht gegen den Grundsatz der Lastengleichheit, dass der Landesgesetzgeber mit § 38 LGrStG die Grundsteuer für das Grundvermögen als eine Bodenwertsteuer ausgestaltet hat und bei der Ermittlung des Grundsteuerwerts ausschließlich auf den Grund und Boden abstellt, ohne zu berücksichtigen, ob das Grundstück bebaut ist oder nicht. Der Gesetzgeber kann sich dabei auf seinen nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG bestehenden weitreichenden Entscheidungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstands als Ausgangspunkt der Besteuerung berufen (vgl. BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147-217, Rn. 96 und 168 mwN; ebenso Seer, GA Bl. 336; ders. in DB 2018, 1488 (1493); Löhr/Kempny, DStR 2019, 537 (539); Scheffler/Feldner, ifst Nr. 542 S. 161; Landtagsdrucksache 16/8907 S. 50 und 53).

Den hiergegen vorgetragenen Einwendungen der Klägerin folgt der Senat nicht. Es gibt kein durch die historische Entwicklung der Grundsteuer hergebrachtes Vorverständnis des Verfassungsgebers, wonach der Steuergegenstand der Grundsteuer zwingend auch die auf dem Grund und Boden befindlichen Gebäude einbeziehen muss (vgl. z.B. „Historische Entwicklung der Grundsteuer“, vom 5. Januar 2018, WD 4 - 3000 - 026/18, Wissenschaftliche Dienste, Deutscher Bundestag; Loose in Stenger/Loose, BewG/ErbStG/GrStG, 170. Lieferung, B. Rechtsentwicklung bis zum Grundsteuer-Reformgesetz Rn. 10; Krumm, aaO, Grundlagen Rn. 3 ff.). Das Grundgesetz nennt in den einschlägigen Artikeln lediglich den Begriff der Grundsteuer, ohne ihn näher zu definieren. Nach seinem Wortlaut umfasst er auch eine reine Bodenwertsteuer. Der „Grund“ ist im allgemeinen Sprachgebrauch „der Erdboden als Untergrund, die Erdoberfläche, der Boden“ (vgl. Duden, Das große Wörterbuch der deutschen Sprache, 1979; ebenso Seer, GA Bl. 294; Schmidt in Grootens, Grundsteuergesetz, Bewertungsgesetz Kommentar, 2. Auflage, 2022, C. Abschnitt I, Vorwort Rn. 42). Der Verweis von Kirchhof auf das Einkommensteuerrecht (GA Bl. 151) geht fehl. Auch das Einkommensteuergesetz (EStG) erfasst nicht sämtliche Einnahmen bzw. Einkünfte des Steuerpflichtigen, sondern nur diejenigen, die unter den Katalog der Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG fallen. Die übrigen Einnahmen sind nicht steuerbar (Schmidt/Weber-Grellet, EStG, Kommentar, 43. Auflage, 2024, § 2 Rn. 14 mit Beispielen).

(b) Das LGrStG lässt sowohl seinen Belastungsgrund als auch das dafür als maßgeblich erachtete Bemessungsziel hinreichend deutlich erkennen (Seer, GA Bl. 341; Scheffler/Feldner, ifst Nr. 542, S. 160). Es ist nicht erforderlich, dass im jeweiligen Steuergesetz selbst der Belastungsgrund und das Bemessungsziel ausdrücklich genannt werden (so aber Kirchhof, GA Bl. 106 und 131 ff.), was im Übrigen bei keinem der geltenden Steuergesetze der Fall ist. Ausreichend ist die Erkennbarkeit mithilfe der gängigen Auslegungsmethoden (BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147-217, Rn. 104; Seer, GA Bl. 341).

Aus der Begründung des Gesetzentwurfs ergibt sich, dass der Gesetzgeber als Belastungsgrund in erster Linie die dem Eigentümer durch den Grundbesitz vermittelte Teilhabemöglichkeit an der kommunalen Infrastruktur und den räumlichen Ressourcen der Gemeinde (insbesondere der Lageverfügbarkeit) und die sich hieraus ergebende Möglichkeit einer ertragsbringenden bzw. potentialausschöpfenden Nutzung des Grundstücks ausgewählt hat (Äquivalenzgedanke). Zugleich beruft sich der Gesetzgeber auf die objektive Leistungsfähigkeit des Grundstückseigentümers, die dieser ebenfalls durch die Möglichkeit der Nutzung des Grundbesitzes erlangt. Beide Belastungsgründe spiegeln sich im Verkehrswert eines (fiktiv) unbebauten Grundstücks lageabhängig und relationsgerecht wider. Der Verkehrswert des Grund und Bodens soll durch die Heranziehung der Bodenrichtwerte erfasst werden (Landtagesdrucksache 16/8907 S. 52 und 55).

(c) § 38 Abs. 1 LGrStG setzt beide Belastungsgründe folgerichtig um und sorgt für eine realitätsgerechte Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens im Verhältnis zueinander. Das Nutzenpotential ist maßgebend dafür, welche Erträge aus dem Grund und Boden erwirtschaftet werden können, deshalb ist das Bemessungsziel folgerichtig der Verkehrswert des Grund und Bodens. Im Verkehrswert bildet sich sowohl das durch die kommunale Infrastruktur und die Lageverfügbarkeit maßgeblich beeinflusste Nutzenpotential des Grund und Bodens als auch die objektive Leistungsfähigkeit des Eigentümers ab, denn es gilt: Je höher der mit dem Grund und Boden erzielbare Ertrag, desto höher der Verkehrswert und desto höher zugleich die objektive Leistungsfähigkeit des Eigentümers (Seer, GA Bl. 343 ff.; ders. in DB 2018, 1488 (1493 f); Löhr/Kempny, DStR 2019, 537 (539)).

Der Senat ist davon überzeugt, dass ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang (vgl. Jachmann-Michel, in Huber/Voßkuhle, aaO, Rn. 46i) zwischen dem Nutzen kommunaler Leistungen für ein Grundstück sowie der Lageverfügbarkeit und dem Verkehrswert des Grund und Bodens besteht. Neben der kommunalen Infrastruktur, der Teilhabe der Grundstückseigentümer an den räumlichen Ressourcen der Gemeinde und sonstigen öffentlichen Gütern, deren Kosten nicht (vollständig) durch Gebühren und Beiträge finanziert werden, sind bei den gemeindlichen Leistungen auch die Entscheidungen bei der Bauleitplanung zu berücksichtigen, die die Gemeinden in Ausübung ihrer verfassungsrechtlich gewährten Planungshoheit nach Art. 28 Abs. 2 GG (Schwarz in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Auflage, 2024, Art. 28 GG Rn. 193) treffen. Sie gewähren den Grundstücken des Gemeindegebiets erst ein Baurecht, entscheiden so über das Angebot an Bauland im Gemeindegebiet, bestimmen die Art und das Maß der zulässigen baulichen Nutzung und nehmen - wenn auch im Zusammenspiel mit anderen Umständen - maßgeblichen Einfluss auf die aus dem Grund und Boden erzielbaren Erträge und auf seinen Verkehrswert (Löhr/Kempny, DStR 2019, 537 (539); Seer, GA Bl. 343).

