

RECHTSGUTACHTEN

zur

**optionalen Einführung differenzierter Grundsteuerhebesätze durch
die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen**

erstattet

für das

Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen

Jägerhofstraße 6

40479 Düsseldorf

von

Universitätsprofessor Dr. Klaus-Dieter Drüen
Professor für Öffentliches Recht und Steuerrecht
an der Ludwig-Maximilians-Universität München

und

Universitätsprofessor Dr. Marcel Krumm
Professor für Öffentliches Recht und Steuerrecht
an der Universität Münster

im August 2024

Inhaltsübersicht

A.	Gutachtenauftrag, -fragen, und -aufbau.....	5
B.	Wesentliche Ergebnisse im Überblick.....	8
C.	Rechtsgutachterliche Würdigung.....	10
I.	Die Hebesatzdifferenzierung nach Maßgabe von § 1 Abs. 1 NWGrStHsG.....	10
1.	Einbettung des § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG in das Vermögens- und Grundstücksartenkonzept des Bundesgrundsteuerrechts.....	10
2.	§ 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG als ein auf die Begünstigung von Wohngrundstücken zugeschnittenes Instrument der Kommunen	13
3.	§ 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG enthält keine Befugnis zur Veränderung des Steuertypus	15
II.	Verfassungsrahmen des gemeindlichen Hebesatzrechts bei der Grundsteuer ...	16
1.	Hebesatzgarantie des Grundgesetzes.....	16
2.	Kompetenz zur Abweichungsgesetzgebung bei der Grundsteuer (Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG).....	18
3.	Optionale Einführung differenzierter Grundsteuerhebesätze als Erweiterung des kommunalen Gestaltungsfreiraums.....	20
III.	Gleichheitsrechtliche Vorgaben für die kommunale Hebesatzdifferenzierung..	21
1.	Die Hebesatzdifferenzierung als gleichheitsrechtliche Frage.....	21
a.	Einordnung der Hebesatzdifferenzierung in die gleichheitsrechtliche Dogmatik des Bundesverfassungsgerichts.....	21
b.	Bestimmung der gleichheitsrechtlichen Anforderungen nach Maßgabe der für Lenkungsnormen geltenden Grundsätze.....	25
2.	Notwendigkeit der Abschichtung der gleichheitsrechtlichen Verantwortungs- und Verknüpfungsbereiche	32
3.	Zur Legitimität des verfolgten Zwecks.....	36
a.	Zulässige und unzulässige Differenzierungszwecke	36

b.	Wohnnebenkostenstabilisierung- bzw. Reduzierung wegen allgemein gestiegener Wohnkosten als legitimer, verfassungsrechtlich fundierter sozial- und gesellschaftspolitischer Lenkungszweck.....	37
4.	Wahrung der Verhältnismäßigkeit.....	44
a.	Zweckabhängigkeit der Zweck-Mittel-Rationalität	44
b.	Geeignetheit	44
c.	Erforderlichkeit.....	45
d.	Zielgenauigkeit	45
e.	Angemessenheit vor allem der Höhe der Hebesatzdifferenzierung	49
f.	Gesamtbetrachtung.....	51
IV.	Begründungsanforderungen bei der kommunalen Hebesatzdifferenzierung.....	52
1.	Keine allgemeine Begründungspflicht für kommunale Satzungen.....	52
2.	Keine allgemeine Begründungspflicht für kommunale Steuersatzungen im Besonderen	56
3.	Verfassungsrechtliche Begründungsanforderungen in Ansehung der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	58
a.	(Nur) Verantwortungsübernahme für den Differenzierungsgrund verfassungsrechtlich zwingend	58
b.	Gerichtliche Prüfung des Lenkungszwecks.....	60
V.	Folgen einer etwaigen Gleichheitswidrigkeit der Hebesatzsatzung	62
1.	Prozessuale Ausgangssituationen	62
2.	Bestimmung der gleichheitswidrigen (grundsätzlich unwirksamen) Regelung	63
3.	Bedeutung einer Unwirksamkeitserklärung der Hebesatzsatzung für das Verfahrensrecht	67
4.	Rückwirkende „Heilung“ von gleichheitswidrigen Steuersatzungen	67
5.	Keine bloße Unvereinbarkeitserklärung mit Fortgeltungsanordnung bei gleichheitswidrigen Steuersatzungen	74

VI. Kein subjektives Recht der Steuerpflichtigen auf eine Hebesatzdifferenzierung und erst recht nicht auf eine Begründung eines identischen Hebesatzes.....	77
D. Beantwortung der konkreten Fragen der Kommunen zur optionalen Einführung differenzierter Grundsteuerhebesätze	79

A. Gutachtauftrag, -fragen, und -aufbau

Das Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen hat uns im Zuge der Reform der Grundsteuer ab 2025 im Juli 2024 mit der Erstattung eines ergebnisoffenen Rechtsgutachtens im Zusammenhang mit der rechtspraktischen Umsetzung des Gesetzes über die Einführung einer optionalen Festlegung differenzierender Hebesätze im Rahmen des Grundvermögens bei der Grundsteuer Nordrhein-Westfalen¹ beauftragt. Die dem Rechtsgutachten zugrundeliegende Aufgabenbeschreibung lautet:

„Das Gutachten soll einleitend mit der Darstellung des Gesetzentwurfs beginnen, unter Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Anforderungen.

