

Urteil vom 22. April 2026, II R 26/24

Verfassungsmäßigkeit des Landesgrundsteuergesetzes Baden-Württemberg

ECLI:DE:BFH:2026:U.220426.IIR26.24.0

BFH II. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 19 Abs 4, GG Art 20 Abs 3, GG Art 20a, GG Art 72 Abs 3 S 1 Nr 7, GG Art 72 Abs 3 S 3, GG Art 74 Abs 1 Nr 18, GG Art 105 Abs 2 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 118 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 1 S 2, GrStG BW § 38 Abs 1, GrStG BW § 38 Abs 2, GrStG BW § 38 Abs 3, GrStG BW § 38 Abs 4, GrStG BW § 40 Abs 3, BBauG § 196, BBauG § 199, ImmoWertV § 15, GG Art 100 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 11. Juni 2024, Az: 8 K 1582/23

Leitsätze

1. Nach § 38 Abs. 1 des Gesetzes zur Regelung einer Landesgrundsteuer des Landes Baden-Württemberg (Landesgrundsteuergesetz vom 04.11.2020, BWGBl. 2020, 974 --LGrStG BW--) ist der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks pauschal und ohne individuelle Anpassung auf alle Grundstücke in der Bodenrichtwertzone anzuwenden.
2. Der Nachweis eines geringeren Bodenwerts aufgrund objektspezifischer Besonderheiten des zu bewertenden Grundstücks ist allein nach Maßgabe der Voraussetzungen des § 38 Abs. 4 LGrStG BW möglich.
3. Das LGrStG BW ist formell verfassungsgemäß. Dem Land Baden-Württemberg stand die Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 des Grundgesetzes (GG) zu. Eine nur an den unbebauten Grund und Boden anknüpfende Bodenwertsteuer ist vom Regelungsbereich des Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG gedeckt.
4. Das LGrStG BW greift nicht unzulässig in die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes für das Bodenrecht aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 i.V.m. Art. 72 Abs. 1 GG ein.
5. § 38 LGrStG BW ist materiell-rechtlich verfassungsgemäß. Es verstößt nicht gegen den Grundsatz der Lastengleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG, dass der Landesgesetzgeber bei der Ermittlung des Grundsteuerwerts an den Wert des Grund und Bodens anknüpft, ohne zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken zu unterscheiden.
6. Belastungsgrund des LGrStG BW ist neben der mit dem Grundbesitz verbundenen Nutzungsmöglichkeit kommunaler Infrastrukturleistungen das in den Bodenrichtwerten verkörperte Potenzial einer ertragbringenden Nutzung des Grundbesitzes. Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine hinreichende Erkennbarkeit dieses Belastungsgrundes sind gewahrt.
7. Es liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast im Hinblick darauf vor, dass die genaue Höhe der zu zahlenden Grundsteuer regelmäßig erst feststeht, wenn die Grundsteuer festgesetzt wurde.
8. Das LGrStG BW verstößt nicht gegen die verfassungsrechtliche Pflicht zum Schutz natürlicher Lebensgrundlagen aus Art. 20a GG.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 11.06.2024 - 8 K 1582/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Eigentümerin des Grundstücks X-Weg 1 in Karlsruhe. Das Grundstück ist circa 17,65 m breit und circa 62,84 m lang und hat eine Fläche von 1 109 m². Es wurde nach den Angaben der Klägerin im Jahr 1968 mit einem Zweifamilienhaus bebaut.
- 2 Das Grundstück der Klägerin befindet sich in der Bodenrichtwertzone "X-Weg". Der Gutachterausschuss der Stadt Karlsruhe ermittelte für das Richtwertgrundstück zum 01.01.2022 einen Bodenrichtwert von 510 €/m². Den Entwicklungszustand des Richtwertgrundstücks qualifizierte er als baureifes Land. Als Art der Nutzung gab er "Wohnbaufläche" und als ergänzende Nutzung "Ein- und Zweifamilienhäuser" für eine Grundstückstiefe von 40 m an. Im Rahmen eines "Merkblatts" mit Ergänzungen für die Ermittlung von Grundstückswerten und sonstigen Wertermittlungen in Karlsruhe führte der Gutachterausschuss aus: "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 niedrigerer Bodenwert anzusetzen. Hierfür gilt für 2t = 33 Prozent sowie größer 2t = 10 Prozent. Ist die Bebauung weiterer Grundstücksteile rechtlich sichergestellt, ist auch hier vom vollen Bodenwert auszugehen."
- 3 Die Klägerin reichte am 03.08.2022 die Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Darin teilte sie das Grundstück für Zwecke der Bewertung in eine vordere Teilfläche von 714 m² und eine hintere Teilfläche von 395 m² auf. Für die Vorderlandfläche setzte sie den Bodenrichtwert in Höhe von 510 €/m² und für die Hinterlandfläche einen Bodenrichtwert in Höhe von 33 % von 510 €/m² = 168,30 €/m² an.
- 4 Mit Bescheid vom 24.11.2022 stellte das FA den Grundsteuerwert auf den 01.01.2022 abweichend von der Erklärung der Klägerin auf 565.500 € fest. Diesen Betrag ermittelte das FA durch Multiplikation der gesamten Grundstücksfläche von 1 109 m² mit dem Bodenrichtwert von 510 €/m² gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 24 Abs. 4 des Gesetzes zur Regelung einer Landesgrundsteuer Baden-Württemberg vom 04.11.2020 (BWGBL. 2020, 974) i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Landesgrundsteuergesetzes und zur Einführung eines gesonderten Hebesatzrechts zur Mobilisierung von Bauland vom 22.12.2021 (BWGBL. 2021, 1029) --LGrStG BW--.
- 5 Die von der Klägerin gegen den Bescheid vom 24.11.2022 erhobene Sprungklage gab das Finanzgericht (FG) durch Beschluss vom 18.04.2023 - 8 K 2491/22 gemäß § 45 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Durchführung des Vorverfahrens an das FA ab. Im Einspruchsverfahren verständigten sich die Beteiligten darauf, dass das Grundstück bis zu einer Grundstückstiefe von 40 m eine Fläche von 706 m² aufweist und auf den restlichen Teil des Grundstücks eine Fläche von 403 m² entfällt.
- 6 Der Einspruch der Klägerin wurde mit Einspruchsentscheidung vom 07.07.2023 als unbegründet zurückgewiesen. Die hiergegen von der Klägerin erhobene Klage wies das FG mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1997 veröffentlichtem Urteil vom 11.06.2024 - 8 K 1582/23 ab.
- 7 Das FG war der Auffassung, der Grundsteuerwert für das Grundstück der Klägerin sei im angefochtenen Bescheid in zutreffender Höhe festgestellt worden. Bei der Ermittlung des Bodenrichtwerts durch den Gutachterausschuss seien keine Verfahrensfehler festzustellen. Eine individuelle Anpassung des Bodenrichtwerts aufgrund von Abweichungen zwischen den wertrelevanten Eigenschaften des Richtwertgrundstücks und des streitgegenständlichen Grundstücks, insbesondere im Hinblick auf die Grundstückstiefe, komme nicht in Betracht. Nach dem Wortlaut des § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG BW sei der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks pauschal und ohne weitere Anpassungen für alle Grundstücke der Bodenrichtwertzone anzuwenden. Der Ansatz eines geringeren Bodenwerts komme im Streitfall auch nicht unter Anwendung von § 38 Abs. 4 LGrStG BW in Betracht. Die Vorschrift fordere, dass der nachgewiesene tatsächliche Wert des Grund und Bodens zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung mehr als 30 % von dem Wert nach § 38 Abs. 1 oder 3 LGrStG BW abweiche. Die Abweichung des geringeren objektspezifischen Bodenwerts vom Wert des Richtwertgrundstücks betrage im Streitfall jedoch lediglich 24 %. Eine weitergehende Abweichung habe die Klägerin nicht durch ein qualifiziertes Sachverständigengutachten nachgewiesen. § 38 LGrStG BW sei verfassungsgemäß. Die von der Klägerin gerügten Grundrechts- und sonstigen Verfassungsverstöße lägen nicht vor.

- 8 Gegen das FG-Urteil wendet sich die Klägerin mit der Revision.
- 9 Sie erhebt sowohl einfach-rechtliche als auch verfassungsrechtliche Einwendungen gegen das FG-Urteil und macht zudem Verfahrensfehler des FG geltend.
- 10 Im Einzelnen trägt sie vor:
- 11 Der Ansatz des Bodenrichtwerts gemäß § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG BW auch für den hinteren Teil des Grundstücks, der lediglich als Gartenfläche genutzt werde, verstoße gegen § 199 Abs. 1 des Baugesetzbuchs (BauGB) i.V.m. § 15 Abs. 2 der Immobilienwertermittlungsverordnung vom 14.07.2021 (BGBl I 2021, 2805) --ImmoWertV--. Nach dieser Vorschrift sei der Bodenrichtwert auf Grundstücke oder Grundstücksteile mit einer vom Richtwertgrundstück abweichenden Art der Nutzung oder Qualität (wie zum Beispiel Grünflächen) nicht anwendbar. Von dieser Regelung habe der Landesgesetzgeber aufgrund der alleinigen Gesetzgebungskompetenz des Bundes für das Baugesetzbuch (Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 Alternative 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) nicht abweichen dürfen, mit der Folge, dass die zonale Betrachtung der Bodenrichtwerte in § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG BW für solche Grundstücksflächen von vornherein keine Rolle spiele. Vor diesem Hintergrund hätte die Hinterlandfläche des Grundstücks zumindest ab der Tiefe von 40 m nur mit 168,30 €/m² bewertet werden dürfen.
- 12 Bei der Prüfung der formellen Verfassungsmäßigkeit des LGrStG BW habe das FG zu Unrecht eine Gesetzgebungskompetenz des Landes Baden-Württemberg aus Art. 105 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG angenommen. Die Öffnungsklausel des Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG umfasse nur die Grundsteuer als solche, gelte aber nicht für die Korrektur der im Bewertungsgesetz (BewG) bundeseinheitlich festgeschriebenen Bemessungsgrundlage. Das LGrStG BW habe insoweit eine überschießende Wirkung, weil es über die Regelung der Grundsteuer hinaus auch bewertungs- und verfahrensrechtliche Vorschriften beinhalte. Die Vernachlässigung der Gebäudekomponente widerspreche zudem dem Typus der Grundsteuer im Sinne von Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG. Nach bisherigem Verständnis sei die Grundsteuer als eine "verbundene Steuer" (Grund und Bodenkomponente einerseits und Gebäudekomponente andererseits) konzipiert. Es sei nichts dafür ersichtlich, dass der Verfassungsgeber von diesem historischen Verständnis habe abweichen wollen. Der Landesgesetzgeber habe auch keine Kompetenz für bodenrechtliche Regelungen, weil insoweit dem Bund die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz zukomme.
- 13 In materiell-rechtlicher Hinsicht verstoße das LGrStG BW insbesondere gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Der Landesgesetzgeber habe den ihm bei der Auswahl des Steuergegenstandes zustehenden Entscheidungsspielraum mit der Einführung einer Bodenwertsteuer überschritten. Die Grundsteuer schließe ihrem Wesen nach aufstehende Gebäude mit ein. Es sei nicht gerechtfertigt, nur einen Teil des hergebrachten Steuergegenstandes in die grundsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen.
- 14 Der Landesgesetzgeber habe den Belastungsgrund der von ihm konzipierten Bodenwertsteuer auch nicht hinreichend im Gesetzestext zum Ausdruck gebracht. Nur aus der Gesetzesbegründung ergebe sich, dass er sich zur Rechtfertigung der Bodenwertsteuer auf das Äquivalenzprinzip sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beziehe.
- 15 Das Leistungsfähigkeitsprinzip stelle von vornherein keinen geeigneten Belastungsgrund für die Grundsteuer dar. Es sei vielmehr der Belastungsgrund für die Vermögensteuer. Beide Abgaben könnten daher nicht in der geforderten Weise unterschieden werden. Das Konzept der Bodenwertsteuer sei auch deswegen nicht mit einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar, weil mit dem Bodenwert lediglich das Ertragspotenzial und nicht der Ist-Ertrag eines Grundstücks besteuert werde. Das Ertragspotenzial eines Grundstücks hänge zudem maßgeblich von dessen Bebauung ab. Der Gesetzgeber habe insoweit nicht beachtet, dass die Bemessungsgrundlage die Quelle der Leistungsfähigkeit sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden müsse.
- 16 Der Äquivalenzgedanke könne die Grundsteuer zwar grundsätzlich rechtfertigen, weil die Kommunen die Grundsteuer für ihre Infrastrukturleistungen erhielten, die dem Grundbesitz zugutekämen und durch Gebühren und Beiträge nicht vollständig abgegolten würden. Eine als Bodenwertsteuer ausgestaltete Grundsteuer wie das LGrStG BW könne jedoch nicht auf den Äquivalenzgedanken gestützt werden, weil die kommunale Infrastruktur, die entsprechenden "Ressourcen" der Gemeinde und die "Teilhabemöglichkeiten" sich danach unterschieden, ob ein Grundstück bewohnbar sei, seine Erschließung überhaupt genutzt und kommunale Angebote angenommen werden könnten. 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. Der Landesgesetzgeber habe keine empirischen Belege für einen "linearen