Diese kommunalen Bereitstellungsleistungen schlagen sich zum größten Teil gerade im Bodenwert nieder und nicht im Wert des aufstehenden Gebäudes, der primär von den Investitionen des Eigentümers abhängt (Seer, GA Bl. 344 mwN, ders. in DB 2018, 1488 (493); Scheffler/Roith, ifst Nr. 526, 37; Löhr, BB 2019, 91 (94f); ders. in BB 2020, 1687 (1690); Marx, DStZ 2019, 372 (375); Krumm, aaO, Grundlagen Rn. 118). Diesen wirtschaftlichen Zusammenhang hat auch der sachverständige Zeuge [Name] bei seiner Vernehmung in der mündlichen Verhandlung - bezogen auf die Bodenrichtwerte - bestätigt und zur Verdeutlichung insbesondere auf die Kriterien des sog. Zielbaums des durchgeführten Lagewertverfahrens (GA 4511) verwiesen. Zusätzlich ist auf die vom Beklagten zitierte Untersuchung von Knoll/Schularick/Steger (<https://www.econstor.eu/handle/10419/112848>) zu verweisen, die nachweisen konnten, dass im Zeitraum von 1950 bis 2012 80 Prozent der Preissteigerungen bei Immobilien auf den Anstieg des Werts des Grund und Bodens zurückzuführen sind. Einen empirischen Nachweis über das Vorhandensein und das Ausmaß dieses Zusammenhangs muss der Gesetzgeber im Hinblick auf eine Vereinbarkeit des Gesetzes mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht erbringen. Ausreichend ist vielmehr, dass die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage „prinzipiell geeignet“ ist, den Belastungsgrund zu erfassen (BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL

11/14, BVerfGE 148, 147-217, Rn. 98 mwN). Das ist nach der Überzeugung des Senats der Fall.

Die von der Klägerin vorgelegten Untersuchungen von Schlachter (GA Bl. 450 ff.) und Schaule (GA Bl. 606 ff.) führen zu keinem anderen Ergebnis. Soweit die Klägerin unter Bezugnahme auf diese Untersuchungen einwendet, andere Umstände, insbesondere private Infrastruktureinrichtungen, hätten einen größeren Einfluss auf die Bodenwerte bzw. die Bodenrichtwerte als die öffentliche Infrastruktur, verkennt sie, dass auch private Infrastruktur nur entstehen kann, wenn entsprechende kommunale Planungsentscheidungen und kommunale Infrastruktur dies ermöglichen bzw. zulassen. Im Übrigen genügt es, dass die kommunale Infrastruktur - jedenfalls auch - maßgeblichen Einfluss auf die Bodenwerte hat. Sie muss nicht der einzige Einflussfaktor sein. Maßgeblichen Einfluss auf den Bodenwert hat die kommunale Infrastruktur auch nach diesen Untersuchungen. Daran änderte sich auch nichts dadurch, dass die Bodenpreise, wie die Klägerin einwendet (GA Bl. 17), in den letzten Jahren – vor allem wegen des niedrigen Zinsniveaus – stark gestiegen und vermeintlich überbewertet sind. Ungeeignet ist auch der Vergleich einzelner Bodenrichtwertzonen anhand der Entfernung vom Stadtkern oder der Vergleich herausgegriffener Infrastrukturangebote (GA Bl. 404 f.). Wertbeeinflussend ist – neben weiteren Faktoren – die Summe aller zur Verfügung stehenden Infrastrukturangebote.

Der weitere Einwand der Klägerin, das Äquivalenzprinzip erfordere die Einbeziehung von aufstehenden Gebäuden, weil die Teilhabemöglichkeit an den Ressourcen der Gemeinde bzw. der Infrastruktur sich danach richte, ob ein Grundstück bewohnbar sei, eine Erschließung überhaupt genutzt werden könne, ob kommunale Angebote von Menschen angenommen werden könnten (vgl. näher Kirchhof, GA Bl. 135), berücksichtigt nicht, dass der Gesetzgeber als Belastungsgrund das Nutzenpotential des Grund und Bodens ausgewählt hat, und nähert sich zugleich der Vorstellung einer Individualäquivalenz an, die auf die tatsächliche Inanspruchnahme von Infrastrukturleistungen abstellt. Letztere entspricht jedoch dem Charakter von Gebühren und Beiträgen und widerspricht dem von Steuern, die gerade keine Gegenleistung für eine besondere Leistung sind und deren Höhe auch vom Finanzbedarf der aufkommensberechtigten Körperschaft abhängt (Scheffler/Roith, ifst Nr. 526, S. 30). Im Übrigen richten sich die Infrastrukturleistungen der Gemeinde nicht erst nach der Art der tatsächlich verwirklichten Bebauung eines Grundstücks - wie die Klägerin meint -, sondern in der Regel bereits nach der zulässigen

Art und dem zulässigen Maß seiner Bebaubarkeit. Schon wenn auf einem Grundstück ein Einfamilienhaus, ein Doppelhaus, ein großes Gebäude mit mehreren Mietwohnungen oder ein Hochhaus errichtet werden darf, unterscheiden sich die kommunalen Angebote, deren Nutzbarkeit und auch der Erschließungsbedarf, unabhängig davon, ob die Bebauung tatsächlich erfolgt (Schmidt in Grootens, aaO, Vorwort LGrStG BW Rn. 46).

Der weitere in der Begründung des Gesetzentwurfs herangezogene Belastungsgrund der objektiven Leistungsfähigkeit und die daraus folgende Bezugnahme auf das Konzept des Sollertrags ist unproblematisch mit dem Belastungsgrund des Nutzenpotentials vereinbar, weil auch der Gedanke der objektiven Leistungsfähigkeit folgerichtig zur Ertragsfähigkeit des Bodens und damit zum Bemessungsziel Verkehrswert führt (Seer, GA Bl. 348 und 370; Hey in Tipke/Lang Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz 3.46; Krumm, aaO, Grundlagen Rn. 116; aA Feldner/Stoklassa, DStR 2019, 2505 (2509)).

Entgegen der Ansicht der Klägerin (Kirchhof, GA Bl. 133) kann das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit als objektive, durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit auch als Belastungsgrund für die Grundsteuer herangezogen werden. Dass das Leistungsfähigkeitsprinzip auch für die Vermögensteuer herangezogen werden kann, spricht jedenfalls nicht dagegen, es auch für die Grundsteuer heranzuziehen. Eine Abgrenzung zwischen Grundsteuer und Vermögensteuer ist auch bei Zugrundelegung desselben Belastungsgrundes möglich (Seer, GA Bl. 336). Nach einhelliger Meinung war die finanzielle Leistungsfähigkeit auch der Belastungsgrund für die Einheitsbewertung für die Zwecke der Grundsteuer, ohne dass das BVerfG in seiner Entscheidung zur Einheitsbewertung hieran Kritik geübt hätte (vgl. auch BFH-Vorlagebeschluss vom 22. Oktober 2014 - II R 16/13, BFHE 247, 150, Rn. 49-51).

Dem Einwand der Klägerin, es verstoße gegen den Gleichheitssatz, bei einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nur die Ertragskraft des Bodens nicht aber die Ertragsfähigkeit ggf. vorhandener Gebäude zu berücksichtigen (Kirchhof, GA Bl. 151 f.), folgt der Senat nicht. Es liegt in der Logik des vorrangigen Entscheidungsspielraums des Gesetzgebers bei der Auswahl des Steuergegenstands, dass er die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nur teilweise erfassen kann (Krumm, aaO, Grundlagen Rn. 119). Die Auswahlentscheidung des Gesetzgebers ist zudem sachlich begründet. Die Beschränkung auf den Grund und Boden ermöglicht ein sehr einfaches und effizientes

Bewertungsverfahren, das angesichts der großen Zahl der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und des zwingenden Erfordernisses einer periodischen Neubewertung von besonderer Bedeutung ist. Die Erfahrungen mit der Einheitsbewertung haben gezeigt, dass ein zu hoher Verwaltungsaufwand die regelmäßige Neubewertung verhinderte und so schließlich zur Verfassungswidrigkeit führte (BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147-217, Rn. 128 ff.; Landtagsdrucksache 16/8907 S. 48f, 99 und 102). Außerdem bilden die Bodenrichtwerte die mögliche Bebauung eines Grundstücks ab, so dass mittelbar auch Art und Umfang einer zulässigen baulichen Nutzung in den Bodenrichtwerten auf realitätsgerechte Weise zum Ausdruck gelangen. Dass Grundstückseigentümer, die das bauliche Potential ihres Grundstücks nicht ausschöpfen, dennoch nach diesen Maßstäben besteuert werden, folgt systemkonform aus dem Sollertragsgedanken (Seer, GA Bl. 347).