Dabei ist auch auf die Zulässigkeit der konkreten Zuordnung von Grundstücksarten zu den Wohn- und Nichtwohngrundstücken einzugehen. Bedenken gegen die Zuordnung von gemischt genutzten Grundstücken zu den Nichtwohngrundstücken sollten, soweit möglich, in diesem Zusammenhang ausgeräumt werden.

Darüber hinaus sollte das Gutachten auf folgende leitende Fragestellungen eingehen:

1. Müsste eine Kommune, die sich für die in dem Gesetzentwurf vorgesehene Option der Differenzierung entscheidet, dies auch bei Einhaltung der verfassungsrechtlichen Grenzen (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Willkürverbot) besonders begründen?
2. Wenn Frage 1 bejaht wird: Welche Argumente könnte eine Kommune vortragen, um die Hebesatzdifferenzierung im Rahmen der Grundsteuer B zu begründen, und wie tief muss diese Begründung reichen (z.B. Darlegung der örtlichen Verhältnisse, politischen Absichten)?
3. Wenn Frage 1 bejaht wird: Muss die Entscheidung der Kommune, unterschiedliche Hebesätze für Wohn- und Nichtwohngrundstücke festzulegen, besonders dokumentiert werden (z.B. im Rahmen der Satzung / in einem Beschlussprotokoll)?
4. Wo liegen die verfassungsrechtlichen Grenzen bei einer Differenzierung der Hebesätze für Wohn- und Nichtwohngrundstücke?

¹ Nordrhein-Westfalens Grundsteuerhebesatzgesetz (NWGrStHsG) v. 5.7.2024, GVBl. 2024, 490.

5. Kann eine Kommune auch ohne Begründung auf die Differenzierung verzichten?

Zur weiteren Konkretisierung der leitenden Fragestellungen werden weitere Fragestellungen der Kommunalen Spitzenverbände in der Anlage „Fragenkatalog“ beigefügt.

Der Fragenkatalog der Kommunalen Spitzenverbände enthält folgende Fragen:

- Ist eine Begründung auch dann rechtlich notwendig, wenn eine Gemeinde die Möglichkeit der Differenzierung nicht wahrnimmt?
- Wie kann im Differenzierungsfalle eine verfassungsfeste Begründung für eine Privilegierung des Wohnens aussehen (im Sinne einer Hebesatzgestaltung, die für Wohngrundstücke niedrigere Hebesätze als für Nicht-Wohngrundstücke vorsieht)?
- Wäre die Wiederherstellung des Status quo (Orientierung der Differenzierung an der aktuellen Belastungsrelation von Wohnen und Nicht-Wohnen nach altem Recht in der jeweiligen Gemeinde) verfassungsfest umsetzbar und wie wäre sie zu begründen? Hinweis: Die zur Aufkommensneutralität führenden Hebesätze, die für den Fall einer Differenzierung veröffentlicht wurden, orientieren sich an der bisherigen Aufkommensverteilung.
- Wäre eine über die Wiederherstellung des Status quo hinausgehende Privilegierung des Wohnens verfassungsfest umsetzbar und wie wäre sie zu begründen?
- Inwieweit setzt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz einer Privilegierung des Wohnens verfassungsrechtliche Grenzen?
- Ergeben sich im Differenzierungsfalle verfassungsrechtliche Risiken mit Blick auf gemischt genutzte Grundstücke?
- Welche Rechtsfolgen würden Gemeinden im Falle einer (verfassungs-)rechtlich unzulässigen Differenzierung treffen (insbesondere mit Blick auf bestehende Grundsteuerbescheide und Haushalts- bzw. Hebesatzsatzungen)?