Zusammenhang" zwischen den kommunalen Infrastrukturleistungen und der Nutzenäquivalenz für unbebaute Grundstücke vorgelegt. Die Bemessungsgrundlage des LGrStG BW führe zudem zu einer massiven Benachteiligung von Eigentümern von mit Ein- oder Zweifamilienhäusern bebauten übergroßen Grundstücken und damit zu einer Benachteiligung langjährig anerkannter Wohnstrukturen.

- 17 Soweit der Landesgesetzgeber mit dem Konzept der Bodenwertsteuer die "ressourcenschonende und effiziente Nutzung des Bodens" fördern wolle, sei die flächendeckende und ausschließliche Belastung des Grund und Bodens nicht geeignet, dieses Lenkungsziel zu erreichen. Dem Anliegen könnten von vornherein nur Eigentümer von unbebauten Baugrundstücken oder von Hausgrundstücken mit Erweiterungsmöglichkeiten folgen. Andere Grundbesitzer, 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. Aufgrund des verfolgten Lenkungsziels einer Innenstadtverdichtung durch zusätzliche Bebauung unbebauter, ungenutzter Grundstücke liege auch ein "schwerwiegender Verstoß" gegen Art. 20a GG vor, weil der Landesgesetzgeber bei der Abwägung des drohenden Flächenverbrauchs ökologische Gesichtspunkte ("grün vor grau") nicht hinreichend berücksichtigt habe.
- 18 Die Möglichkeit des Nachweises eines anderen Grundstückswerts nach § 38 Abs. 4 LGrStG BW bei einer Abweichung des tatsächlichen Werts des Grund und Bodens vom festgestellten Wert um mehr als 30 % führe ebenfalls nicht zu einer relations- und realitätsgerechten Bewertung. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe in seiner Entscheidung vom 07.11.2006 - 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192) eine Abweichung vom gemeinen Wert bei der Bewertung von Grundvermögen von lediglich 20 % als noch hinnehmbar erachtet. Außerdem verschiebe der Zwang zur Einholung eines qualifizierten Wertgutachtens die Verantwortung für die zutreffende Grundsteuerbewertung in unzulässiger Weise auf den Steuerpflichtigen. Die dadurch verursachten Kosten müssten zumindest in vollem Umfang abziehbar oder auf die Steuer anrechenbar sein. § 38 Abs. 4 LGrStG BW könne im Übrigen keine Geltung mehr beanspruchen, nachdem der Bundesgesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2024 vom 02.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) --JStG 2024-- die Regelung des § 220 Abs. 2 BewG eingefügt habe, wonach der Nachweis eines abweichenden tatsächlichen Werts der wirtschaftlichen Einheit eine Abweichung von mindestens 40 % vom Grundsteuerwert erfordere. Denn nach Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG gehe im Verhältnis von Bundes- und Landesrecht das jeweils spätere Gesetz vor.
- 19 Das FG habe zudem in mehrfacher Hinsicht verfahrensrechtliche Vorschriften verletzt.
- 20 Das FG habe kein hinreichendes rechtliches Gehör im Sinne des Art. 103 Abs. 1 GG gewährt, weil es sich mit den vorgetragenen Argumenten der Klägerin nicht hinreichend auseinandergesetzt habe. So habe das FG nicht zu dem klägerischen Vorbringen hinsichtlich des fehlenden linearen Zusammenhangs zwischen der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage und der pauschalen Nutzenäquivalenz für die mögliche Inanspruchnahme kommunaler Infrastrukturleistungen oder der Bedeutung der Geschossflächenzahl für den Bodenrichtwert Stellung bezogen. Ebenfalls unberücksichtigt geblieben sei ihr Vorbringen zur abweichenden Steuerschuldnerschaft des Erbbauberechtigten gegenüber dem Eigentümer und der Anknüpfung an einen anderen Steuergegenstand bei Wohnungseigentümergeinschaften. Ferner habe das FG sich nicht mit dem Umstand auseinandergesetzt, dass der Gutachterausschuss der Gemeinde A eine rückwirkende Korrektur der Bodenrichtwertzonen im Hinblick auf die Einteilung eines Flurstücks in Vorder- und Hinterlandflächen vorgenommen habe.
- 21 Das FG habe zudem gegen das Gebot zur Berücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens aus § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen. Es habe die Zeugenaussagen unzutreffend dahin gewürdigt, dass sich kommunale Infrastrukturleistungen zum größten Teil im Bodenwert und nicht im Wert der aufstehenden Gebäude niederschlagen würden. Darüber hinaus habe das FG eine Überraschungsentscheidung erlassen. Dies ergebe sich daraus, dass das FG im Rahmen der Beweisaufnahme die Zeugen nach der vorrangigen Gewichtung der kommunalen Infrastruktur befragt habe. In der Entscheidung habe das FG dagegen --ohne vorherigen rechtlichen Hinweis-- das Bestehen eines gewissen Zusammenhangs zwischen dem Bodenwert und der kommunalen Infrastruktur ausreichen lassen. Außerdem habe das Oberverwaltungsgericht (OVG) für das Land Schleswig-Holstein mit Urteil vom 24.04.2024 - 6 KN 2/24 (Deutsches Verwaltungsblatt --DVBl-- 2025, 54) entschieden, dass zwischen der Entwicklung der Bodenrichtwerte und den mit dem Innehaben einer Zweitwohnung verbundenen Aufwendungen kein hinreichender Zusammenhang bestehe. Wenn die Bemessungsgrundlage für die Zweitwohnungsteuer zumindest einen lockeren Bezug zu dem zu steuernden Aufwand als Bezugsgröße herstellen müsse, könne für die Grundsteuer nichts anderes gelten.

- 22** Als Anlage der Revisionsbegründung vom 29.01.2025 hat die Klägerin ein Gutachten des Sachverständigen C vom 20.12.2024 vorgelegt, wonach sich der Verkehrswert des Grund und Bodens ihres Grundstücks zum Stichtag 01.01.2022 auf 361.000 € beläuft.
- 23** Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung und den Grundsteuerwertbescheid auf den 01.01.2022 (Hauptfeststellung) vom 24.11.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.07.2023 aufzuheben,
hilfsweise die Vorentscheidung und den Grundsteuerwertbescheid auf den 01.01.2022 (Hauptfeststellung) vom 24.11.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.07.2023 dahin abzuändern, dass der Grundsteuerwert von 565.500 € auf 361.000 € herabgesetzt wird.
- 24** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 25** Das FA ist der Auffassung, dass der angefochtene Grundsteuerwertbescheid in einfach-rechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden sei. Das FG habe die Regelung des § 38 LGrStG BW zutreffend auf den Einzelfall angewendet. Bedenken gegen die formelle oder materiell-rechtliche Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift bestünden nicht. Auch die von der Klägerin gerügten Verfahrensverstöße lägen nicht vor.

Entscheidungsgründe

B.

- 26** Die Revision ist sowohl in ihrem Hauptantrag als auch in ihrem Hilfsantrag unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 27** Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Bescheid vom 24.11.2022 über die Feststellung des Grundsteuerwerts zum 01.01.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.07.2023 rechtmäßig ist und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt (hierzu unter I. und II.). Eine Aussetzung und Vorlage des Verfahrens an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG oder an den Verfassungsgerichtshof für das Land Baden-Württemberg --VerfGH BW-- (Art. 68 Abs. 1 Nr. 3 der Verfassung des Landes Baden-Württemberg) kommt nicht in Betracht, da der Senat nicht davon überzeugt ist, dass die der Feststellung des Grundsteuerwerts zugrunde liegenden Bewertungsvorschriften gegen Verfassungsrecht verstoßen (hierzu unter III.). Verfahrensfehler des FG liegen nicht vor (hierzu unter IV.).

I.