Soweit die Klägerin meint, ein unbebauter Bauplatz dürfe gemessen am Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Konzept der Sollertragsbesteuerung auch deshalb nicht so bewertet werden wie ein bebautes Grundstück, weil es dem Eigentümer unmöglich sein könne, die Kosten einer Bebauung zu finanzieren (Kirchhof, GA Bl. 136), hält der Senat ein solches Szenario für einen seltenen Ausnahmefall, an dem sich der Gesetzgeber nicht orientieren muss. Das Eigentum an einem Bauplatz ist bei der Fremdfinanzierung seiner Bebauung als Eigenkapital anzusehen, das in der Regel die sonst übliche bzw. empfohlene Eigenkapitalquote am Gesamtvolumen einer Finanzierung, bestehend aus dem Kaufpreis eines Bauplatzes zuzüglich der Herstellungskosten des Gebäudes, deutlich übersteigen dürfte. Schließlich stehen dem Eigentümer auch ohne eine Bebauung des Grundstücks Möglichkeiten einer angemessenen Ertragserzielung wie beispielsweise die Einräumung eines Erbbaurechts oder die langfristige Verpachtung mit der Genehmigung zur Bebauung durch den Pächter zur Verfügung.

(d) Die Heranziehung der Bodenrichtwerte zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage entspricht der verfassungsrechtlichen Vorgabe einer folgerichtigen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, weil der von den Gutachterausschüssen mit Hilfe der Kaufpreissammlung, also aus objektiven und aktuellen Marktdaten abgeleitete Bodenrichtwert auf die Ermittlung des Verkehrswerts des Grund und Bodens abzielt und daher geeignet ist, die Grundstücke im Verhältnis zueinander realitätsgerecht zu bewerten. Für die Validität der Bodenrichtwerte spricht auch ihre besondere Bedeutung bei der Ermittlung bzw.

Schätzung des Verkehrswerts von Immobilien (vgl. § 12 Abs. 1 Satz 1 und § 24 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV).

Dass dadurch bislang nach den Vorschriften der Einheitsbewertung im Verhältnis zu anderen wirtschaftlichen Einheiten unterbewertete Grundstücke künftig einer höheren Grundsteuer unterworfen werden (und umgekehrt), ist die zwingende Folge der Entscheidung des BVerfG vom 10. April 2018 (- 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147-217) und aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten; die verfassungswidrigen Einheitswerte sind als Vergleichswerte ohnehin untauglich. Dass die Bodenpreise vor allem in den letzten Jahren stark gestiegen und überbewertet sind, wie die Klägerin einwendet (GA Bl. 19), ist unerheblich. Unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten maßgebend ist nicht das allgemeine Preisniveau, sondern die realitätsgerechte Wertrelation der Grundstücke zueinander (zu Art. 14 Abs. 1 GG vgl. unten dd). Dass die Grundsteuer unverhältnismäßig ist, weil „ältere, alleinstehende Rentner“, die im eigenen Heim auf einem großen Grundstück wohnen, regelmäßig nicht in der Lage sein werden, die neue Grundsteuer zu bezahlen (GA Bl. 29 f.), ist nicht ersichtlich. Dabei handelt es sich allenfalls um einen seltenen Ausnahmefall, der hier nicht vorliegt und im Übrigen nicht gegen eine realitätsgerechte Bewertung des Steuergegenstandes spricht. Härtefällen kann ggf. - auf der Stufe der Steuerfestsetzung oder -erhebung - mit Billigkeitsmaßnahmen begegnet werden.

Der Einwand der Klägerin gegen die Tauglichkeit der Bodenrichtwerte, faktisch ermittelten die Gutachterausschüsse zwei verschiedene Arten von Bodenrichtwerten, ist unbegründet. Die sachverständigen Zeugen . und · haben übereinstimmend und zur Überzeugung des Senats bekundet, dass der Gutachterausschuss nur Bodenrichtwerte gemäß § 196 BauGB i.V. mit den einschlägigen Vorschriften der ImmoWertV und der GuAVO feststellt.

(e) Die Klägerin vertritt die Auffassung, der Gesetzgeber rechtfertige eine Ungleichbehandlung von Eigentümern unbebauter Grundstücke im Vergleich zu Eigentümern bebauter Grundstücke mit dem Lenkungszweck, die ressourcenschonende und effiziente Nutzung des Grund und Bodens zu fördern. Das Gesetz erfülle aber die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung zur Erreichung von Lenkungszielen aus mehreren Gründen nicht und sei deshalb gleichheitswidrig (Kirchhof, GA Bl. 107 ff., 120, 124, 142 ff.). Der Einwand trägt nicht, weil es sich bei

§ 38 LGrStG nicht um eine Lenkungsnorm handelt, die die Steuerpflichtigen zur Herbeiführung einer Lenkungswirkung ungleich behandelt.

Es ist anerkannt, dass der Gesetzgeber sich zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung auf außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele berufen kann (BVerfG-Urteil vom 14. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 ff., Rn. 124 ff. mwN). Der Gesetzgeber nimmt aber mit dem LGrStG, ausgehend von seiner Auswahl des Grund und Bodens als Steuergegenstand, keine Ungleichbehandlung vor und stützt sich deshalb auch insoweit nicht auf Lenkungszwecke des LGrStG. Weder das Gesetz noch die Begründung zum Gesetzesentwurf lassen derartiges erkennen. Vielmehr geht der Gesetzgeber durch die alleinige Ausrichtung am Bodenwert von einer gleichheitsgerechten Ermittlung der Wertverhältnisse aus, die zugleich leicht verständlich, nachvollziehbar und effektiv erfolgen könne (Landtagsdrucksache 16/8907 S. 54 f.). Er hat also schon mangels Ungleichbehandlung keinen Anlass rechtfertigende Lenkungszwecke anzuführen und tut dies auch nicht.

Die von der Klägerin zitierte Passage im Gesetzesentwurf, wonach das LGrStG „die ressourcenschonende und effiziente Nutzung des Grund und Bodens“ fördere (Landtagsdrucksache 16/8907 S. 55), bringt keine Lenkungsabsicht zum Ausdruck. Der Gesetzesentwurf betont vielmehr die Vereinbarkeit der Bodenwertsteuer mit den Prinzipien der Nutzenäquivalenz und der objektiven Leistungsfähigkeit, geht dann auf ihre mutmaßliche Wirkung ein und bringt zum Ausdruck, dass er sich dieser Wirkung der Bodenwertsteuer bewusst und sie ihm willkommen ist. Sie ist demnach ein erwünschter Nebeneffekt bei Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen und nicht der rechtfertigende Grund für eine Ungleichbehandlung (Landtagsdrucksache 16/8907 S. 100; ebenso Seer, GA Bl. 348 f.; Schmidt in Grootens, aaO, Vorwort LGrStG BW Rn. 47).

Auch der Vergleich mit den Ausführungen im Entwurf zu § 40 LGrStG zeigt dies. Dort werden im Hinblick auf Ungleichbehandlungen verschiedener Nutzungszwecke durch unterschiedliche Steuermesszahlen ausdrücklich Lenkungsabsichten angeführt (Landtagsdrucksache 16/8907 S. 82, 83, 91, 93), die ansonsten im Gesetzesentwurf fehlen.

Ferner überzeugen auch die inhaltlich gegen eine Verhältnismäßigkeit der von der Klägerin angenommenen Lenkungsabgabe ins Feld geführten Gründe nicht. So meint die

Klägerin, die Lenkungsabgabe sei zur Erreichung des Lenkungsziels ungeeignet, weil die Eigentümer von nicht bebaubaren Grundstücken nicht auf den Lenkungszweck reagieren könnten (Kirchhof, GA Bl. 107). Diese Argumentation verkennt, dass der Verkehrswert eines nicht bebaubaren Grundstücks wesentlich geringer ist, als der eines bebaubaren Grundstücks und sich das in einem geringeren Bodenrichtwert niederschlägt. Es entsteht also auch kein fehlgeleiteter Lenkungsdruck. Dasselbe gilt für den von der Klägerin gebildeten Beispielsfall des Eigentümers eines nicht erweiterbaren bebauten Grundstücks. Auch in diesem Fall ist das im Bodenrichtwert zum Ausdruck kommende Nutzenpotential des Gebäudes bereits vollständig ausgeschöpft und die Grundsteuerbelastung führt zu keinem weiteren Bbauungsdruck.