Die aufgeworfenen Rechtsfragen werden in folgender Reihenfolge beantwortet: Ausgangspunkt ist die gesetzlich eingeführte Möglichkeit zur Hebesatzdifferenzierung durch § 1 Abs. 1 NWGrStHsG (dazu C. I.). Sodann werden der verfassungsrechtliche Rahmen des gemeindlichen Hebesatzrechts und die gleichheitsrechtlichen Vorgaben für die kommunale Hebesatzdifferenzierung dargelegt (dazu C. II. und III.). Als zweiter Schwerpunkt dieses Gutachtens

schließt sich eine Beurteilung der Begründungsanforderungen bei der kommunalen Hebesatzdifferenzierung an (dazu C. IV.). Im Hinblick auf den Fragenkatalog der Kommunalen Spitzenverbände werden ferner Folgefragen einer (hypothetisch unterstellten) Gleichheitswidrigkeit einer Hebesatzdifferenzierung erörtert (dazu C. V.). Den inhaltlichen Abschluss bildet die Frage nach dem „begründungslosen Unterlassen“ einer Hebesatzdifferenzierung (dazu C. VI.). Am Ende wird zusammenfassend der Fragenkatalog der Kommunalen Spitzenverbände unter Bezugnahme auf Teil C beantwortet (dazu D.). Die wesentlichen Ergebnisse werden diesem Rechtsgutachten bereits vorangestellt (s. B.).

Sämtliche Abschnitte dieses Rechtsgutachtens werden von beiden Autoren gemeinsam verantwortet.

B. Wesentliche Ergebnisse im Überblick

Die mediale Sorge einer Überforderung der Gemeinden bei Verantwortung und Begründung einer optionalen Hebesatzdifferenzierung oder des Verzichtes darauf ist aufgrund dieses Rechtsgutachtens zu entkräften. Trotz der Steigerung ihrer Satzungsautonomie steht die jeweilige Gemeinde mit ihrer Entscheidung keineswegs allein. Die kommunale Satzungsentscheidung steht vielmehr im festen Rechtssetzungsverbund mit dem Landesgesetz (§ 1 Abs. 1 NWGrStHsG), dem Bundesgrundsteuermodell, dem das Land Nordrhein-Westfalen grundsätzlich weiterhin folgt und von dem es nur partiell abweicht, und den Vorgaben und Wertungsdirektiven des Grundgesetzes sowie der Landesverfassung NRW. Die Landesverfassung NRW stützt deutlich das vom Landesgesetzgeber aufgenommene Ziel der Begrenzung der Wohnnebenkosten.

Der jeweiligen Gemeinde werden nach unserer verfassungsrechtlichen Analyse keine unzumutbaren oder gar ihre Leistungsfähigkeit übersteigenden Begründungsanforderungen bei künftigen Grundsteuerhebesatzsätzen auferlegt. Das Gegenteil ist der Fall: Die Gemeinde muss zwar für den Lenkungszweck die Verantwortung übernehmen (C. IV. 3.). Vom Landesgesetzgeber vorgezeichnet ist aber der sozial- und gesellschaftspolitische Zweck einer Wohnnebenkostenstabilisierung bzw. -reduzierung, wobei im Detail Konkretisierungen und Verfeinerungen möglich sind (C. III. 3.). Mehr wird von der Gemeinde aus verfassungs- und einfachrechtlichen Gründen nicht verlangt. Eine Begründungspflicht für die Hebesatzdifferenzierung existiert nicht (C. IV. 1. u. 2.).

Entscheidend ist, dass sich die Messzahldifferenzierung objektiv gleichheitsrechtlich rechtfertigen lässt. Insoweit gilt für die Gemeinde nichts anders als für den Parlamentsgesetzgeber auch. Der Landesgesetzgeber hat seinen Gestaltungsspielraum auf die Gemeinde zur eigenverantwortlichen Wahrnehmung übertragen. Innerhalb der Grenzen des Grundsteuergesetzes und des § 1 Abs. 1 NWGrStHsG unterliegt die Gemeinde keinen strengeren gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungsanforderungen als der Parlamentsgesetzgeber (C. III. 2.).

Ein wesentlicher Aspekt ist dabei die zeit- und kontextabhängige Gewichtigkeit des sozial- und gesellschaftspolitischen Anliegens der Wohnnebenkostenstabilisierung bzw. -reduzierung. In Zeiten, in denen Wohnkosten steigen, ist der Differenzierungsspielraum größer; dies umso mehr, desto weniger die allgemeine Lohnentwicklung diese Steigerung auffängt. Entsprechendes gilt, wenn mehrere dem Staat zuzurechnende Kostenfaktoren zusammentreffen

und dadurch Akzeptanzverluste drohen. In Zeiten nachweislich niedriger Wohnkosten, guter Lohnentwicklungen, aber auf der anderen Seite ohnehin schon hoher Belastungen der Eigentümer und Nutzer von Nichtwohngrundstücken, kann der Differenzierungsspielraum unter Umständen auch kleiner werden. Dabei ist keine kleinteilige Perspektive anzulegen. Der Einschätzungsspielraum des Satzungsgebers ist zu achten. Es reicht daher der Blick auf die Entwicklung der Wohnkosten, des Grundstücks- und Vermietungsmarktes und des Lebenshaltungsindex im Allgemeinen und gegebenenfalls auf andere gesamtwirtschaftlich relevante Be- und Entlastungsfaktoren.