- 28** Der Senat ist im Streitfall nicht gehindert, die Vorentscheidung daraufhin zu überprüfen, ob das FG die landesrechtlichen Vorschriften des LGrStG BW zutreffend angewandt hat.
- 29** Nach § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO kann die Revision zwar grundsätzlich nur darauf gestützt werden, dass das angefochtene Urteil auf der Verletzung von Bundesrecht beruht. Abweichend hiervon bestimmt § 118 Abs. 1 Satz 2 FGO jedoch, dass eine Revision auch auf die Verletzung von Landesrecht gestützt werden kann, wenn im Falle des § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO die §§ 115 bis 127 FGO durch Landesgesetz für entsprechend anwendbar erklärt worden sind. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Der angefochtene Bescheid betrifft eine Abgabenangelegenheit im Sinne des § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO, die der Gesetzgebung des Landes Baden-Württemberg unterliegt und für die durch Landesgesetz der Finanzrechtsweg eröffnet ist (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 LGrStG BW i.V.m. § 4 des Gesetzes zur Ausführung der Finanzgerichtsordnung des Landes Baden-Württemberg). § 2 Abs. 2 Satz 2 LGrStG BW erklärt zudem die Vorschriften der Finanzgerichtsordnung --also auch die §§ 115 bis 127 FGO-- für entsprechend anwendbar, soweit das LGrStG BW keine abweichende Regelung enthält. Dem Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht ist daher eine Überprüfung der Vorentscheidung auch anhand der landesrechtlichen Vorschriften des LGrStG BW möglich.

II.

- 30** Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA in dem angefochtenen Bescheid vom 24.11.2022 den Grundsteuerwert auf den 01.01.2022 in zutreffender Höhe gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 und 2 LGrStG BW festgestellt hat (hierzu unter 1. und 2.). Die von der Klägerin hilfsweise beantragte Feststellung eines niedrigeren Grundsteuerwerts für ihr Grundstück kommt nicht in Betracht (hierzu unter 3.).

- 31** 1. Nach § 38 Abs. 1 Satz 1 LGrStG BW ermittelt sich der Grundsteuerwert der Grundstücke durch Multiplikation ihrer Fläche des Grund und Bodens mit dem jeweiligen Bodenrichtwert gemäß § 196 BauGB. Maßgebend ist nach § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG BW der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks in der Bodenrichtwertzone, in der sich das zu bewertende Grundstück befindet.
- 32** 2. Danach hat das FG zu Recht angenommen, dass das FA den Grundsteuerwert für das Grundstück der Klägerin zutreffend berechnet hat.
- 33** a) Der Grundsteuerwert berechnet sich im Streitfall gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 LGrStG BW durch Multiplikation der (unstreitigen) Fläche des Grundstücks ($1\,109\text{ m}^2$) mit dem Bodenrichtwert in Höhe von 510 €/m^2 , den der Gutachterausschuss der Stadt Karlsruhe zum 01.01.2022 für das Richtwertgrundstück der Bodenrichtwertzone "X-Weg", in dem das Grundstück der Klägerin liegt, ermittelt hat.
- 34** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der von dem Gutachterausschuss der Stadt Karlsruhe ermittelte Bodenrichtwert bei der Bewertung des Grundstücks der Klägerin zugrunde zu legen.
- 35** aa) Den Gutachterausschüssen kommt aufgrund ihrer besonderen Sach- und Fachkenntnis, ihrer größeren Ortsnähe sowie der in hohem Maße von Beurteilungs- und Ermessenserwägungen abhängigen Wertfindung eine vorgreifliche Kompetenz bei der Feststellung eines Bodenrichtwerts zu (vgl. BFH-Urteile vom 12.11.2025 - II R 25/24, BFHE 291, 398, BStBl II 2026, 273; vom 12.11.2025 - II R 31/24, BFHE 291, 419, BStBl II 2026, 282, und vom 12.11.2025 - II R 3/25, BFHE 291, 445, BStBl II 2026, 292, jeweils zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Auch nach der Vorstellung des Landesgesetzgebers sollte den von den Gutachterausschüssen für eine Bodenrichtwertzone festgestellten Bodenrichtwerten aufgrund der damit verbundenen sachverständigen Einschätzung Bindungswirkung zukommen (vgl. BWLTDucks 16/8907, S. 81).
- 36** bb) Das FG als Tatsachengericht kann die von den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte daher grundsätzlich ohne weitere Sachaufklärung zugrunde legen, ohne dabei gegen seine Verpflichtung zur Amtsermittlung aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO zu verstoßen (vgl. § 82 FGO i.V.m. § 412 der Zivilprozessordnung). Anlass für eine (eingeschränkte) gerichtliche Überprüfung besteht nur dann, wenn gerichtlich überprüfbare Verstöße bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte substantiiert geltend gemacht werden oder im jeweiligen Einzelfall konkrete Anhaltspunkte für solche Verstöße vorliegen. Gerichtlich überprüfbar ist dabei, ob die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (insbesondere § 196 BauGB) und die Regelungen der Immobilienwertermittlungsverordnung (sofern anwendbar) zutreffend angewendet wurden, die gewählte Bewertungsmethodik mit den gesetzlichen Vorgaben übereinstimmt, und die Verfahrensregeln eingehalten, also insbesondere die erforderlichen Tatsachen im Wesentlichen vollständig und zutreffend erfasst sowie keine sachfremden Erwägungen angestellt wurden. Steht der von dem Gutachterausschuss ermittelte Bodenrichtwert mit diesen Vorgaben nicht in Einklang, ist der Wert des Grundstücks grundsätzlich nach § 38 Abs. 3 LGrStG BW aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten.
- 37** cc) Nach diesen Maßstäben hat das FG im Streitfall zu Recht nicht beanstandet, dass das FA bei der Ermittlung des Grundsteuerwerts den vom Gutachterausschuss ermittelten Bodenrichtwert in Höhe von 510 €/m^2 in Ansatz gebracht hat.
- 38** (1) Ein Verstoß gegen die bei der Bodenrichtwertermittlung zu berücksichtigenden gesetzlichen Regelungen oder die im Streitfall anzuwendenden Vorschriften der Immobilienwertermittlungsverordnung liegt nicht vor. Nach den Feststellungen des FG, die unter anderem aufgrund umfangreicher Vernehmung des Vorsitzenden des Gutachterausschusses als Zeugen getroffen wurden, besteht die Bodenrichtwertzone "X-Weg" aus einem räumlich zusammenhängenden Gebiet, dessen Grundstücke nach Art und Maß der baulichen Nutzung weitgehend übereinstimmen (§ 196 Abs. 1 Satz 3 BauGB i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 ImmoWertV). Die Grundstücke sind mehrheitlich mit zweigeschossigen Ein- und Zweifamilienhäusern, neben einigen Mehrfamilienhäusern, bebaut. Die Grundstücksmerkmale des Bodenrichtwertgrundstücks stimmen mit den vorherrschenden grund- und bodenbezogenen wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen in der Bodenrichtwertzone weitgehend überein (§ 13 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV). Auch die lagebedingten Wertunterschiede zwischen dem Bodenrichtwertgrundstück und den in der Bodenrichtwertzone belegenen Grundstücken betragen entsprechend den Vorgaben des § 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV grundsätzlich nicht mehr als 30 %.
- 39** (2) Verstöße gegen die gesetzlich vorgesehene Bewertungsmethode oder sonstige Verfahrensfehler liegen nach den Feststellungen des FG ebenfalls nicht vor.
- 40** (a) Die Bodenrichtwerte sind vorrangig im Vergleichswertverfahren nach den §§ 24 und 25 ImmoWertV zu ermitteln

(§ 14 Abs. 1 Satz 1 ImmoWertV). Dabei sind die Kaufpreise durch geeignete Umrechnungskoeffizienten, marktübliche Zu- oder Abschläge oder in anderer Weise an die Grundstücksmerkmale des Bodenrichtwertgrundstücks sowie durch geeignete Indexreihen oder in anderer Weise an die Wertverhältnisse am Wertermittlungstichtag anzupassen (§ 14 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 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).

- 41 (b) Die Bodenrichtwertermittlung auf den 01.01.2022 entspricht diesen Vorgaben. Nach den Feststellungen des FG handelt es sich bei der Bodenrichtwertzone "X-Weg", in der das Grundstück der Klägerin liegt, um eine kaufpreisarme Lage im Sinne des § 14 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV. Das FG hat es daher zu Recht nicht beanstandet, dass der Gutachterausschuss das Bodenrichtwertniveau aus vorangegangenen Jahren herangezogen und dieses anhand einer Indexreihe für Ein- und Zweifamilienhäuser auf den Wertermittlungstichtag fortgeschrieben hat. Der Gutachterausschuss durfte die Bodenrichtwertermittlung dabei nach § 14 Abs. 2 Satz 2 ImmoWertV zusätzlich auf Informationen stützen, die er aus einer Auswertung von Fragebögen und Bauakten ermittelt hat. Konkrete Anhaltspunkte, dass er hierbei nicht von einem zutreffenden Sachverhalt ausgegangen wäre oder sonst die Verfahrensregeln nicht beachtet hätte, wurden weder von der Klägerin vorgetragen noch sind solche Verstöße aus dem Akteninhalt erkennbar.
- 42 c) Das FG hat auch zu Recht entschieden, dass eine individuelle Anpassung des vom Gutachterausschuss ermittelten Bodenrichtwerts im Hinblick auf die Tiefe des Grundstücks der Klägerin nicht in Betracht kommt.
- 43 aa) § 38 Abs. 1 Satz 1 und 2 LGrStG BW sieht für die Bewertung von Grundstücken vor, dass ausschließlich der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks in der Bodenrichtwertzone, in der sich das zu bewertende Grundstück befindet, und die Grundstücksgröße maßgeblich sind. Aus der ausdrücklichen Nennung des Merkmals "Richtwertgrundstück" im Wortlaut des § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG BW ergibt sich, dass der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks pauschal und ohne weitere objektspezifische Anpassungen für alle in der Bodenrichtwertzone belegenen Grundstücke anzuwenden ist. Die Entstehungsgeschichte und der Sinn und Zweck der Norm bestätigen diese Auslegung. Der Gesetzgeber beabsichtigte, durch den verbindlichen Ansatz des Bodenrichtwerts des Richtwertgrundstücks für alle in der Bodenrichtwertzone befindlichen Grundstücke eine für den typischen Fall sachgerechte und leicht administrierbare Bewertung des Grundbesitzes zu ermöglichen. Individuelle Wertanpassungen im Hinblick auf spezifische Besonderheiten des konkret zu bewertenden Grundstücks sollten nach dem Willen des Gesetzgebers im Rahmen des § 38 Abs. 1 LGrStG BW gerade nicht erfolgen (vgl. BWLTDrukks 16/8907, S. 81; vgl. auch BWLTDrukks 17/1076, S. 19 f.). Objektspezifische Besonderheiten des zu bewertenden Grundstücks können daher lediglich durch den Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts nach § 38 Abs. 4 LGrStG BW Berücksichtigung finden.
- 44 bb) Etwas anderes ergibt sich entgegen der Auffassung der Klägerin nicht aus § 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. § 15 Abs. 2 ImmoWertV.
- 45 (1) Nach § 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. § 15 Abs. 2 ImmoWertV können einzelne Grundstücke oder Grundstücksteile mit einer vom Bodenrichtwertgrundstück abweichenden Art der Nutzung oder Qualität Bestandteil der Bodenrichtwertzone sein; der dort angegebene Bodenrichtwert gilt jedoch für diese Grundstücke nicht. Im Anwendungsbereich der Vorschrift kann deshalb für einzelne in der Bodenrichtwertzone belegene Grundstücke oder Grundstücksteile eine vom Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks abweichende Ermittlung des Bodenwerts angezeigt sein, wenn die in der Vorschrift genannten objektspezifischen Grundstücksmerkmale zu berücksichtigen sind.
- 46 (2) Der Senat kann jedoch offenlassen, ob es in Anwendung von § 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. § 15 Abs. 2 ImmoWertV geboten sein könnte, Wertanpassungen für überlange Grundstücke in der Weise vorzunehmen, dass dem Hinterland ein unter dem Bodenrichtwert für das Richtwertgrundstück liegender Bodenwert beizumessen ist (vgl. Goldschmidt, Immobilienwertermittlungsverordnung, 1. Aufl. 2026, § 15 Rz 8). Denn § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG BW sieht im Rahmen der Feststellung des Grundsteuerwerts den Ansatz eines geringeren objektspezifischen Bodenwerts für einzelne Grundstücksteile ausdrücklich nicht vor. Die Vorschrift geht hinsichtlich der Bewertung von in der Bodenrichtwertzone belegenen Grundstücken für grundsteuerrechtliche Zwecke der Regelung des § 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. § 15 Abs. 2 ImmoWertV vor. Mit Erlass der Vorschrift hat der Landesgesetzgeber von seiner Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG Gebrauch gemacht, sodass die Regelung gemäß

Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG vorrangig gegenüber § 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. § 15 Abs. 2 ImmoWertV anzuwenden ist (vgl. Uhle in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 72 Rz 303, m.w.N.). Für die Bewertung des Grundstücks der Klägerin spielt es daher im Ergebnis keine Rolle, dass nach den Angaben des Gutachterausschusses für die über die Grundstückstiefe von 40 m hinausgehende Teilfläche lediglich ein angepasster Bodenwert in Höhe von 168,30 €/m² (= 33 % von 510 €/m²) anzusetzen ist. Auch auf die weiteren von der Klägerin geltend gemachten Besonderheiten ihres Grundstücks (zum Beispiel störende Nähe zum angrenzenden See, Hochwassergefahr et cetera) kommt es damit nicht an.

- 47** 3. Der Hilfsantrag, mit dem die Klägerin nach § 38 Abs. 4 LGrStG BW die Feststellung eines niedrigeren Grundsteuerwerts begehrt, ist ebenfalls unbegründet.
- 48** a) Nach § 38 Abs. 4 LGrStG BW kann ein anderer Wert des Grundstücks auf Antrag angesetzt werden, wenn der durch ein qualifiziertes Gutachten nachgewiesene tatsächliche Wert des Grund und Bodens zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung mehr als 30 % von dem Wert nach § 38 Abs. 1 oder 3 LGrStG BW abweicht. Die Vorschrift greift die Grenze der lagebedingten Wertunterschiede nach § 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV auf. Eine Abweichung des tatsächlichen Werts des Grund und Bodens von bis zu 30 % von dem nach § 38 Abs. 1 oder 3 LGrStG BW festgestellten Wert des Grund und Bodens stellt nach der gesetzgeberischen Konzeption eine noch hinnehmbare Typisierung dar (vgl. BWLTDruks 17/1076, S. 19 f.).
- 49** b) Ausgehend hiervon hat das FG im Streitfall die Anwendung von § 38 Abs. 4 LGrStG BW zu Recht abgelehnt, da die Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren kein qualifiziertes Gutachten im Sinne der Vorschrift vorgelegt hat. Außerdem betrug die Abweichung des geringeren objektspezifischen Bodenwerts vom Wert des Richtwertgrundstücks im Hinblick auf die Aufteilung des Grundstücks der Klägerin in Vorder- und Hinterland nach den von der Klägerin nicht angegriffenen Feststellungen des FG lediglich 24 %.
- 50** c) Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren erstmals ein Gutachten vorgelegt hat, das den Verkehrswert des Grund und Bodens ihres Grundstücks mit 361.000 € beziffert, ergibt sich daraus zwar eine Abweichung des tatsächlichen Werts vom Wert des Richtwertgrundstücks in Höhe von rund 36 %. Hierbei handelt es sich jedoch um einen neuen Tatsachenvortrag der Klägerin, der im Revisionsverfahren grundsätzlich keine Berücksichtigung finden kann. Denn der BFH ist als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO an die in dem angefochtenen Urteil getroffenen Feststellungen gebunden. Diese Bindungswirkung hat zur Folge, dass er seine Entscheidungen grundsätzlich nur auf solche Tatsachen stützen darf, die Gegenstand des angefochtenen Urteils gewesen sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26.06.1996 - II R 64/93, BFH/NV 1997, 157, und vom 15.03.2012 - III R 87/03, BFH/NV 2012, 1603). Das ist in Bezug auf die in dem Gutachten des Sachverständigen C vom 20.12.2024 ausgeführten Tatsachen nicht der Fall, da das Gutachten vom Prozessbevollmächtigten der Klägerin erst nach Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens, nämlich als Anlage der Revisionsbegründung vom 29.01.2025, vorgelegt worden ist.

III.

- 51** Der Senat ist nicht von der Verfassungswidrigkeit der im Streitfall anzuwendenden Vorschriften des LGrStG BW überzeugt und sieht deshalb davon ab, das Verfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 GG auszusetzen und dem BVerfG oder nach Art. 68 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 der Verfassung des Landes Baden-Württemberg dem VerfGH BW zur Entscheidung vorzulegen.
- 52** 1. Das LGrStG BW ist formell verfassungsgemäß. Insbesondere stand dem Land Baden-Württemberg die Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG zu.
- 53** a) Nach Art. 105 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG können die Länder durch Gesetz abweichende Regelungen über die Grundsteuer treffen, wenn der Bund von seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz über die Grundsteuer Gebrauch gemacht hat. Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Der Bund hat von seiner Gesetzgebungskompetenz mit dem Grundsteuer-Reformgesetz vom 26.11.2019 (BGBl I 2019, 1794) --GrStRefG-- Gebrauch gemacht. Damit war die Abweichungskompetenz der Länder aus Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG eröffnet. Das Land Baden-Württemberg war daher befugt, mit dem Erlass des LGrStG BW vom 04.11.2020 (BWGBL 2020, 974) eine vom Bundesmodell abweichende gesetzliche Regelung über die Grundsteuer zu treffen.
- 54** b) Regelungsgegenstand des LGrStG BW ist eine "Grundsteuer" im Sinne von Art. 105 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG. Der finanzverfassungsrechtliche Begriff der "Grundsteuer" ist dadurch gekennzeichnet, dass die Steuer an den grundstücksbezogenen Vermögensbestand in Gestalt des Grund und Bodens anknüpft (vgl. Krumm/Paeßens, GrStG, 2. Aufl., Einleitung Rz 74; Seer, Der Betrieb --DB-- 2018, 1488, 1493; Lohr/Kempny,

Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2019, 537, 539; Winkler, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2024, S. 58). Entgegen der Auffassung der Klägerin ist für den verfassungsrechtlichen Typusbegriff der Grundsteuer hingegen nicht bestimmend, dass der Steuergegenstand der Grundsteuer zwingend auch die auf dem Grund und Boden befindlichen Gebäude miteinbezieht. Das ergibt sich bereits aus der historischen Entwicklung der Grundsteuer, die seit jeher als Steuer auf den "Grundbesitz" verstanden wird (vgl. z.B. Drüen in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hg.), BK, Art. 106 GG Rz 298, m.w.N.). Für eine solche Auslegung spricht auch, dass der verfassungsändernde Gesetzgeber mit der Festschreibung der Gesetzgebungskompetenz in Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG die Absicht verfolgte, den Ländern die Befugnis zu "umfassenden abweichenden landesrechtlichen Regelungen" in Grundsteuersachen einzuräumen (vgl. BTDrucks 19/11084, S. 1; vgl. auch BTDrucks 16/813, S. 11; Schmidt, DStR 2020, 249, 250). Weder aus dem Wortlaut des Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG noch aus dem Sinn und Zweck der Abweichungsgesetzgebung geht hervor, dass der jeweilige Landesgesetzgeber auf die Wahrung der Grundkonzeption der bundesgesetzlichen Regelung zum Grundsteuer- und Bewertungsrecht verpflichtet werden sollte. Vielmehr diene die Einführung der Abweichungsbefugnis dazu, es dem jeweiligen Landesgesetzgeber zu ermöglichen, auch gänzlich anderen rechtspolitischen Grundentscheidungen zu folgen und damit vom Bundesmodell des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (teilweise oder auch vollständig) abweichende Regelungen zum Steuergegenstand, zur Belastungsentscheidung sowie zur Bemessungsgrundlage und deren Ausgestaltung zu treffen (vgl. z.B. Uhle in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 72 Rz 270, m.w.N.). Vor diesem Hintergrund ist nach Auffassung des Senats auch eine an den (unbebauten) Grund und Boden anknüpfende Bodenwertsteuer vom Regelungsbereich des Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG gedeckt. Im baden-württembergischen Grundsteuer-Modell wird die Anknüpfung an den Grund und Boden außerdem dadurch modifiziert, dass die Höhe der Steuermesszahl von der Nutzung eines Grundstücks zu Wohnzwecken abhängt (§ 40 Abs. 3 Satz 1 LGrStG BW), sodass die konkrete Nutzung aufstehender Gebäude bei der weiteren Ausgestaltung der grundsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage (§ 39 Satz 1 LGrStG BW) berücksichtigt wird.