Das Argument, die Bodenwertsteuer führe in Ballungszentren zu einer Erhöhung der Wohnkosten, damit zu sozialen Verwerfungen und sei deshalb unverhältnismäßig (Kirchhof, GA Bl. 107 und 144), unterstellt, dass in Ballungszentren eine höhere Grundsteuer je qm Wohnfläche entstehen werde. Das ist nicht überzeugend. Vielmehr ist davon auszugehen, dass in Ballungszentren das Maß der zulässigen baulichen Nutzung sehr hoch ist, was zwar zunächst zu einem hohen Bodenrichtwert führen dürfte, zugleich aber - gerade aufgrund einer üblicherweise hohen baulichen Ausnutzung in diesen Gegenden - zu einer Verteilung der Grundsteuer auf eine große Wohnfläche, was zu einem gegenläufigen Effekt bei der steuerlichen Belastung der Wohnfläche führt.

Dass sich finanzkräftige Steuerpflichtige von einer (angenommenen) Lenkungsabgabe freikaufen können (Kirchhof, GA Bl. 108), kann gegen jede Lenkungsabgabe ins Feld geführt werden und ist nicht geeignet, einen Verstoß gegen ihre Verhältnismäßigkeit zu begründen.

Es handelt sich vorliegend auch nicht um eine Lenkung auf Bewertungsebene (so aber Kirchhof, GA Bl. 109), weil sich der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands auf den Grund und Boden beschränkt hat und deshalb - ausgehend von dieser Belastungsentscheidung - auf der Bewertungsebene auch keine Ungleichbehandlungen vornimmt.

Umweltschutzaspekte, wie insbesondere die Förderung von Grünflächen im Stadtgebiet als Anpassungsmaßnahme an den Klimawandel muss der Gesetzgeber auch unter der

Beachtung der Staatszielbestimmung in Art. 20a GG (Epinay in Huber/Voßkuhle, aaO, Art. 20a Rn. 75 mwN) nicht in der Form besonderer Lenkungs Vorschriften bei der Ausgestaltung der Grundsteuer berücksichtigen. Hierzu stehen den Gemeinden städtebauliche Instrumente zur Verfügung (vgl. z.B. §§ 172 ff. BauGB). Entsprechende Maßnahmen würden sich in der Regel im Bodenrichtwert widerspiegeln. Wird etwa das Maß der baulichen Nutzung von Privatgrundstücken durch eine entsprechende Bauleitplanung reduziert, beispielsweise um die Anlage von Hausgärten zu fördern, wirkt sich das auf die Bodenrichtwerte dämpfend aus.

(f) Die Klägerin wendet unter dem Aspekt des Gleichbehandlungsgrundsatzes ein, die Bodenwertsteuer führe zu einer starken „Spreizung“ der Grundsteuer je qm Wohnfläche, also einer ungleichen Belastung der Wohnflächen mit Grundsteuer (so insbesondere auch die Ausführungen des sachverständigen Zeugen r in der mündlichen Verhandlung). Diese Wirkung der Bodenwertsteuer hält der Senat für realistisch. In Gegenden mit hohen Bodenrichtwerten und vergleichsweise geringem Maß baulicher Nutzbarkeit ist auch bei jeweils maximaler Ausnutzung des Bebauungsrechts von einer höheren Grundsteuerbelastung bezogen auf die Wohnfläche auszugehen (z.B. typisches Ein- bzw. Zweifamilienhausgebiet in sehr guter Wohnlage) als in Gegenden mit vergleichsweise geringeren Bodenrichtwerten und zugleich höheren Wohnflächen (z.B. Mehrfamilienhausgebiet bei geschlossener Bauweise in einfacher Wohnlage). Diese Wirkung der Bodenwertsteuer steht in Übereinstimmung mit dem Belastungsgrund der Nutzenäquivalenz, insbesondere im Hinblick auf die Teilhabe der Grundstückseigentümer an den räumlichen Ressourcen der Gemeinde im Sinne einer Lageverfügbarkeit. Die hohen Bodenwerte der Grundstücke in bevorzugten Wohnlagen mit vergleichsweise geringer Wohnfläche entsteht durch die große Nachfrage nach solchen Grundstücken und das dem gegenüber bestehende beschränkte und nicht einfach vermehrbare Angebot.

(g) Der gemäß § 38 Abs. 1 LGrStG vorgegebene pauschale Ansatz des Bodenrichtwerts des Richtwertgrundstücks einer Zone für alle Grundstücke dieser Zone ohne Berücksichtigung der Besonderheiten des einzelnen zu bewertenden Grundstücks, auch bei einer Abweichung des Verkehrswerts bis zu 30 Prozent, ist verfassungsrechtlich zulässig. Die Regelung ist von der dem Gesetzgeber zustehenden Pauschalierungs- bzw. Typisierungsbefugnis gedeckt. Der Gesetzgeber orientiert sich mit § 38 Abs. 1 und 4 LGrStG,

wonach die Verkehrswerte der fiktiv unbebauten Grundstücke einer Zone in einem Wertkorridor von plus/minus 30 Prozent des Regelwertes nach § 38 Abs. 1 LGrStG liegen sollen, am typischen Fall und es bestehen vernünftige und einleuchtende Gründe für die Typisierung (vgl. BVerfG-Urteil vom 23. Juni 2015 - 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285-321, Rn. 77 mwN). Die aus der Typisierung erwachsenden Vorteile beim Verwaltungsvollzug des LGrStG, namentlich bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten, stehen im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit bei der im Vergleich zu anderen Steuerarten zu erwartenden geringeren steuerlichen Belastung durch die Grundsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 2. Februar 2005 - II R 36/03, BFHE 209, 138, Rn. 11). Ohnehin ist es widersprüchlich, dem sog. Flächenmodell, also einer landesweiten Gleichbehandlung aller Grundstücke, das Wort zu reden (GA Bl. 21), die Gleichbehandlung der Grundstücke einer Bodenrichtwertzone aber als verfassungswidrig abzulehnen.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist im Rahmen einer typisierenden Bewertung ein Wertkorridor bei Grundstückswerten von 30 Prozent um den Verkehrswert verfassungsrechtlich noch hinnehmbar, da schon individuelle Verkehrswertermittlungen durch Sachverständigengutachten mit Ungenauigkeiten verbundene Schätzungen sind und nur einen Wertkorridor von 20 Prozent um den Verkehrswert erreichen (BVerfG-Beschluss vom 7. November 2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 ff. Rn. 137 i.V. mit Rn. 167 mwN). Diese Entscheidung ist auch nicht durch das Urteil des BVerfG zur Ersatzbemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer vom 23. Juni 2015 (- 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285 ff. Rn. 79) überholt. Dort hat das BVerfG auf die Besonderheiten der Ersatzbemessungsgrundlage für Zwecke der Grunderwerbsteuer hingewiesen, die der Regelbemessungsgrundlage möglichst angenähert sein muss und für die deshalb ein strengerer Maßstab gilt. Im Streitfall ist hingegen eine deutlich großzügigere Pauschalierung zulässig, weil der Verwaltungsaufwand bei der Bewertung sämtlicher wirtschaftlicher Einheiten des Landes für die Zwecke der Grundsteuer, bei der insgesamt 5,6 Millionen wirtschaftliche Einheiten, davon 4,5 Millionen Einheiten des Grundvermögens (Landtagsdrucksache 16/8907 S. 3 und Landtagsdrucksache 17/1076 S. 19) alle sieben Jahre (§ 15 Abs. 1 LGrStG) zu bewerten sind, ein Vielfaches des Aufwands für die anlassbezogene Bewertung von Grundstücken für die Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer und erst

recht für die Zwecke der Grunderwerbsteuer beträgt. Je größer die Zahl der zu bewertenden Objekte ist, umso größer darf die Pauschalierung ausfallen (BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147-217 Rn. 98).