Selbst bei einer Messzahldifferenzierung von 50 Prozent ist lediglich eine grobe Verhältnismäßigkeitsprüfung durchzuführen, die den Gemeinden viel Spielraum belässt. Der nicht unerheblichen unmittelbaren Mehrbelastungswirkung stehen mit dem Anliegen einer Stabilisierung bzw. Reduzierung der Wohnnebenkosten ein gegenwärtig besonders gewichtiger, landes- wie bundesverfassungsrechtlich fundierter Lenkungszweck (C. III. 3.), ein sachgerecht abgegrenzter Kreis der Begünstigten (insbesondere C. III. 4. d.) und eine der Grundsteuerbelastung typischerweise nachfolgende Belastungsrelativierung über die Ertragsteuern gegenüber (C. III. 4. e.).

Die Verhältnismäßigkeit einer konkreten Hebesatzdifferenzierung in Abhängigkeit von der konkreten Gewichtung des sozial- und gesellschaftspolitischen Zwecks der Wohnkostenstabilisierung bzw. -reduzierung entzieht sich einer rationalen Letztbegründungsmöglichkeit – wie der Hebesatz als solcher auch. Derzeit liegen die Zweifelsfälle wegen der besonderen Gewichtigkeit des Lenkungszwecks erst weit jenseits einer Hebesatzdifferenzierung von 50 Prozent. Insoweit hegt allerdings bereits § 1 Abs. 1 NWGrStHsG das Satzungsermessen sein. Die Norm erlaubt nämlich keine Belastungsdifferenzierung, die den Typus der Grundsteuer verändert, indem sie die Grundsteuer vollständig oder weitgehend den Nichtwohngrundstücken auferlegt (C. I. 3.).

Eine Kommune kann ohne Begründung auf die Differenzierung verzichten (C. V.).

C. Rechtsgutachterliche Würdigung

I. Die Hebesatzdifferenzierung nach Maßgabe von § 1 Abs. 1 NWGrStHsG

1. Einbettung des § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG in das Vermögens- und Grundstücksartenkonzept des Bundesgrundsteuerrechts

Das Bundesgrundsteuerrecht als die Summe aus GrStG und BewG knüpft seit jeher an den inländischen Grundbesitz an und unterteilt diesen in zwei eigenständige Steuergegenstände: (1) die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und (2) die Grundstücke. Dies ergibt sich aus § 2 GrStG, der seinerseits auf die insoweit vom BewG vorgezeichneten beiden Vermögensarten Bezug nimmt (dort: land- und forstwirtschaftliches Vermögen einerseits, Grundvermögen andererseits, § 218 Satz 1 BewG). Der Gesetzgeber erachtet die Besteuerung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft vornehmlich als eine Belastung von Produktionsmitteln (Boden, Wirtschaftsgebäude); sie habe daher einen „wesentlich anderen Charakter“ als die Grundsteuer auf das Grundvermögen.² Diese Zweiteilung (Betriebe der Land- und Forstwirtschaft einerseits, Grundstücke andererseits) prägt das gesamte Grundsteuerrecht und ist vor allem aufgrund der Befugnis zu differenzierten Hebesätzen bekannt, die zu einer eigenständigen Grundsteuer A und Grundsteuer B geführt haben. Das ist bisher die einzige Hebesatzdifferenzierung, die vom Gesetz zugelassen worden ist.³ Ansonsten gilt der Grundsatz der Einheitlichkeit des Hebesatzes, d. h. es darf nur einen einheitlichen Hebesatz jeweils für die gesamte Vermögensart geben (§ 25 Abs. 4 GrStG).

Innerhalb der Vermögensart der Grundstücke erfolgen weitere Differenzierungen: den unbebauten Grundstücken werden die bebauten Grundstücke gegenübergestellt und letztere lassen sich in bebaute Wohn- und Nichtwohngrundstücke unterteilen. Das Gegensatzpaar von Wohn- und Nichtwohngrundstück findet sich zwar nicht explizit im Bundesrecht. Sie ergibt sich aber vor allem aus § 249 BewG und den an die dort definierten Grundstücksarten sodann anknüpfenden Normen.

² So BT-Drs. VI/3418, 92.

³ *Kasper*, Kommunale Steuern, 2006, S. 167; *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, GrStG § 25 Rn. 36.