- 55** c) Das LGrStG BW hat seine Wirkung auch nicht gemäß Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG durch zwischenzeitliche gesetzgeberische Anpassungen im Bereich der Grundsteuer durch den Bundesgesetzgeber wieder verloren.
- 56** aa) Nach Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG geht auf den Gebieten des Art. 72 Abs. 3 Satz 1 GG, zu denen nach Nr. 7 auch die Grundsteuer gehört, im Verhältnis zwischen Bundes- und Landesrecht das jeweils spätere Gesetz vor (sogenannter lex-posterior-Grundsatz). Die Vorschrift ist eine Ausnahme von dem in Art. 31 GG normierten Grundsatz, dass Bundesrecht Landesrecht bricht, und stellt insofern eine Spezialregelung dar. Der Wortlaut des Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG ("geht vor") stellt dabei klar, dass abweichende Landesgesetze im Bereich der Grundsteuer das betreffende Bundesrecht nicht außer Kraft setzen, also keinen Geltungsvorrang genießen, sondern dass ihnen lediglich ein schlichter Anwendungsvorrang zukommt (vgl. z.B. Uhle in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 72 Rz 303, m.w.N.). Ein abweichendes Landesgesetz hindert den Bund jedoch nicht, erneut gesetzgeberisch tätig zu werden und das Landesrecht durch ein nachfolgendes Gesetz zu überholen. Nach dem Sinn und Zweck des Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG, der gerade darin besteht, den Ländern eine umfassende Abweichungsbefugnis für die Grundsteuer einzuräumen, kann jedoch nicht schon jede Änderung des Grundsteuergesetzes oder des Bewertungsgesetzes wieder zu einem vollständigen Anwendungsvorrang des Bundesgrundsteuerrechts führen. Vielmehr ist die Anwendung des Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG nach seiner Regelungszintention auf die Fälle zu beschränken, in denen der Bundesgesetzgeber mit seinem Gesetz die Außerkraftsetzung der landesrechtlichen Regelungen beabsichtigt (vgl. hierzu Uhle in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 72 Rz 305; Winkler, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2024, S. 60; Schmidt, DStR 2020, 249, 251).
- 57** bb) Danach sind die Regelungen des LGrStG BW nicht nach Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG durch nachfolgende Änderungen im Grundsteuer- und Bewertungsrecht durch den Bundesgesetzgeber außer Kraft gesetzt worden.
- 58** Der Bundesgesetzgeber hat zwar auch nach Verkündung des LGrStG BW am 13.11.2020 (BWGBL. 2020, 974) gesetzliche Änderungen im Bereich des Grundsteuer- und Bewertungsrechts vorgenommen, zuletzt durch Änderung von § 36 des Grundsteuergesetzes und von § 228 BewG sowie durch Einfügung des § 220 Abs. 2 BewG im Rahmen des JStG 2024 vom 02.12.2024 (BGBL. 2024 I Nr. 387). Es ist aus den gesetzgeberischen Motiven jedoch nicht erkennbar, dass der Bundesgesetzgeber dabei das Ziel verfolgte, die Vorrangwirkung der bundesgesetzlichen Änderungen gegenüber abweichenden landesgesetzlichen Regelungen wieder in Kraft zu setzen (vgl. BTDrucks 20/12780 und BTDrucks 20/13419). Außerdem wurde das LGrStG BW seinerseits mit dem Gesetz zur Änderung des Landesgrundsteuergesetzes vom 18.11.2025 (BWGBL. 2025 Nr. 113) zeitlich nachfolgend geändert, um in Ansehung der Konkurrenzregelung des Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG die vollumfängliche Weitergeltung des LGrStG BW vom 04.11.2020 (BWGBL. 2020, 974) sicherzustellen (vgl. BWLTDrucks 17/9480, S. 1), sodass das LGrStG BW jedenfalls aus diesem Grunde weiter wirksam ist.

- 59 d) Das LGrStG BW greift, wie das FG zu Recht entschieden hat, auch nicht unzulässig in die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes für das Bodenrecht aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 i.V.m. Art. 72 Abs. 1 GG ein (a.A. Kirchhof, DB 2020, 2600, 2603).
- 60 aa) Als "Bodenrecht" im Sinne des Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG wird die flächenbezogene Ordnung der Nutzung von Grund und Boden durch öffentlich-rechtliche Normen angesehen (BVerfG-Beschluss vom 27.09.2022 - 1 BvR 2661/21, BVerfGE 163, 1, Rz 35). Prägend für bodenrechtliche Bestimmungen ist die Zuweisung von Flächen für eine bestimmte Nutzung, die andere Nutzungen an diesem Standort im Wesentlichen ausschließt. Zum Bodenrecht gehört danach insbesondere die Bauleitplanung, die die Art und Weise der Nutzbarkeit des Bodens rechtlich bestimmt und bodenrechtliche Spannungslagen ausgleichen soll (BVerfG-Beschluss vom 23.03.2022 - 1 BvR 1187/17, BVerfGE 161, 63, Rz 71).
- 61 bb) Danach ist das LGrStG BW nicht dem Bodenrecht im Sinne des Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG zuzuordnen. Das LGrStG BW knüpft hinsichtlich der Entstehung der Grundsteuer lediglich an das Innehaben von Grundbesitz an (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1, § 3 Nr. 2, § 10 Abs. 1 LGrStG BW), ohne jedoch die bauliche Nutzbarkeit von Flächen dem Grunde nach zu regeln, indem eine bestimmte Art der Nutzung zugelassen oder ausgeschlossen wird. Der Charakter als bodenrechtliche Vorschrift im Sinne des Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG ergibt sich auch nicht daraus, dass das LGrStG BW durch das ihm zugrunde liegende Konzept einer Bodenwertsteuer Anreize für eine Bebauung unbebauter oder baulich schlecht ausgenutzter Grundstücke schaffen mag (vgl. hierzu BWLTDrucks 16/8907, S. 101). Denn hiervon unberührt bleibt der Umstand, dass das LGrStG BW keine unmittelbaren Vorgaben zur konkreten Bodennutzung enthält, also Regelungen, die einem Grundstückseigentümer eine bestimmte Art und Weise der Grundstücksnutzung vorschreiben oder untersagen würden. Im Übrigen sind nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht alle Vorschriften mit Auswirkung auf die bauliche Nutzung von Grundstücken allein wegen dieser Auswirkung ohne Weiteres dem Bodenrecht im Sinne des Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG zuzuordnen (BVerfG-Beschluss vom 27.09.2022 - 1 BvR 2661/21, BVerfGE 163, 1, Rz 37).
- 62 2. § 38 LGrStG BW ist nach Auffassung des Senats auch in materiell-rechtlicher Hinsicht nicht als verfassungswidrig anzusehen. Der Senat ist insbesondere nicht davon überzeugt, dass die Vorschrift gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.
- 63 a) Art. 3 Abs. 1 GG belässt dem Steuergesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Der Gleichheitssatz bindet ihn aber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, der gebietet, die Belastung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und am Folgerichtigkeitsprinzip auszurichten. Zudem gebietet der Grundsatz der Lastengleichheit, dass Steuerpflichtige durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 29.09.2015 - 2 BvR 2683/11, BStBl II 2016, 310, und vom 08.12.2021 - 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41, m.w.N.; BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BVerfGE 148, 147, m.w.N.).
- 64 b) Art. 3 Abs. 1 GG verlangt dabei 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. 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. 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-Beschluss vom 23.06.2015 - 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BVerfGE 139, 285, BStBl II 2015, 871; BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BVerfGE 148, 147).
- 65 c) Der Gesetzgeber darf bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Typisierung bedeutet, bestimmte, in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend

vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Bei der Ausgestaltung des Systems zur Erfassung der Bemessungsgrundlage kann der Gesetzgeber Praktikabilitätsabwägungen Vorzug vor Gesichtspunkten der Ermittlungsgenauigkeit einräumen und dabei auch beträchtliche Bewertungs- und Ermittlungsunsicherheiten in Kauf nehmen, um die Festsetzung und Erhebung der Steuer handhabbar zu halten. Die Vorteile der Typisierung müssen im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Erweist sich eine gesetzliche Regelung als in substantiellem Umfang grundsätzlich gleichheitswidrig, können weder ein Höchstmaß an Verwaltungsvereinfachung noch die durch eine solche Vereinfachung weitaus bessere Kosten-/Nutzenrelation zwischen Erhebungsaufwand und Steueraufkommen dies auf Dauer rechtfertigen. Bei einer absolut geringen Steuerbelastung sind Brüche und Ungleichbehandlungen bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage eher rechtfertigungsfähig als bei Steuern mit hoher Belastungswirkung. Substantielle und weitgreifende Ungleichbehandlungen wie bei Wertverzerrungen im Kernbereich der Steuererhebung können durch Geringfügigkeitserwägungen jedoch nicht gerechtfertigt werden (vgl. BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BVerfGE 148, 147; BVerfG-Beschlüsse vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2025, 980; vom 18.07.2019 - 1 BvR 807/12, 1 BvR 2917/13, Zeitschrift für Kommunal финанzen 2020, 16, und vom 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082).

- 66** d) Gemessen an diesen Vorgaben ist der Senat nicht von der Verfassungswidrigkeit des § 38 LGrStG BW wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG überzeugt.
- 67** aa) Die verfassungsrechtlichen Einwände der Klägerin gegen die der Vorschrift zugrunde liegende Auswahl eines sachgerechten Belastungsgrundes durch den Gesetzgeber greifen nicht durch.
- 68** Bei der Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts durch das LGrStG BW hat der Gesetzgeber als Belastungsgrund zuvörderst an die dem Eigentümer durch den Grundbesitz vermittelte Teilhabemöglichkeit an der kommunalen Infrastruktur und den räumlichen Ressourcen der Gemeinde (insbesondere der Lageverfügbarkeit) angeknüpft (BWLTDruks 16/8907, S. 52 f.; vgl. auch BWLTDruks 17/1076, S. 18). Zugleich hat sich der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung darauf berufen, dass über die Bodenrichtwerte als maßgebliche Bewertungsparameter ein Bezug zur objektiven Leistungsfähigkeit des Eigentümers hergestellt werde (BWLTDruks 16/8907, S. 52). Doppelter Belastungsgrund der Grundsteuer ist daher nach der gesetzgeberischen Vorstellung neben der mit dem Grundbesitz verbundenen Nutzungsmöglichkeit kommunaler Infrastrukturleistungen auch das in den Bodenrichtwerten verkörperte Potential einer ertragbringenden Nutzung des Grundbesitzes (BWLTDruks 17/1076, S. 18). Mit seinen Ausführungen in der Gesetzesbegründung hat der Gesetzgeber die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine hinreichende Erkennbarkeit des steuerrechtlichen Belastungsgrundes gewahrt. Die kombinierte Benennung von Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten unterliegt dabei nach Auffassung des Senats keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, sich auf die Wahl nur eines Maßstabs zur Bemessung der Besteuerungsgrundlagen festzulegen. Je nach Art und Vielfalt der von der Steuer erfassten Wirtschaftsgüter wird eine gleichheitsgerechte Bemessung der Steuer ohnehin regelmäßig nur durch die Verwendung mehrerer Maßstäbe möglich sein. Begrenzt wird der gesetzgeberische Spielraum nur dadurch, dass die von ihm geschaffenen Bemessungsregeln grundsätzlich in der Lage sein müssen, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitätsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherzustellen (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BVerfGE 148, 147, Rz 98, m.w.N.).
- 69** bb) Verfassungsrechtliche Zweifel an einer gleichheitsgerechten Ausgestaltung der grundsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ergeben sich für den Senat auch nicht aus der Maßgeblichkeit der Bodenrichtwerte für die Bestimmung des Bodenwerts (vgl. § 38 Abs. 1 LGrStG BW). Die von den Gutachterausschüssen aus der Kaufpreissammlung (§ 196 Abs. 1 Satz 1 BauGB) und damit aus Marktdaten abgeleiteten Bodenrichtwerte zielen auf die Ermittlung der tatsächlichen Verkehrswerte des Grund und Bodens ab und sind daher grundsätzlich geeignet, die Grundstückswerte im Verhältnis zueinander relationsgerecht zu erfassen.
- 70** Die Heranziehung der Bodenrichtwerte hat sich sowohl im Rahmen der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer als auch im Rahmen ertragsteuerrechtlicher Wertermittlungsanlässe (zum Beispiel bei der Kaufpreisaufteilung, vgl. hierzu BFH-Urteil vom 07.10.2025 - IX R 26/24, BFHE 290, 561, BStBl II 2026, 210) bewährt. Ihre besondere Bedeutung für die Ermittlung des Verkehrswerts von Grundstücken wird auch im allgemeinen Geschäftsverkehr anerkannt. Soweit die Klägerin eingewandt hat, die Bodenrichtwerte würden im Bundesgebiet nicht einheitlich ermittelt, da die Arbeitsweise und

Qualität der Gutachterausschüsse unterschiedlich seien, genügen diese allgemein gehaltenen Einwände nach Auffassung des Senats nicht, um die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Anknüpfung an die von den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte in Zweifel zu ziehen. Auch soweit im Einzelfall berechnete und gerichtlich überprüfbare Einwendungen gegen die Art und Weise der Ermittlung der Bodenrichtwerte durch die Gutachterausschüsse vorliegen sollten (vgl. hierzu oben unter B.II.2.b), vermag dies die Zulässigkeit der gesetzlichen Typisierung nicht grundsätzlich in Frage zu stellen.