Die Rechtsprechung des BFH zu den verfassungsrechtlichen Grenzen zulässiger Typisierung (sog. Übermaßverbot) akzeptiert eine Abweichung von bis zu 40 Prozent vom Verkehrswert (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 27. Mai 2024 - III B 78/23 (AdV) und - II B 79/23 (AdV), juris, jeweils Rn. 31 und 37; BFH-Urteil vom 2. Juli 2004 - II R 9/02, BFHE 207, 42, Rn. 15 f. mwN).

Im Streitfall kann mangels Entscheidungserheblichkeit offenbleiben, wie mit dem Umstand umzugehen ist, dass § 38 Abs. 4 LGrStG - anders als die oben zitierte Rechtsprechung - nicht den Verkehrswert, sondern den Wert nach § 38 Abs. 1 LGrStG als Grundwert annimmt und es in Einzelfällen dazu kommen kann, dass die Abweichung des nachgewiesenen Verkehrswerts vom Wert nach § 38 Abs. 1 LGrStG zwar nicht mehr als 30 Prozent, umgekehrt die Abweichung des Werts nach § 38 Abs. 1 LGrStG vom Verkehrswert - wenn auch nur geringfügig - mehr als 40 Prozent beträgt.

Das FA hat überzeugend dargelegt, dass bei einer individuellen Anpassung des Bodenrichtwerts an das einzelne Grundstück und dem damit verbundenen zusätzlichen Verwaltungsaufwand bei der o.g. hohen Zahl zu bewertender wirtschaftlicher Einheiten des Grundvermögens die konkrete Gefahr bestünde, dass die zur Erhaltung realitätsgerechter Werte künftig erforderliche periodische Aktualisierung nicht mehr geleistet werden könnte (Landtagsdrucksache 17/1076 S. 19 f.). Die Erfahrungen mit der bislang geltenden Einheitsbewertung haben gezeigt, dass der zu hohe Verwaltungsaufwand bei der Neubewertung die maßgebliche Ursache für die Aussetzung der gesetzlich vorgesehenen regelmäßigen Hauptfeststellungen war, die schließlich zur Verfassungswidrigkeit der Einheitswerte führte (BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14 u.a. Rn. 103, 107 und 130). Die Vorteile der Typisierung durch § 38 Abs. 1 LGrStG bei der Vereinfachung des Bewertungsverfahrens, das nur noch zwei Wertangaben benötigt, rechtfertigen daher die mit der Pauschalierung verbundenen Ungleichheiten bei der Bewertung.

Die gesetzliche Regelung in § 38 Abs. 1 Satz 1 und 2 LGrStG orientiert sich auch realitätsgerecht am typischen Fall (vgl. BVerfG-Beschluss vom 23. Juni 2015 - 1 BvL 13/11

BVerfGE 139, 285, Rn. 77). Gemäß § 196 Abs. 1 Satz 3 BauGB sind Richtwertzonen zu bilden, die nach Art und Maß der Nutzung weitgehend übereinstimmen. Nach § 199 Abs. 1 BauGB i.V. mit § 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV sind die Gutachterausschüsse weiter verpflichtet, die Bodenrichtwertzonen so abzugrenzen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen den Grundstücken, für die der Bodenrichtwert gelten soll, und dem Bodenrichtwert grundsätzlich nicht mehr als 30 Prozent betragen. Damit werden die wichtigsten wertbestimmenden Eigenschaften des Grund und Bodens bei der Bildung der Bodenrichtwertzonen berücksichtigt und die typischen Fälle von der Regelung des § 38 Abs. 1 LGrStG so behandelt, dass ihre Verkehrswerte in dem angestrebten Wertkorridor von plus/minus 30 Prozent des Regelwertes nach § 38 Abs. 1 LGrStG liegen (vgl. § 38 Abs. 4 LGrStG). Das bestätigt auch der vorliegende Fall. Der Senat ist nach der schriftlichen Auskunft (GA Bl. 4354) und der Vernehmung des sachverständigen Zeuger in der mündlichen Verhandlung davon überzeugt, dass die deutlich überwiegende Mehrheit der fiktiv unbebauten Grundstücke der im Streitfall maßgeblichen Richtwertzone im Bereich von plus/minus 30 Prozent des Wertes nach § 38 Abs. 1 LGrStG liegt. Damit erreicht die Regelung auch, dass die Werte nach § 38 Abs. 1 LGrStG in der weit überwiegenden Zahl der Fälle nicht mehr als 40 Prozent vom Verkehrswert abweichen und damit keine Übermaßbesteuerung erfolgt.

Für die Bewertung atypischer Sonderfälle, deren Verkehrswert nicht innerhalb des gesetzlich angestrebten Wertkorridors liegt, steht überdies die sog. Öffnungsklausel nach § 38 Abs. 4 LGrStG zur Verfügung. Die Inanspruchnahme dieser Nachweismöglichkeit wäre im Hinblick auf die anfallenden Kosten und die Höhe der Steuerersparnis auch grundsätzlich verhältnismäßig. Im Übrigen hat der sachverständige Zeuge in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass die Geschäftsstelle des Gutachterausschusses im Rahmen eines kostenfreien Bürgerservices den objektspezifischen Bodenwert anhand der abweichenden Grundstücksmerkmale berechnet. Nach Kenntnis des Senats akzeptiert die Finanzverwaltung derartige Auskünfte des Gutachterausschusses.

cc) Schließlich rügt die Klägerin, die Bodenrichtwerte seien nicht exakt genug bzw. ihre Qualität sehr unterschiedlich, das Verfahren ihrer Ermittlung sei intransparent, die Unabhängigkeit der Gutachterausschüsse sei zweifelhaft („Hüter eigener Interessen“) und die Arbeitsweise der Gutachterausschüsse sei uneinheitlich. Damit macht sie der Sache

nach ein strukturelles Vollzugsdefizit geltend, das gegebenenfalls einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG bedeuten würde (zum strukturellen Vollzugsdefizit vgl. BVerfG-Urteile vom 27. Juni 1991 - 2 BvR 1493/89, BStBI II 1991, 654, BVerfGE 84, 239-285 und vom 9. März 2004 - 2 BvL 17/02, BStBI II 2005, 56, BVerfGE 110, 94-141). Ein strukturelles Vollzugsdefizit liegt aber nicht vor.

Wie oben dargestellt war der Senat aufgrund der schriftlichen Auskunft des sachverständigen Zeugen in der Lage, sich ein umfassendes Bild von der Tätigkeit des Gutachterausschusses und vom Zustandekommen der Bodenrichtwerte in allgemein und des Bodenrichtwerts der hier maßgebenden Richtwertzone im Besonderen zu verschaffen. Dabei konnten die von der Klägerin in allgemeiner Hinsicht gerügten Mängel im Streitfall nicht festgestellt werden. Auch die Klägerin geht im Übrigen von „zutreffend ermittelten Bodenrichtwerte[n]“ in aus (GA Bl. 404).