Hiernach gehören zu den Wohngrundstücken:

- Einfamilienhäuser als die Wohngrundstücke, die eine Wohnung enthalten und kein Wohnungseigentum sind. Erfolgt eine Mitbenutzung zu anderen als Wohnzwecken, dann gilt ein Grundstück auch dann als Einfamilienhaus, wenn es zu weniger als 50 Prozent der Wohn- und Nutzfläche zu diesen anderen Zwecken mitbenutzt und dadurch die Eigenart als Einfamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird (§ 249 Abs. 2 BewG).
- Zweifamilienhäuser als die Wohngrundstücke, die zwei Wohnungen enthalten und kein Wohnungseigentum sind. Auch insoweit gilt, dass eine Mitbenutzung zu anderen als Wohnzwecken nicht schadet, wenn es zu weniger als 50 Prozent der Wohn- und Nutzfläche zu diesen anderen Zwecken genutzt und dadurch die Eigenart als Zweifamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird (§ 249 Abs. 3 BewG).
- Mietwohngrundstücke als die Grundstücke, bei denen mehr als 80 Prozent der Wohn- und Nutzfläche Wohnzwecken dienen und die nicht Ein- und Zweifamilienhäuser oder Wohnungseigentum sind (§ 249 Abs. 4 BewG).
- Wohnungseigentum, also das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört.

Zu den Nichtwohngrundstücken gehören demgegenüber:

- Geschäftsgrundstücke als die Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent der Wohn- und Nutzfläche eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum sind.
- Gemischt genutzte Grundstücke als die Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum, Teileigentum oder Geschäftsgrundstücke sind.
- Teileigentum, also das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört.

- Sonstige bebaute Grundstücke (alle Grundstücke, die keiner der vorgenannten Grundstücksarten zuzuordnen sind).

Die unbebauten Grundstücke dienen nicht Wohnzwecken, weshalb sie naturgemäß auch zu den Nichtwohngrundstücken zählen.

Die Abgrenzung zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken erfolgt mithin vor allem anhand der Bebauung, der Anzahl der Wohnungen und der Wohnnutzungsanteile gemessen an der gesamten Wohn- und Nutzfläche; bei Ein- und Zweifamilienhäusern kommt bei Wohnnutzungsanteilen von unter 50 % die Eigenartsvoraussetzung hinzu.

Die Unterscheidung zwischen unbebauten Grundstücken, bebauten Wohngrundstücken und bebauten Nichtwohngrundstücken hat in mehrfacher Hinsicht rechtliche Relevanz: Im Bundesgrundsteuerrecht finden auf die vorgenannten Grundstücksarten jeweils unterschiedliche Bewertungsverfahren Anwendung (unbebaute Grundstücke = Vergleichswertverfahren mittels Bodenrichtwerten, bebaute Wohngrundstücke = Ertragswertverfahren, bebaute Nichtwohngrundstücke = Sachwertverfahren). Das Bewertungsziel ist allerdings gleichermaßen ein verkehrswertorientierter Grundsteuerwert.⁴ Es ist jedenfalls nicht erkennbar, dass der Bundesgesetzgeber bereits auf der Bewertungsebene eine bewusste Belastungsverschiebung umsetzen wollte. Dies geschieht vielmehr erst auf der Ebene der Messzahlen, wo der Gesetzgeber erneut an die vorgenannten Grundstücksarten differenzierend anknüpfend. § 15 Abs. 1 GrStG sieht für Wohngrundstücke eine Steuermesszahl in Höhe von 0,31 Promille vor, während die Steuermesszahl für unbebaute Grundstücke und bebaute Nichtwohngrundstücke mit 0,34 Promille (also ca. 10 Prozent höher) vorgegeben wird (§ 15 Abs. 1 GrStG).

Die vorgenannten Differenzierungen knüpfen materiell-rechtlich an die Vermögens- und Grundstücksarten des BewG an. Verfahrensrechtlich wird diese Anknüpfung durch ein Grundlagen- und Folgebeseidverhältnis umgesetzt. Der Grundsteuerwertbescheid trifft nicht nur eine Feststellung zum Grundsteuerwert, sondern auch zur Vermögens- und Grundstücksart. Diese sog. Artfeststellung ist eine eigenständige der materiellen und formellen Bestandskraft fähige Regelung und entfaltet innerhalb des Grundsteuerwertbescheides und über

⁴ *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, Grundlagen Rn. 98 ff., dort auch zur Diskussion, ob dem Gesetzgeber dies auch gleichheitsrechtlich gelungen ist.

die verschiedenen Verfahrensstufen hinweg Bindungswirkung. Die Artfeststellung ist vor allem bindend für

- die Bewertung in Bezug auf die Frage, welches Bewertungsverfahren anzuwenden ist⁵,
- den Grundsteuermessbescheid hinsichtlich der Frage, welche Grundsteuermesszahl maßgeblich ist⁶ und
- den Grundsteuerbescheid in Ansehung der Frage, ob der Hebesatz für die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Grundsteuer A) oder der Hebesatz für die Grundstücke (Grundsteuer B) anzuwenden ist.