- 71** cc) Durchgreifende verfassungsrechtliche Zweifel an der gebotenen realitäts- und relationsgerechten Bewertung durch § 38 LGrStG BW bestehen auch nicht im Hinblick auf die gesetzliche Typisierung des Bodenrichtwerts für alle in einer Bodenrichtwertzone gelegenen Grundstücke, in der lagebedingte Wertunterschiede zwischen den Grundstücken, für die der Bodenrichtwert gelten soll, und dem Bodenrichtwertgrundstück "grundsätzlich" nicht mehr als 30 % betragen sollen (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV sowie BWLTDruks 16/8907, S. 81).
- 72** Die hierdurch bedingte Gleichbehandlung von Grundstücken mit einem niedrigeren lagebedingten Wert von 70 % bis 100 % des Bodenrichtwerts und solchen mit einem höheren lagebedingten Wert von über 100 % bis 130 % des Bodenrichtwerts, die einheitlich ein und demselben Bodenrichtwert in einer Bodenrichtwertzone unterworfen werden, ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Es liegt in der Natur der Sache, dass die Bodenrichtwerte als durchschnittliche Lagewerte (§ 196 Abs. 1 Satz 1 BauGB) für den Grund und Boden in einer Bodenrichtwertzone als räumlich zusammenhängendes Gebiet nicht jedes der einzelnen dort belegenen Grundstücke individuell wertmäßig korrekt erfassen können. Die bei einer übergreifenden Betrachtung von Grundstücken einer Bodenrichtwertzone zwangsläufig auftretenden Wertverzerrungen werden dadurch begrenzt, dass die Grundstücksmerkmale des Bodenrichtwertgrundstücks mit den vorherrschenden wertbeeinflussenden grund- und bodenbezogenen Grundstücksmerkmalen übereinstimmen müssen (vgl. § 13 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV). Anders als unter der Vorgängerregelung des § 10 Abs. 3 der Immobilienwertermittlungsverordnung 2010 i.d.F. des GrStRefG reicht es zudem nicht mehr aus, dass die 30 %-Spanne lediglich für die Mehrheit der Grundstücke eingehalten wird, sondern sie muss grundsätzlich für alle Grundstücke erfüllt sein, für die der Bodenrichtwert tatsächlich gelten soll (vgl. BRDruks 407/21, S. 101). Dass lagebedingte Wertunterschiede innerhalb der Bodenrichtwertzonen von grundsätzlich nicht mehr als 30 % dabei auch verfassungsrechtlich noch hinnehmbar sind, ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des BVerfG, das im Rahmen einer typisierenden Bewertung von Grundbesitz einen Bewertungskorridor von 30 % um den Verkehrswert als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen hat, da selbst individuelle Verkehrswertermittlungen keine "punktgenaue" Erfassung des tatsächlichen Werts gewährleisten, sondern regelmäßig eine Streubreite von 20 % um den Verkehrswert aufweisen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 07.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, Rz 137 und 167).
- 73** dd) Die verfassungsrechtlichen Grenzen zulässiger Typisierung werden auch nicht dadurch überschritten, dass § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG BW ausschließlich den Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks (sogenannter Zonenwert) für maßgeblich erklärt, sodass grundstücksindividuelle Besonderheiten der in der Bodenrichtwertzone belegenen Grundstücke unberücksichtigt bleiben. Die sich hieraus ergebenden Wertunterschiede zwischen dem Bodenrichtwert und einem hiervon tatsächlich abweichenden Bodenwert des jeweils zu bewertenden Grundstücks sind nach Auffassung des Senats aufgrund der mit der Bewertung in einem Massenverfahren notwendigerweise verbundenen Typisierung und Vereinfachung verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Insbesondere die fehlende Berücksichtigung objektspezifischer Besonderheiten einzelner Grundstücke ist im Hinblick auf die Administrierbarkeit von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt. Für den Senat ist auch keine andere Methode der typisierten Bodenwertermittlung ersichtlich, die zu genaueren Bewertungsergebnissen führen würde, im Massenverfahren der Grundstücksbewertung aber gleichwohl mit einem vertretbaren Aufwand handhabbar bliebe. Im Unterschied zur Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer findet die Grundsteuerbewertung nicht lediglich im Falle einzelner Erwerbsvorgänge statt, sondern ist turnusmäßig flächendeckend vorzunehmen. Für die Grundsteuerbewertung ist daher ein höheres Maß an Typisierung gerechtfertigt.
- 74** Hinzu kommt, dass nach § 38 Abs. 4 LGrStG BW auf Antrag des Steuerpflichtigen auf der Grundlage eines qualifizierten Verkehrswertgutachtens ein niedrigerer tatsächlicher Wert des Grundstücks angesetzt werden kann, wenn dieser mehr als 30 % von dem Wert nach § 38 Abs. 1 oder 3 LGrStG BW abweicht. Hierdurch wird sichergestellt, dass in atypischen Fällen, in denen der wirtschaftliche Nutzen aus dem Grund und Boden erheblich geringer als bei den übrigen Grundstücken der Bodenrichtwertzone ist, und die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit entsprechend gemindert ist, der Nachweis eines abweichenden Werts möglich ist und im Einzelfall eine Übermaßbesteuerung vermieden werden kann. Dass der Nachweis eines niedrigeren tatsächlichen Werts nach § 38 Abs. 4 LGrStG BW dem Steuerpflichtigen obliegt, führt nach Auffassung des Senats nicht zu einer

unverhältnismäßigen Besteuerung, weil keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Regelbewertung nach den Grundsätzen des § 38 Abs. 1 LGrStG BW zu flächendeckend unzutreffenden Ergebnissen führt und eine realitätsgerechte Bewertung in der überwiegenden Zahl der Fälle nur über die Inanspruchnahme der Öffnungsklausel des § 38 Abs. 4 LGrStG BW ermöglicht wird. Die Regelung des § 38 Abs. 4 LGrStG BW betrifft vielmehr atypische Fälle und in aller Regel eine verhältnismäßig kleine Zahl von Steuerpflichtigen. Hierfür sprechen auch die Angaben des FA in der mündlichen Verhandlung, wonach Anträge nach § 38 Abs. 4 LGrStG BW insgesamt in lediglich 0,088 % sämtlicher Bewertungsverfahren in Baden-Württemberg für Einheiten des Grundvermögens zum 01.01.2022 gestellt worden sind. Die Frage, ob und welche Auswirkungen sich ergeben, wenn im Einzelfall die mit der Einholung eines qualifizierten Gutachtens verbundenen Kosten außer Verhältnis zur Höhe der grundsteuerlichen Belastung stehen, kann der Senat mangels Entscheidungserheblichkeit offenlassen, weil vorliegend kein Fall des § 38 Abs. 4 LGrStG BW gegeben ist (vgl. oben unter B.II.3.).

- 75** ee) Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt nach Auffassung des Senats auch nicht deswegen vor, weil bei der Ermittlung des Grundstückswerts nach § 38 LGrStG BW aufstehende Gebäude unberücksichtigt bleiben und infolgedessen unbebaute Grundstücke genauso bewertet werden wie bebaute Grundstücke.
- 76** (1) Der vom Landesgesetzgeber als Belastungsgrund angeführte Äquivalenzgedanke verlangt keine Einbeziehung von aufstehenden Gebäuden in die Bemessungsgrundlage. Es genügt, dass ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Nutzen kommunaler Leistungen für ein Grundstück und dem Verkehrswert des Grund und Bodens besteht. Die Auffassung der Klägerin, wonach sich die Teilhabe an den Ressourcen der Gemeinde danach richte, ob ein Grundstück bebaut sei und die kommunale Infrastruktur überhaupt genutzt werden könne, läuft auf die Vorstellung einer Individualäquivalenz hinaus, bei der es darauf ankommt, ob Infrastrukturleistungen tatsächlich in Anspruch genommen werden und den kommunalen Leistungen damit ein individuell zurechenbarer Vorteil des Grundsteuerpflichtigen gegenübersteht. Eine solche Betrachtungsweise widerspricht dem finanzverfassungsrechtlichen Charakter von Steuern, die gerade keine Gegenleistung für die Inanspruchnahme einer besonderen staatlichen (kommunalen) Leistung darstellen, sondern gegenleistungslos zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs erhoben werden (vgl. Seiler in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 105 Rz 38 f., m.w.N.; Winkler, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2024, S. 84).
- 77** (2) Der Landesgesetzgeber hat im Rahmen seines Gestaltungsspielraums zudem in verfassungsrechtlich zulässiger Weise darauf abgestellt, dass sich kommunale Infrastrukturleistungen regelmäßig zum größten Teil im Bodenwert niederschlagen und nicht im Wert aufstehender Gebäude, der in erster Linie von den privaten Investitionen des Eigentümers abhängt (BWLTDrukcs 17/1076, S. 18 f.). Aus den vom FG angeführten empirischen Untersuchungen ergibt sich, dass die Höhe der Bodenwerte maßgeblich durch die öffentlichen Infrastrukturleistungen bestimmt wird, weil der Bodenwert statistisch betrachtet umso höher ist, je besser die Anbindung eines Grundstücks an die öffentliche Infrastruktur und deren Leistungen ist, wohingegen der Zusammenhang zwischen der öffentlichen Infrastruktur und dem Wert aufstehender Gebäude in hohem Maße indirekt über den Bodenwert vermittelt wird (vgl. z.B. Knoll/Schularick/Steger, American Economic Review 2017, S. 331 f.; vgl. auch das Gutachten des Sachverständigen B vom 29.07.2025 sowie Löhr, Betriebs-Berater 2020, 1687, 1690; Löhr/Kempny, DStR 2019, 537, 539; Seer, DB 2018, 1488, 1493). Zwar können auch andere Faktoren als die öffentliche Infrastruktur den individuellen Wert eines Grundstücks im Einzelfall bestimmen. Es besteht aber jedenfalls ein abstrakter Zusammenhang zwischen den Bodenwerten und der öffentlichen Infrastruktur. Der Landesgesetzgeber durfte daher den im typisierten Verfahren ermittelten Bodenwert als Teil der Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer zugrunde legen.
- 78** (3) Entgegen der Auffassung der Klägerin richten sich die Infrastrukturleistungen einer Gemeinde auch nicht in erster Linie nach der tatsächlich verwirklichten Bebauung eines Grundstücks, sondern vielmehr nach der zulässigen Art und dem zulässigen Maß seiner Bebaubarkeit, weil die kommunale Infrastruktur auch für unbebaute, aber jederzeit bebaubare Grundstücke bereitgestellt werden muss (vgl. Schmidt in Grootens, GrStG/BewG, 3. Aufl. 2025, Vorwort LGrStG BW Rz 46). Soweit die Klägerin geltend macht, dass eine als Bodenwertsteuer ausgestaltete Grundsteuer auch deshalb nicht auf den Äquivalenzgedanken gestützt werden könne, weil die kommunale Infrastruktur davon abhängt, ob ein Grundstück tatsächlich bewohnt sei, übersieht sie, dass der Landesgesetzgeber die tatsächliche Nutzung eines Grundstücks zu Wohnzwecken bei der Bestimmung der Steuermesszahl berücksichtigt hat (vgl. oben unter B.III.1.b). Nach § 40 Abs. 3 LGrStG BW wird die Steuermesszahl um 30 % ermäßigt, wenn das jeweils zu bewertende Grundstück überwiegend zu Wohnzwecken dient. Der Landesgesetzgeber war von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, die tatsächliche Nutzung eines Grundstücks zu Wohnzwecken im Rahmen des dreistufigen Aufbaus des Grundsteuererhebungsverfahrens bereits auf der ersten Stufe der Ermittlung der grundsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Es unterliegt daher

keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass er insoweit ausschließlich an die Bodenrichtwerte als maßgeblichen Bewertungsparameter angeknüpft hat, um den Nutzen aus den kommunalen Infrastrukturleistungen für die Grundstückseigentümer typisierend zu erfassen.

- 79** (4) Der Landesgesetzgeber hat dadurch, dass er bei der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer nur die Ertragskraft des Grund und Bodens --und nicht auch des aufstehenden Gebäudes-- herangezogen hat, nicht gegen den in der Gesetzesbegründung als Belastungsgrund angegebenen Grundsatz der objektiven Leistungsfähigkeit nach Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.
- 80** Es ist zwar zutreffend, dass bebaute Grundstücke im typischen Fall eine höhere Ertragskraft aufweisen als unbebaute Grundstücke. Nach Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG steht es dem jeweiligen Landesgesetzgeber jedoch frei, hinsichtlich der Besteuerung nur an den (unbebauten) Grund und Boden anzuknüpfen (vgl. oben unter B.III.1.b). Daher liegt es in seinem verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielraum, wenn er durch eine entsprechende Beschränkung des Steuergegenstandes --hier durch Anknüpfung lediglich an den Bodenwert-- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nur teilweise erfasst. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich in den Bodenrichtwerten nicht nur der Einfluss öffentlicher Infrastrukturleistungen, sondern auch die mögliche Bebauung eines Grundstücks widerspiegelt, sodass in diesen auch Art und Umfang einer zulässigen baulichen Nutzung relationsgerecht zum Ausdruck kommt. Dass damit Grundeigentümer, die das bauliche Potenzial ihres Grundstücks nicht ausschöpfen, genauso hoch besteuert werden, wie wenn sie das bauliche Potenzial des Grundstücks voll genutzt hätten, folgt systemkonform aus dem Sollertragsgedanken, bei dem es nicht auf einen realisierten Ertrag, sondern nur auf die typisierte Ertragsfähigkeit des Grundstücks ankommt (Seer, DB 2018, 1488, 1493; Krumm/Paeßens, GrStG, 2. Aufl., Einleitung Rz 119; Winkler, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2024, S. 107).
- 81** Die gleiche Grundsteuerbelastung unbebauter Grundstücke in Relation zu bebauten Grundstücken ist nach Auffassung des Senats auch dadurch verfassungsrechtlich gerechtfertigt, dass die Anknüpfung allein an die Bodenrichtwerte und die Grundstücksfläche im Rahmen der grundsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ein praktikables und einfach zu handhabendes Bewertungsverfahren ermöglicht, das im Massenverfahren der Bewertung von 5,6 Mio. wirtschaftlichen Einheiten, davon 4,5 Mio. Einheiten des Grundvermögens (BWLTDrucks 16/8907, S. 3, und BWLTDrucks 17/1076, S. 19), von besonderer Bedeutung ist. Der Landesgesetzgeber durfte dabei insbesondere dem Ziel, einen erneuten "Bewertungsstau" zu vermeiden, indem die künftigen periodischen Fortschreibungen automatisiert durchgeführt werden, eine hohe Bedeutung beimessen. Denn da die Verhältnisse im Zeitraum nach einer Hauptfeststellung typischerweise verkehrswertrelevanten Veränderungen unterliegen, bedarf es von Verfassungs wegen in regelmäßigen und nicht zu weit auseinanderliegenden Abständen erneuter Hauptfeststellungen (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BVerfGE 148, 147, Rz 105). Die Notwendigkeit regelmäßiger Neufeststellungen für rund 5,6 Mio. wirtschaftliche Einheiten in Zeitabständen von je sieben Jahren (§ 15 Abs. 1 LGrStG BW) bringt es mit sich, die Bewertung in einem erheblichen Umfang zu entindividualisieren, denn die Erfahrungen mit der Einheitsbewertung haben gezeigt, dass ein zu hoher Verwaltungsaufwand die Durchführung regelmäßiger Hauptfeststellungen verhindern und so zu verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbaren Wertverzerrungen führen kann (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BVerfGE 148, 147, Rz 128 ff.). Dem hat der Landesgesetzgeber Rechnung getragen, indem er ein auf den Massenvollzug zugeschnittenes grobes, aber handhabbares Bewertungsverfahren gewählt hat, das durch seine Orientierung am Verkehrswert des Grund und Bodens darauf abzielt, die Grundsteuerwerte im Gesamtsystem realitäts- und relationsgerecht abzubilden (vgl. auch Krumm/Paeßens, GrStG, 2. Aufl., Einleitung Rz 119 a.E.).
- 82** Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass der Bundesgesetzgeber sich für eine Einbeziehung aufstehender Gebäude in die grundsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage entschieden hat und deren Bewertung zum Zwecke eines vereinfachten Grundsteuervollzugs ebenfalls im Rahmen eines typisierenden Verfahrens erfolgt (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 12.11.2025 - II R 25/24, BFHE 291, 398, BStBl II 2026, 273; vom 12.11.2025 - II R 31/24, BFHE 291, 419, BStBl II 2026, 282, und vom 12.11.2025 - II R 3/25, BFHE 291, 445, BStBl II 2026, 292, jeweils zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Das Bundesmodell zur Grundsteuer ist verfassungsrechtlich kein Maßstab für den abweichenden Landesgesetzgeber (vgl. Drüen in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, III. Reichweite der landesgesetzlichen Abweichungskompetenz, Rz 8, m.w.N.). Es ist daher von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden, dass der Landesgesetzgeber --anders als der Bundesgesetzgeber-- dem Erfordernis der periodischen Fortschreibung der Grundsteuerwerte zum jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunkt in der Weise Rechnung getragen hat, dass er die grundsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage aus Vereinfachungsgründen auf die Bewertung des Grund und Bodens beschränkt und nicht auch auf aufstehende Gebäude erstreckt.