Zudem hat die Landesregierung allgemeine Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität und Vereinheitlichung der Bodenrichtwertermittlung durch die Gutachterausschüsse ergriffen. Nach § 1 Abs. 1a GuAVO, der bereits durch die Verordnung der Landesregierung zur Änderung der Gutachterausschussverordnung - Baden-Württemberg - vom 26. September 2017 (GBI Nr. 18 vom 10. Oktober 2017 S. 497) eingefügt wurde, ist für eine sachgerechte Aufgabenerfüllung des Gutachterausschusses eine geeignete Personal- und Sachmittelausstattung sowie eine ausreichende Zahl von Kauffällen erforderlich. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, können die für die Bildung der Gutachterausschüsse zuständigen Gemeinden bzw. Zweckverbände ein Zusammenwirken auf Kreis-ebene vereinbaren (§ 1 Abs. 1 Satz 1 bis 3 GuAVO). Dem sind die zuständigen Stellen in großer Zahl nachgekommen. Die Anzahl der Gutachterausschüsse hat sich nach den Angaben der Zentralen Geschäftsstelle von 599 zum Meldestand 1. August 2020 auf 146 zum 1. Juli 2023 und zwischenzeitlich weiter auf 135 zum 1. Juli 2024 reduziert (<https://www.zgg-bw.de>). Die Finanzverwaltung des Landes hat außerdem Bodenrichtwertleitlinien 2022 erarbeitet, die den Gutachterausschüssen Hilfestellung bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte auf den 1.1.2022 leisten und der Vereinheitlichung der Arbeit der Gutachterausschüsse dienen.

Die pauschalen Einwände gegen die Objektivität und Neutralität der Gutachterausschüsse, wie sie die Klägerin geltend macht („Hüter eigener Interessen“), sind unbegründet. § 192 BauGB und die GuAVO geben Regelungen vor, die die Unabhängigkeit, die Neutralität und die fachkundige Besetzung der Ausschüsse in hinreichendem Maß gewährleisten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Vorsitzende nach § 5 Abs. 3 GuAVO die Gutachter - mit Ausnahme des Bediensteten der zuständigen Finanzbehörde (§ 5 Abs. 2 Halbsatz 2 GuAVO) - bestimmt, die bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte tätig werden (so aber FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 23. November 2023 - 4 V 1295/23, juris Rn. 373, 377). Der Vorsitzende hat bei seiner Entscheidung nach § 5 Abs. 3 GuAVO die besondere Sachkunde der Gutachter zu berücksichtigen. Im Fall einer manipulierenden Auswahl der weiteren Gutachter besteht die Möglichkeit der Abberufung des Vorsitzenden (§ 4 Abs. 2 Nr. 3 GuAVO).

Auch die weiteren Bedenken, die gegen die Unabhängigkeit und Neutralität der Gutachterausschüsse geäußert werden, teilt der Senat nicht (vgl. FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 23. November 2023 - 4 V 1295/23, Rn. 382 ff.). Dass der Bedienstete der zuständigen Finanzbehörde hauptamtlich tätig ist, stellt keinen Verstoß gegen § 192 Abs. 3 Satz 1 BauGB dar, da er nicht mit der Verwaltung der Grundstücke der Gebietskörperschaft befasst ist. Im Übrigen ist er im Rahmen seiner Tätigkeit im Gutachterausschuss unabhängig und unterliegt keinen Weisungen (Reidt in Battis/Krautzberger/Löhr, BauGB § 192 Rn. 2). Eine § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GAVO Rheinland-Pfalz entsprechende Vorschrift findet sich in der GuAVO Baden-Württemberg nicht (vgl. § 2 Abs. 2 GuAVO). Im Übrigen weist das FA zurecht auf die verbleibende Kontrollmöglichkeit nach § 38 Abs. 4 LGrStG hin.

dd) § 38 LGrStG verstößt nicht gegen Art. 14 Abs. 1 GG. Für eine Übermaßbesteuerung (GA Bl. 2925) oder gar eine erdrosselnde Wirkung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 30. Juni 2022 - 2 BvR 737/20, BVerfGE 162, 325 Rn. 75 m.w.N.) ist nichts ersichtlich (ebenso Seer, GA Bl. 360 ff.). Überdies könnte sich ein solcher Verstoß nicht aus der - realitätsgerechten, am Verkehrswert orientierten - Bewertung der Grundstücke, sondern allenfalls aus dem Steuersatz (Hebesatz) ergeben.

ee) Es verstößt nicht gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast gemäß Art. 2 Abs. 1 GG i.V. mit Art. 20 Abs. 3 GG,

dass die Klägerin bei der Abgabe der Grundsteuererklärung die künftig anfallende Grundsteuer noch nicht berechnen konnte und das FA den angefochtenen Grundsteuerwertbescheid ohne Vorläufigkeitsvermerk bzw. ohne Vorbehalt der Nachprüfung erlassen hat.

Nach dem aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung muss eine Norm, die eine Steuerpflicht begründet, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein, so dass eine Steuerlast in gewissem Umfang für den Bürger voraussehbar sowie überschaubar wird (BVerfG-Urteil vom 14. Dezember 1965 - 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253-268, Rn. 44; BVerfG-Beschlüsse vom 28. Februar 1973 - 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348-369, Rn. 75; vom 12. Oktober 1978 - 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343-375, Rn. 71; vom 23. Oktober 1986 - 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388-403, Rn. 29; vom 31. Oktober 2016 - 1 BvR 871/13, juris Rn. 21).

Bei der Auslegung und Anwendung dieses Grundsatzes ist der besondere Charakter einer Steuer ebenso zu berücksichtigen, wie die Besonderheiten im Zusammenhang mit verfassungsrechtlich garantierten Selbstverwaltungsrechten und daraus abgeleiteten Steuererhebungsbefugnissen (BVerfG-Beschlüsse vom 28. Februar 1973 - 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348-369, Rn. 75 und vom 23. Oktober 1986 - 2 BvL 7/84, BVerfGE 73, 388-403, Rn. 31). Die im bisherigen Grundsteuerrecht und auch künftig bestehende Befugnis der Gemeinden, bis zum 30. Juni eines Kalenderjahres über die Festsetzung oder Änderung des Grundsteuerhebesatzes mit Wirkung vom Beginn dieses Kalenderjahres zu entscheiden (§ 25 Abs. 3 GrStG und § 50 Abs. 3 Satz 1 LGrStG) wird zurecht als mit dem Rechtsstaatsprinzip vereinbar behandelt (FG Berlin-Brandenburg vom 14. Januar 2009 - 3 K 2287/04 B -, EFG 2009, 772 Rn. 23 ff.), weil sie dem Selbstverwaltungsrecht und dem damit im Zusammenhang stehenden grundgesetzlich verbürgten Hebesatzrecht der Gemeinden geschuldet ist (Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG i.V. mit Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG).

Zudem sind Ausnahmen vom Grundsatz der Vorhersehbarkeit der steuerlichen Abgabenslast zulässig, wenn die Interessen der Allgemeinheit, die mit den entsprechenden Regelungen verfolgt werden, das Interesse des Einzelnen an der Voraussehbarkeit der steuerlichen Belastung überwiegen. Dabei ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren, d.h. die Regelung muss zur Erreichung ihres Zweckes geeignet und erforderlich sein

und bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des Interesses an der Vorhersehbarkeit und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe muss die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleiben (BVerfG-Beschluss vom 14. Dezember 2022 - 2 BvL 7/13, BVerfGE 165, 103-166, Rn. 101).

Diese für die verfassungsrechtliche Beurteilung von rückwirkenden Gesetzen entwickelten Grundsätze können - wie das FA zutreffend meint - auf das Gebot der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast übertragen werden. Sowohl das Verbot rückwirkender belastender Gesetze als auch das Gebot der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast werden aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet und beruhen auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Auch für das Gebot der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast gilt - in ähnlicher Weise wie für das Rückwirkungsverbot -, dass eine einschränkungslose Gewährung den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Vorausberechenbarkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf den Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zulasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen würde (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14. Dezember 2022 - 2 BvL 7/13, BVerfGE 165, 103-166, Rn. 100 mwN).

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall liegt kein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip in der Gestalt des Gebots der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast vor.