An dieses materiell- und verfahrensrechtliche Konzept knüpft die Regelung des § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG an. Die Norm modifiziert den Grundsatz der Einheitlichkeit der Hebesätze, wie er in § 25 Abs. 4 GrStG normiert ist, dahingehend, dass nicht nur zwischen den beiden Steuergegenständen i. S. v. § 2 GrStG (Betriebe der Land- und Forstwirtschaft einerseits, Grundstücke andererseits) differenziert werden darf, sondern auch innerhalb des Steuergegenstandes (der Vermögensart) der Grundstücke und zwischen den Wohn- und den Nichtwohngrundstücken (unbebaute Grundstücke und bebaute Nichtwohngrundstücke). Was ein Wohn- bzw. Nichtwohngrundstück ist, ergibt sich aus dem Bundesrecht, also über die Verweisung des § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG auf §§ 247, 250 Abs. 2, Abs. 3 BewG letztlich aus § 249 BewG. Auch insoweit ist die Artfeststellung des Grundsteuerwertbescheides bindend.

2. § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG als ein auf die Begünstigung von Wohngrundstücken zugeschnittenes Instrument der Kommunen

§ 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG überantwortet es der Gestaltungsfreiheit der Gemeinden, ob sie in Ansehung des Hebesatzes zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken differenzieren wollen. Sie können, müssen aber nicht differenzieren. Das Gesetz enthält auch keine Regelungserwartung in eine bestimmte Richtung. Das stellt § 1 Abs. 1 Satz 3 NWGrStHsG klar und der Titel des Gesetzes spricht von einer „optionalen Festlegung differenzierender

⁵ *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, BewG § 219 Rn. 15.

⁶ *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, GrStG § 15 Rn. 4.

Hebesätze“, hätte sich aber angesichts der Dokumentation des dahingehenden gesetzgeberischen Willens auch bereits aus Satz 1 ergeben.⁷

Ungeachtet der noch zu diskutierenden Differenzierungsschranken aufgrund höherrangigen Rechts enthält § 1 Abs. 1 Satz 2 NWGrStHsG bereits eine einfach-rechtliche Einschränkung der Hebesatzdifferenzierungsbefugnis: Der einheitliche Hebesatz für die Nichtwohngrundstücke (unbebaute Grundstücke und bebaute Nichtwohngrundstücke) darf nicht niedriger sein als der einheitliche Hebesatz für die Wohngrundstücke. Der Landesgesetzgeber hat mithin ausgeschlossen, dass Nichtwohngrundstücke gegenüber Wohngrundstücken begünstigt werden; umgekehrt formuliert: die Hebesatzdifferenzierungsbefugnis kann von den Gemeinden allein zugunsten der Wohngrundstücke ausgeübt werden. Diese Regelung wird in der Gesetzesbegründung vor allem damit erklärt, dass unverhältnismäßiger Steuerwettbewerb vermieden werden soll.⁸ Der Gesetzgeber hatte wohl die Sorge, dass die Gemeinden mittels niedriger Grundsteuerhebesätze um Unternehmen werben (die Gewerbe- und Industriegrundstücke sind typische Nichtwohngrundstücke).

Zugleich beschränkt diese Regelung die Hebesatzdifferenzierungsbefugnis aber vor allem auf das Kernanliegen des Landesgesetzgebers: Den Gemeinden soll ein Instrument an die Hand gegeben werden, mit dem sie die Wohnkostenbelastung der Menschen stabilisieren bzw. reduzieren können. Denn die zwischenzeitlich vorliegenden Daten aus der Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 zeigen in der Tendenz eine allgemeine Belastungsverschiebung zulasten der Wohngrundstücke. Eine landeseinheitliche Reduzierung der Messzahl für Wohngrundstücke wurde für nicht zielgenau befunden und deshalb wurde die Entlastungsfrage auf die Gemeindeebene verlagert.⁹ Die Gesetzesbegründung nennt die Abmilderung möglicher Grundsteuer-mehrbelastungen für Wohngrundstücke und die Förderung des Wohnens als hohes soziales

⁷ Der Wortlaut des § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG erlaubt die Interpretation und die Gesetzesbegründung war insoweit eindeutig („*Die Kommunen können die Option nutzen, müssen es jedoch nicht*“, LT-Drucks. 18/9242, 2); auch der Änderungsantrag, der zur Einfügung des Satz 3 geführt hat, spricht von einer „Klarstellung“, LT-Drs. 18/9800, 2.

⁸ LT-Drucks. 18/9242, 3.

⁹ LT-Drucks. 18/9242, 2 f. und 9 f.

Gut explizit als Differenzierungsgrund.¹⁰ Der Gesetzgeber mag diesen Differenzierungszweck einer „Wohnnebenkostenstabilisierung bzw. -entlastung“ nicht in das Gesetz aufgenommen haben. Aufgrund des § 1 Abs. 1 Satz 2 NWGrStHsG hat der Gesetzgeber ihn aber faktisch als einzig zulässigen Zweck festgeschrieben (s. auch noch C. III. 3. 1.).

3. § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG enthält keine Befugnis zur Veränderung des Steuertypus

Das Bundesgrundsteuerrecht baut auf dem traditionellen Typus der Grundsteuer¹¹ auf. Die finanzverfassungsrechtlichen Steuertypen¹² eröffnen dem Gesetzgeber zwar innerhalb der Typusgrenzen eine Fortentwicklung.¹³ Der nordrhein-westfälische Landesgesetzgeber hat indes – anders als die vom Bundesmodell abweichende Grundsteuer in Baden-Württemberg, die Gebäude ausklammert¹⁴ und darum die Frage der Typuswahrung aufwirft¹⁵ – weder eine Modifikation des Typus der Grundsteuer beabsichtigt noch diese für die Gemeinden eröffnet. § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG befugt die Gemeinden nicht dazu, die Grundsteuer für Wohngrundstücke abzuschaffen oder soweit abzusenken, das am Ende fast nur noch die Nichtwohngrundstücke das Grundsteueraufkommen tragen. Denn damit würde die Grundsteuer zu einer „Nichtwohngrundstückesondergrundsteuer“ und eine solche Typusveränderung deckt § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG nicht. Dabei braucht nicht entschieden werden, ob eine solche Nichtwohngrundstückesondergrundsteuer überhaupt eine Grundsteuer im Sinne von Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG und noch von diesem Gesetzgebungskompetenztitel umfasst wäre.

¹⁰ LT-Drucks. 18/9262, 3, 9 und 11; zugleich nennt die Gesetzesbegründung auch die Förderung von Nichtwohngrundstücken in entsprechend strukturschwachen Gegenden, was als Lenkungsziel allerdings wegen § 1 Abs. 1 Satz 2 NWGrStHsG nicht mittels der Differenzierungsbefugnis zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken verfolgt werden kann; hier steht allenfalls die – zuvor schon von § 25 Abs. 4 Satz 1 GrStG erlaubte – Differenzierung zwischen den Vermögensarten zur Verfügung.

¹¹ Dazu *Drüen* in Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, GG Art. 106 Rn. 298 ff. (Sept. 2021).

¹² Grundlegend BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171.

¹³ Näher *Drüen* in Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, GG Art. 106 Rn. 102 ff. (Sept. 2021).

¹⁴ Dazu *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, Grundlagen Rn. 80 ff.

¹⁵ Dazu *Drüen* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Föderalisierung der Grundsteuer Rn. 23 (Nov. 2022) m. w. N.

Denn es ist schon nicht erkennbar, dass der Landesgesetzgeber beabsichtigt hat, die Gemeinde zur Gestaltung einer solchen Nichtwohngrundstücksondergrundsteuer zu ermächtigen. Das folgt aus der systematischen Einbettung des § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG, wie sie bereits unter 2. dargelegt wurde: Der Steuergestand der „Grundstücke“ (wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens) erfasst alle Grundstücke ungeachtet ihrer Nutzung; das Gesetz stellt in § 2 GrStG und § 218 BewG ausdrücklich klar, dass für Betriebsgrundstücke keine Besonderheiten gelten; sofern sie keinem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sind, sind sie Teil des Grundvermögens. Diese Grundentscheidung des Bundesgesetzgebers (nur bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft soll die Grundsteuer den Charakter einer Steuer auf die Produktionsmittel [Boden, Wirtschaftsgebäude, s. bereits C. I. 1.] haben und im Übrigen werden alle anderen Grundstücke als ein Steuergegenstand erfasst) hat der Landesgesetzgeber nicht verändert, sondern er hat „nur“ eine Hebesatzdifferenzierung normiert.

II. Verfassungsrahmen des gemeindlichen Hebesatzrechts bei der Grundsteuer

1. Hebesatzgarantie des Grundgesetzes

Das Grundgesetz garantiert den Gemeinden für die Grundsteuer das Hebesatzrecht (Art. 106 Abs. 6 GG). Die bundesverfassungsrechtliche Gewähr der Hebesatzautonomie bei der Grundsteuer wird weder durch spezielle Regelungen der Landesverfassung noch durch sonstige Grundsätze des Landesverfassungsrechts überlagert. Das Hebesatzrecht ist das Recht, durch Anwendung eines selbstgewählten Multiplikators auf eine vorgegebene Messzahl über die konkrete Höhe der Steuerschuld der Steuerschuldner zu entscheiden.¹⁶ Das Hebesatzrecht eröffnet den Gemeinden Spielraum für in der Höhe selbstbestimmte Einnahmen und ist für die gemeindliche Finanzhoheit von ausschlaggebender Bedeutung.¹⁷ Dieses Recht nehmen die Gemeinden im Rahmen ihrer allgemeinen Satzungsautonomie¹⁸ wahr. Die Rechtsetzungshoheit gibt den Gemeinden das Recht, eigene Angelegenheiten durch Satzung zu regeln.¹⁹ Das bundesverfassungsrechtliche Recht der Gemeinden aus Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG gilt – wie

¹⁶ T. I. Schmidt in Christ/Oebbecke, Handbuch Kommunalabgabenrecht, 2. Aufl. 2022, Teil C Rn. 43.