- 83** ff) Eine Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG liegt auch nicht im Verhältnis der Eigentümer bebauter Grundstücke vor, weil die Grundsteuerlast im baden-württembergischen Grundsteuer-Modell, wie die Klägerin vorträgt, nicht danach unterscheidet, ob auf einem Grundstück eine Jugendstilvilla, ein Hochhaus oder ein auffälliges Gebäude stehe oder ob die Grundstücke gewerblich genutzt würden.
- 84** Derartige Unterschiede sind grundsätzlich bereits bei der Bildung der Bodenrichtwertzonen zu berücksichtigen. Nach der gesetzlichen Regelung des § 196 Abs. 1 Satz 3 BauGB sind die unterschiedlichen Bodenrichtwertzonen in der Weise voneinander abzugrenzen, dass sie nur Gebiete umfassen dürfen, die nach Art und Maß der Nutzung weitgehend übereinstimmen. Grundstücke, die sich zum Beispiel hinsichtlich der Art der baulichen Nutzung wesentlich unterscheiden, weil sie einerseits dem Wohnen dienen (§§ 3 ff. der Baunutzungsverordnung --BauNVO--) und andererseits für gewerbliche Zwecke genutzt werden (§ 8 BauNVO), sind deshalb typischerweise unterschiedlichen Bodenrichtwertzonen zuzuordnen und werden daher auch mit unterschiedlichen Bodenrichtwerten bewertet. Gleiches gilt für Grundstücke, die sich beispielsweise hinsichtlich der Gebäudehöhe oder der Geschossanzahl derart unterscheiden, dass sie ein erheblich voneinander abweichendes Maß der baulichen Nutzung aufweisen (vgl. §§ 16 ff. BauNVO, § 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 i.V.m. § 16 Abs. 4 ImmoWertV). Da sich solche Grundstücke schon hinsichtlich der für eine Bodenrichtwertzone maßgebenden wertbeeinflussenden Merkmale unterscheiden, ist es folgerichtig, wenn für sie aufgrund unterschiedlicher Bodenrichtwerte nach § 38 Abs. 1 LGrStG BW auch unterschiedliche Grundsteuerwerte festgestellt werden.
- 85** 3. Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt auch kein Verstoß gegen die Staatszielbestimmung aus Art. 20a GG vor, weil der Landesgesetzgeber, wie die Klägerin meint, im Zusammenhang mit dem von ihm verfolgten Lenkungsziel, Anreize für eine zusätzliche Bebauung unbebauter Grundstücksflächen zu schaffen, keine ausreichende Abwägung mit Umweltschutzbelangen vorgenommen habe.
- 86** Nach Art. 20a GG schützt der Staat auch in Verantwortung für die künftigen Generationen die natürlichen Lebensgrundlagen und die Tiere im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung durch die Gesetzgebung und nach Maßgabe von Gesetz und Recht durch die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung. Das LGrStG BW verstößt nicht gegen diese Vorgaben. Wie das FG zu Recht ausgeführt hat, bringt die von der Klägerin insoweit angeführte Passage aus der Gesetzesbegründung, wonach das LGrStG BW "die ressourcenschonende und effiziente Nutzung des Grund und Bodens" fördere (vgl. BWLTDucks 16/8907, S. 55), kein primäres Lenkungsziel des Gesetzgebers zum Ausdruck, das dem Staatsziel des Art. 20a GG widerspricht, sondern allenfalls einen Nebeneffekt der von dem Gesetzgeber mit der Ausrichtung am Bodenwert beabsichtigten relations- und realitätsgerechten Ermittlung der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag. Die Klägerin berücksichtigt nicht, dass der Landesgesetzgeber nicht verpflichtet ist, den Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen im Sinne von Art. 20a GG gerade durch eine besondere Lenkungsnorm im Bereich der Grundsteuer zu berücksichtigen. Bei dem Ausgleich der kollidierenden Rechtsgüter und Interessen steht dem Gesetzgeber ein weiterer Gestaltungsspielraum zur Verfügung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 24.03.2021 - 1 BvR 2656/18, 1 BvR 78/20, 1 BvR 96/20, 1 BvR 288/20, BVerfGE 157, 30, Rz 162, m.w.N.). Er kann sich auch anderer gesetzlicher Regelungen, etwa im Rahmen der Bauleitplanung (vgl. z.B. § 1a Abs. 3, § 5 Abs. 2 Nr. 10, § 9 Abs. 1 Nr. 25 BauGB), bedienen, um Eingriffe in Natur und Landschaft aufgrund baulicher Maßnahmen entsprechend zu kompensieren.
- 87** 4. Nach Auffassung des Senats liegt auch kein Verstoß gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast (Art. 19 Abs. 4 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) im Hinblick darauf vor, dass die genaue Höhe der zu zahlenden Grundsteuer regelmäßig erst feststeht, wenn die Grundsteuer festgesetzt wurde (vgl. hierzu bereits BFH-Urteile vom 12.11.2025 - II R 25/24, BFHE 291, 398, BStBl II 2026, 273; vom 12.11.2025 - II R 31/24, BFHE 291, 419, BStBl II 2026, 282, und vom 12.11.2025 - II R 3/25, BFHE 291, 445, BStBl II 2026, 292, jeweils zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Denn die Bestimmung der Hebesätze ist erst möglich, wenn die flächendeckende Feststellung der Grundsteuerwerte sowie die Festsetzung der Grundsteuermessbeträge für die wirtschaftlichen Einheiten eines Gemeindegebiets erfolgt sind. Abgesehen davon, dass die Grundsteuerwertfeststellungen durch Einspruch und Klage offengehalten werden können, hängt die Entscheidung des Steuerpflichtigen, die Grundsteuerwertfeststellung anzufechten, zudem nicht maßgeblich von der Kenntnis des Hebesatzes, sondern vielmehr davon ab, ob der festgestellte Grundsteuerwert von dem Verkehrswert der wirtschaftlichen Einheit abweicht und gegebenenfalls eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung in Betracht kommt. Diese Entscheidung kann anhand der bereits bei Erlass des Grundsteuerwertbescheides vorliegenden Informationen getroffen werden.

IV.

- 88** Die von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO liegen im Streitfall nicht vor.
- 89** 1. Das FG hat nicht den Anspruch der Klägerin auf Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO) verletzt.
- 90** a) Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO) verpflichtet das Gericht, wesentliches Vorbringen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen. Er bedeutet jedoch nicht, dass sich das Gericht mit allen ihren Ausführungen in den Entscheidungsgründen detailliert befassen muss. Daher liegt eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nur vor, wenn sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalles deutlich ergibt, dass das FG das Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder doch bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 12.06.2020 - II B 46/19, BFH/NV 2020, 1273, m.w.N.).
- 91** b) Im Streitfall hat das FG das Vorbringen der Klägerin hinsichtlich des fehlenden Zusammenhangs zwischen den Bodenrichtwerten und der Nutzenäquivalenz für die Inanspruchnahme kommunaler Infrastrukturleistungen zur Kenntnis genommen und bei seiner Entscheidung berücksichtigt. Dies ergibt sich daraus, dass das FG im Tatbestand seiner Entscheidung den klägerischen Vortrag wiedergegeben und sich auch in den Urteilsgründen mit der Bedeutung der öffentlichen Infrastruktur für die Entwicklung der Bodenpreise ausführlich auseinandergesetzt hat. Die Ausführungen der Klägerin zur abweichenden Steuerschuldnerschaft des Erbbauberechtigten gegenüber dem Eigentümer sowie zur Anknüpfung an einen anderen Steuergegenstand bei Wohnungseigentümergeinschaften durfte das FG außer Acht lassen, da dieses Vorbringen für den Streitfall nicht entscheidungserheblich war. Gleiches gilt, soweit die Klägerin geltend gemacht hat, dass der Gutachterausschuss der Gemeinde A eine rückwirkende Korrektur der Bodenrichtwertzonen im Hinblick auf die Einteilung der Grundstücke in Vorder- und Hinterland vorgenommen habe. Denn abgesehen davon, dass im Streitfall der von dem Gutachterausschuss der Stadt Karlsruhe für die Bodenrichtwertzone "X-Weg" ermittelte Bodenrichtwert maßgeblich war, kam nach der insoweit maßgeblichen Rechtsauffassung des FG eine individuelle Anpassung des Bodenrichtwerts aufgrund wertrelevanter Abweichungen des zu bewertenden Grundstücks vom Richtwertgrundstück, insbesondere im Hinblick auf die Grundstückstiefe, nicht in Betracht.
- 92** c) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat das FG auch keine Überraschungsentscheidung erlassen.
- 93** aa) Eine Überraschungsentscheidung liegt vor, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt gestützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht zu rechnen brauchte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12.06.2012 - II R 39/11, BFH/NV 2012, 1664; BFH-Beschlüsse vom 09.11.2011 - II B 105/10, BFH/NV 2012, 254, und vom 16.11.2009 - V B 37/09, BFH/NV 2010, 450). Der Anspruch auf rechtliches Gehör und die richterliche Hinweispflicht des § 76 Abs. 2 FGO verlangen jedoch nicht, dass das Gericht die maßgebenden Rechtsfragen mit den Beteiligten umfassend erörtert oder sogar die einzelnen für die Entscheidung erheblichen (rechtlichen oder tatsächlichen) Gesichtspunkte im Voraus andeutet (z.B. BFH-Beschlüsse vom 12.07.2007 - III B 138/06, BFH/NV 2007, 2131, und vom 07.02.2007 - X B 105/06, BFH/NV 2007, 962, m.w.N.).
- 94** bb) Danach war das FG nicht verpflichtet, die Klägerin vor Erlass seiner Entscheidung darauf hinzuweisen, dass aus seiner Sicht ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Nutzen kommunaler Leistungen und dem Verkehrswert des Grund und Bodens zu bejahen sei. Art und Ausmaß des Einflusses der kommunalen Infrastruktur auf die Bewertung des Grund und Bodens einerseits sowie der aufstehenden Gebäude andererseits war Gegenstand der umfassenden Zeugenvernehmungen. Das FG war nicht verpflichtet, die aus seiner Sicht aus der Beweisaufnahme zu ziehenden Schlussfolgerungen und das Ergebnis seiner Beweiswürdigung im Voraus mitzuteilen oder anzudeuten. Die im finanzgerichtlichen Verfahren fachkundig vertretene Klägerin musste vielmehr damit rechnen, dass das FG seine Entscheidung auch auf diesen Gesichtspunkt stützen würde.
- 95** cc) Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt eine Überraschungsentscheidung auch nicht im Hinblick auf die von ihr zitierte Entscheidung des OVG für das Land Schleswig-Holstein vom 24.04.2024 - 6 KN 2/24 (DVBl 2025, 54, Rz 95) vor, das in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Streitfall das Vorliegen eines hinreichenden Zusammenhangs zwischen der Entwicklung des Bodenrichtwerts und einer am Verbraucherpreisindex orientierten Entwicklung des Aufwandes für das Innehaben einer Zweitwohnung verneint hat. Belastungsgrund der

Zweitwohnungsteuer ist --anders als bei der Grundsteuer-- der finanzielle Aufwand des einzelnen Wohnungsinhabers für das Innehaben der Zweitwohnung, denn mit der Zweitwohnungsteuer soll die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfasst werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 18.07.2019 - 1 BvR 807/12, 1 BvR 2917/13). Im Hinblick auf die unterschiedliche Zielrichtung beider Steuern konnte ein fachkundig vertretener Beteiligter daher nicht ohne Weiteres annehmen, dass das FG im Streitfall den für maßgeblich erachteten Zusammenhang zwischen der kommunalen Infrastruktur und den Bodenrichtwerten auf der Grundlage der zitierten OVG-Rechtsprechung verneinen würde.

- 96** 2. Die Rüge der Klägerin, das FG habe seiner Entscheidung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde gelegt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), hat ebenfalls keinen Erfolg.
- 97** a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das FG seine Überzeugung nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu bilden, also den gesamten konkretisierten Prozessstoff zugrunde zu legen. Insbesondere muss das FG den Inhalt der vorgelegten Akten und das Vorbringen der Beteiligten vollständig und einwandfrei berücksichtigen. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist allerdings nur dann verletzt, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem schriftlich festgehaltenen Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht oder wenn eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt geblieben ist. Entsprechendes gilt, wenn die Entscheidung des FG auf einer Zeugenaussage beruht, die mit den protokollierten Bekundungen dieses Zeugen nicht im Einklang steht. Eine entsprechende Rüge hat von der insoweit maßgebenden materiell-rechtlichen Auffassung des FG auszugehen (z.B. BFH-Beschlüsse vom 25.09.2007 - IX B 199/06, BFH/NV 2008, 26, und vom 25.02.2005 - III B 13/04, BFH/NV 2005, 1065).
- 98** b) Im Streitfall kann ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht festgestellt werden. Die Klägerin macht geltend, das FG habe die Zeugenaussagen unzutreffend dahin gewürdigt, dass sich kommunale Infrastrukturleistungen zum größten Teil im Bodenwert und nicht im Wert der aufstehenden Gebäude niederschlagen. Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt jedoch nicht bereits deshalb vor, weil das FG eine Zeugenaussage nicht entsprechend den Vorstellungen der Klägerin gewürdigt hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 27.05.2005 - VII B 38/04, BFH/NV 2005, 1496, und vom 10.02.2005 - X B 179/03, BFH/NV 2005, 1117, m.w.N.). Im Übrigen ergibt sich aus dem Akteninhalt für den Senat nicht, dass das FG eine unvollständige Auswertung der Zeugenaussagen vorgenommen hätte oder dass die Beweiswürdigung des FG mit den protokollierten Bekundungen eines Zeugen erkennbar nicht im Einklang stünde.

V.

- 99** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de