Das besondere öffentliche Interesse an der vom BVerfG angeordneten Reform der Grundsteuer zur Behebung eines als verfassungswidrig festgestellten Zustands (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 14. Dezember 2022 - 2 BvL 7/13, BVerfGE 165, 103-166, Rn. 105) überwiegt das Interesse der Grundstückseigentümer an der Vorhersehbarkeit der Grundsteuerlast während des vorübergehenden Zeitraums von der erstmaligen Feststellung der neuen Grundsteuerwerte durch die Finanzämter bis zur erstmaligen Festsetzung der Hebesätze durch die Kommunen nach dem LGrStG für das Jahr 2025.

Das LGrStG ist geeignet und erforderlich, um innerhalb der vom BVerfG vorgegebenen Frist ab dem Jahr 2025 eine verfassungskonforme Grundsteuererhebung zu gewährleisten. Die derzeitige einmalige Ungewissheit über die Höhe der Grundsteuerlast für das Jahr 2025 ist systembedingt und nicht vermeidbar. Das Hebesatzrecht der Gemeinden

ist verfassungsrechtlich vorgegeben (Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG). Die Gemeinden können die Hebesätze erst festsetzen, wenn sie neben der Summe der Grundsteuermessbeträge der wirtschaftlichen Einheiten ihres Gemeindegebietes auch den Finanzbedarf des gemeindlichen Haushalts kennen. Die Berechnung der Summe der Grundsteuermessbeträge setzt voraus, dass (nahezu) alle wirtschaftlichen Einheiten des Gemeindegebiets durch die zuständige Finanzbehörde bewertet wurden. Dem gestuften Verwaltungsverfahren bestehend aus dem Grundsteuerwert- und dem Grundsteuermessbescheid der Finanzbehörde sowie dem Grundsteuerbescheid der Gemeinde hat das BVerfG Rechnung getragen, indem es die Fortgeltung der alten Einheitswerte bis zum 31. Dezember 2024 angeordnet hat. Ab dem Jahr 2026 haben die Steuerpflichtigen wieder - wie bisher - einen Anhaltspunkt für die voraussichtliche Höhe der Grundsteuer aufgrund des bekannten Hebesatzes der Gemeinde des Vorjahrs.

Soweit die Klägerin einwendet, es sei vor Bekanntwerden des Hebesatzes der Gemeinde kaum möglich einzuschätzen, ob bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 38 Abs. 4 LGrStG die Beauftragung eines Gutachtens sinnvoll sei, so ist diese Unsicherheit spätestens am 30. Juni 2025 beendet (§ 50 Abs. 3 LGrStG). Darüber hinaus besteht gemäß § 38 Abs. 4 Satz 3 i.V. mit § 16 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 LGrStG die Möglichkeit der Wertfortschreibung; wenn auch nur – so ist der Verweis auf § 16 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 (statt Nr. 2) LGrStG wohl zu verstehen – auf den Beginn des auf die Vorlage des Gutachtens folgenden Jahres. Die derzeit bestehende Unsicherheit wirkt sich daher nur auf die Grundsteuerfestsetzung für das Jahr 2025 aus. Das Finanzamt weist zu Recht darauf hin, dass die Grundsteuerwertfeststellungen durch Einspruch und Klage offengehalten werden können; sämtliche Verfahren ruhen mindestens bis zum rechtskräftigen Abschluss des Musterverfahrens. Im vorliegenden Musterverfahren hat das FA in der mündlichen Verhandlung verbindlich zugesichert, ein Verkehrswertgutachten der Klägerin ggf. auch noch nach Abschluss des finanzgerichtlichen Tatsachenverfahrens, zum Beispiel im Revisionsverfahren, durch Änderung des angefochtenen Bescheids auf den 1.1.2025 zu berücksichtigen.

Zu Recht trägt das FA vor, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die von der Klägerin geforderten Vorläufigkeitsvermerke bzw. Vorbehalte der Nachprüfung gemäß §§ 164, 165 AO (derzeit) nicht erfüllt sind.

ff) § 38 Abs. 1 LGrStG i.V. mit § 196 BauGB verstoßen auch nicht gegen den Justizgewährungsanspruch aus Art. 19 Abs. 4 GG.

Das Grundrecht des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG garantiert jedem den Rechtsweg, der geltend macht, durch die öffentliche Gewalt in eigenen Rechten verletzt zu sein. Der Bürger hat einen Anspruch auf eine möglichst wirksame gerichtliche Kontrolle in allen ihm von der Prozessordnung zur Verfügung gestellten Instanzen. Aus der Garantie effektiven Rechtsschutzes folgt grundsätzlich die Pflicht der Gerichte, die angefochtenen Verwaltungsakte in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht vollständig nachzuprüfen. Das Gebot effektiven Rechtsschutzes schließt nicht aus, dass durch den Gesetzgeber eröffnete Gestaltungs-, Ermessens- und Beurteilungsspielräume sowie die Tatbestandswirkung von Exekutivakten die Durchführung der Rechtskontrolle durch die Gerichte einschränken. Gerichtliche Kontrolle kann nicht weiterreichen als die materiell-rechtliche Bindung der Instanz, deren Entscheidung überprüft werden soll. Sie endet deshalb dort, wo das materielle Recht in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise das Entscheidungsverhalten nicht vollständig determiniert und der Verwaltung einen Einschätzungs- und Auswahlspielraum belässt. Ob dies der Fall ist, muss sich ausdrücklich aus dem Gesetz ergeben oder durch Auslegung hinreichend deutlich zu ermitteln sein. Die Freistellung der Rechtsanwendung von gerichtlicher Kontrolle bedarf stets eines hinreichend gewichtigen, am Grundsatz eines wirksamen Rechtsschutzes ausgerichteten Sachgrunds (BVerfG-Beschluss vom 31. Mai 2011 - 1 BvR 857/07, BVerfGE 129, 1-37, Rn. 62, 73 - 75 mwN). Zudem müssen genügend Möglichkeiten für eine substantielle Kontrolle verbleiben (BVerwG-Urteil vom 17. August 2016 - 6 C 50/15, BVerwGE 156, 75-94 Rn. 32).

Gemessen an diesen Grundsätzen verstößt § 38 Abs. 1 LGrStG i.V. mit § 196 BauGB nicht gegen Art. 19 Abs. 4 GG. Aus der Begründung des Gesetzentwurfs ist mit hinreichender Deutlichkeit zu entnehmen, dass die Gutachterausschüsse bei der Ermittlung des Bodenrichtwerts gemäß § 193 Abs. 5 Satz 1 i.V. mit § 196 Abs. 1 Satz 1 BauGB einen Beurteilungsspielraum haben (Landtagsdrucksache 16/8907 S. 81; ebenso Krumm, aaO, § 38 BWLGrStG Rn. 5; FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 23. November 2023 - 4 V 1295/23, juris, Rn. 293 ff. (306) mwN).

Hierfür bestehen hinreichend gewichtige Sachgründe. Die Ermittlung der Bodenrichtwerte erfordert den Zugriff auf spezielle Marktdaten, Fachkenntnisse auf dem Gebiet der

Verkehrswertermittlung von Immobilien, Ortsnähe und entsprechende personelle und sachliche Ressourcen. Der Gesetzgeber hat die rechtlichen Grundlagen dafür geschaffen, dass die Gutachterausschüsse über diese besonderen Voraussetzungen verfügen. Sie sind als selbständige und unabhängige Gremien eingerichtet (§ 196 Abs. 1 BauGB), sowie neben der Ermittlung der Bodenrichtwerte u.a. mit der Erstellung von Verkehrswertgutachten, der Führung und Auswertung der Kaufpreissammlung und der Ermittlung sonstiger zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken erforderlicher Daten beauftragt (§ 193 Abs. 1 und 5 BauGB). Ihre Mitglieder werden nach ihren Kenntnissen und Fähigkeiten bei der Ermittlung von Grundstückswerten ausgewählt (§ 192 Abs. 3 Satz 1 BauGB), sie verfügen über gesetzliche Auskunftsbefugnisse (§ 197 Abs. 1 BauGB) und Gerichte und Behörden haben ihnen Rechts- und Amtshilfe zu leisten (§ 197 Abs. 2 BauGB). Außerdem werden sie durch eine Geschäftsstelle personell unterstützt (§ 192 Abs. 4 BauGB).

Dem Finanzgericht bleibt bei Vorliegen konkreter bzw. plausibler Einwendungen gegen die Bodenrichtwerte oder entsprechender anderweitiger Anhaltspunkte die hinreichende Möglichkeit einer substantiellen Kontrolle, indem es anhand schriftlicher Auskünfte oder durch Vernehmung des Vorsitzenden oder sonstiger Mitglieder des Gutachterausschusses als sachverständige Zeugen prüft, ob der Gutachterausschuss im Rahmen seines Beurteilungsspielraums die Bodenrichtwertermittlung zutreffend vorgenommen hat.

Hinzu kommt die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, mithilfe eines qualifizierten Verkehrswertgutachtens den Nachweis eines um mehr als 30 Prozent vom Wert nach § 38 Abs. 1 LGrStG abweichenden Verkehrswerts zu führen (§ 38 Abs. 4 LGrStG). Da diese Möglichkeit zusätzlich besteht, kann es der Senat dahingestellt lassen, ob eine solche Öffnungsklausel als alleinige Möglichkeit der Herbeiführung einer gerichtlichen Kontrolle im Hinblick auf die Anforderungen des Art. 19 Abs. 4 GG verfassungskonform wäre (ablehnend FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 23. November 2023 - 4 V 1295/23, Rn. 314; Hey, ZG 2019, 297 (318); Kirchhof, DB 2020, 2600 (2603); Eichholz, DStR 2020, 1158 (1166); Niebuhr, Bodenrichtwerte in der steuerlichen Bewertung, 189. Bochumer Steuerseminar vom 23. Februar 2024, GA Bl. 4076; aA Seer, GA Bl. 366 ff.; ders. in FR 2019, 941 (948); Jachmann-Michel in Voßkuhle, Art. 105 Rn. 46i).

4. Die Beweisanträge der Klägerin (GA Bl. 2670 ff.), soweit sie über die Beschlüsse des Senats vom 22. April 2024 hinausgehen, werden abgelehnt.

Die Klägerin hat mit variierenden Formulierungen („sektorale Heterogenität“, „strukturelle Spreizung der zonalen Bodenrichtwerte“, „Art und Maß der baulichen Nutzung anstatt Lage“ etc.) im Kern eine Beweiserhebung zu der Tatsache beantragt, dass neben der kommunalen Infrastruktur auch weitere Umstände, namentlich die private Infrastruktur, Einfluss auf die Höhe der Bodenrichtwerte haben bzw., ob und in welchem Umfang ein empirischer Zusammenhang zwischen der vorhandenen kommunalen Infrastruktur und der Höhe der Bodenrichtwerte bestehe. Insoweit konnte eine Beweiserhebung mangels Entscheidungserheblichkeit unterbleiben. Im Rahmen der Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG hat der Gesetzgeber insoweit eine Entscheidungsprärogative (Seer, GA Bl. 348) und es genügt - wie bereits oben ausgeführt -, dass die Wahl und die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage „prinzipiell geeignet“ sind, den Belastungsgrund zu erfassen. Einen empirischen Nachweis eines kausalen Zusammenhangs muss der Gesetzgeber nicht führen. Überdies kann es als wahr unterstellt werden, dass es neben der kommunalen Infrastruktur noch weitere Umstände gibt, die sich auf die Höhe des Bodenwerts bzw. des Bodenrichtwerts auswirken. Am Ergebnis der rechtlichen Würdigung ändert das nichts. Schließlich sind die Gutachterausschüsse bzw. deren Vorsitzende oder sonstige Mitglieder auch keine geeigneten Beweismittel zum Beweis dieser Tatsache, weil sie - so die nachvollziehbaren Ausführungen des sachverständigen Zeugen : in seiner Vernehmung - keinen Anlass haben, Daten zu dieser Fragstellung zu erheben und dies auch nicht tun.

Soweit die Klägerin beantragt hat, Beweis zu der Tatsache zu erheben, dass die 30-Prozent-Grenze des § 38 Abs. 4 LGrStG in Städten mit mehr als 20.000 Einwohnern vor allem bei Ein-, Zwei- und Mehrfamilienhäusern in Wohngebieten mit übergroßen Grundstücken mit mehr als 500 qm Fläche in bestimmten Rand- oder Hanglagen (Gemeinderand, Waldrand, Hanglage an Flüssen oder Seeufern) überschritten werde, kommt es auf diese Beweistatsache im Streitfall nicht entscheidungserheblich an, weil das Grundstück der Klägerin diese Eigenschaften nicht aufweist und es nur auf die Bodenrichtwertzone ankommt, in der sich das streitgegenständliche Grundstück befindet.

Eine Beweiserhebung zu der Behauptung der Klägerin, dass nicht allein die baurechtlich möglichen, sondern zunehmend auch ökonomisch sinnvolle und neuerdings insbesondere ökologisch wertvolle Baumaßnahmen den Kaufpreis eines Grundstücks prägende Vorgänge seien, erübrigt sich. Der Senat unterstellt die Behauptung als wahr.

Der Beweis zu der Behauptung der Klägerin, dass die zonalen Bodenrichtwerte zum 1. Januar 2022 in teilweise an Inkonsistenzen litten oder mögliche Anwendungsdefizite aufwiesen, musste nicht erhoben werden. Die Beweistatsache bezieht sich nicht konkret auf die hier maßgebliche Bodenrichtwertzone und ist daher für den Streitfall nicht entscheidungserheblich. Der Bodenrichtwert der hier maßgebenden Bodenrichtwertzone weist nach der aus der Vernehmung des sachverständigen Zeugen gewonnenen Überzeugung des Senats solche Fehler nicht auf. Dasselbe gilt für die von der Klägerin unter Beweis gestellte Tatsache, dass die jeweiligen Gutachterausschüsse „nicht nur kleinteilige Bodenrichtwertzonen vermeiden und stattdessen Fachinformationen, Erläuterungen oder sonstige Hinweise zu den Bodenrichtwerten nur erstellten, wenn dies im Hinblick auf die normativen Vorgaben notwendig erscheint“ und weitere im Einzelnen aufgezählte Gesichtspunkte im Hinblick auf die Abänderung bisheriger Bodenrichtwertzonen ursächlich seien. Es ist weder von der Klägerin dargelegt noch sonst ersichtlich, dass sich hieraus Konsequenzen für die im Streitfall maßgebliche Bodenrichtwertzone ergeben könnten und diese anders hätte gebildet werden müssen mit der Folge, dass sich für die Klägerin ein geringerer Grundsteuerwert ergeben würde.

Hinsichtlich der von der Klägerin als sachverständige Zeugen benannten Personen hat die Klägerin ausgeführt, dass sie nicht auf einer oder mehrerer der von ihnen als Zeugen benannten Personen bestehe, sondern im Hinblick auf die unterschiedliche Sichtweise der einzelnen Personen gerade eine umfassende Perspektive für angezeigt halte. Eine andere angemessene und vergleichbare Zusammensetzung sei aus ihrer Sicht ebenfalls sachgerecht. Das Gericht hatte zuvor mit Schreiben vom 6. März 2024 bereits Hinweise zur Auswahl der sachverständigen Zeugen erteilt und mit Hinweis vom 22. April 2024 die Auswahl der Zeugen näher erläutert. Die Klägerin hat gegen die in den Beweisbeschlüssen vom 22. April 2024 bestimmten Zeugen keine Einwendungen erhoben.

In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin keine Beweisanträge gestellt oder darauf Bezug genommen.

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

6. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, § 2 Abs. 2 Satz 3 LGrStG wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache zuzulassen.

Brey

Krust

Dr. Jooß

zugleich für Richterin am
Finanzgericht Krust, die we-
gen Erkrankung verhindert
ist, das Urteil mit einer qua-
lifizierten elektronischen
Signatur zu versehen