¹⁷ T. I. Schmidt in Christ/Oebbecke, Handbuch Kommunalabgabenrecht, 2. Aufl. 2022, Teil C Rn. 43.

¹⁸ Näher Lange, Kommunalrecht, 2. Aufl. 2019, Kap. 12 Rn. 2.

¹⁹ Gern/Brüning, Deutsches Kommunalrecht, 4. Aufl. 2019, Rn. 111.

die Garantie kommunaler Selbstverwaltung insgesamt (Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG) – „im Rahmen der Gesetze“.²⁰ Für Satzungen gilt der Vorrang des Gesetzes.²¹ Die Gemeinden besitzen im Rahmen der ihnen verliehenen Satzungsautonomie eine satzungsrechtliche Gestaltungsfreiheit.²² Die verfassungsgesetzliche Formulierung „im Rahmen der Gesetze“ ermächtigt den Gesetzgeber zur Ausgestaltung des Selbstverwaltungsrechts und gibt ihm ein beschränktes staatliches Eingriffsrecht in das Selbstverwaltungsrecht.²³ Der Gesetzgeber kann das kommunale Hebesatzrecht darum direkt oder indirekt gesetzlich ausgestalten. Eine uneingeschränkte Gestaltungsfreiheit der Gemeinden bei den Hebesätzen gab es historisch nicht und sieht auch Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG nicht vor.²⁴ Der gesetzliche Rahmen kann – wie das Bundesverfassungsgericht bereits bestätigt hat – durch gesetzlich vorgeschriebene Mindesthebesätze eingeschränkt werden.²⁵ Es hat den gewerbesteuerlichen Mindesthebesatz von 200 Prozent nach § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG ausdrücklich als verhältnismäßig und insgesamt verfassungsgemäß eingestuft.²⁶ Umgekehrt wäre aber ebenso die gesetzliche Vorgabe eines Höchsthebesatzes verfassungskonform²⁷, der aber – ohne nähere Begründung – bei der Grundsteuer für ungeeignet erklärt wird.²⁸ Insoweit könnte die Hebesatzautonomie bei der Grundsteuer lenkend beschnitten werden. Im Zuge der Abweichungsgesetzgebung könnte der

²⁰ Explizit zur gesetzgeberischen Regelung und Beschränkbarkeit des gemeindlichen Hebesatzrechts unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit BVerfG v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04, BVerfGE 125, 141 Rn. 77, 91 ff.

²¹ *Lange*, Kommunalrecht, 2. Aufl. 2019, Kap. 12 Rn. 7 ff.

²² *Gern/Brüning*, Deutsches Kommunalrecht, 4. Aufl. 2019, Rn. 118 m.w.N.

²³ *Gern/Brüning*, Deutsches Kommunalrecht, 4. Aufl. 2019, Rn. 828.

²⁴ BVerfG v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04, BVerfGE 125, 141 Rn. 77 ff.

²⁵ BVerfG v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04, BVerfGE 125, 141 Rn. 87 ff.; zustimmend *T. I. Schmidt* in *Christ/Oebbecke*, Handbuch Kommunalabgabenrecht, 2. Aufl. 2022, Teil C Rn. 44.

²⁶ BVerfG v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04, BVerfGE 125, 141 Rn. 63 ff.

²⁷ *Seiler* in *Dürig/Herzog/Scholz*, Grundgesetz, GG Art. 106 Rn. 174 (Sept. 2017); *Drüen* in *Kahl/Waldhoff/Walter*, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, GG Art. 106 Rn. 284 (Sept. 2021).

²⁸ So *T. I. Schmidt*, Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer als Flächensteuer, DStR 2020, 249 (255).

Landesgesetzgeber sogar auf die Grundsteuer verzichten²⁹, ohne das Hebesatzrecht der Kommunen zu tangieren.

2. Kompetenz zur Abweichungsgesetzgebung bei der Grundsteuer (Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG)

Die Kompetenz zur Abweichungsgesetzgebung nach Art. 72 Abs. 3 GG ist Ausdruck eines „lebendigen Föderalismus“, der „einem gesunden Wettbewerb um gute Steuerregelungen“ Raum gibt.³⁰ Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG eröffnet bei der Grundsteuer einen Gestaltungsraum für den abweichenden Landesgesetzgeber. Die Abweichungsgesetzgebung verleiht den Ländern eigenständige politische Gestaltungsmacht.³¹ Bund und Länder gestalten dabei die Sachbereiche der Abweichungsgesetzgebung grundsätzlich gleichberechtigt. Nach Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG hat die spätere Regelung Anwendungsvorrang vor der früheren Regelung. Die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes entfaltet somit keine Sperrwirkung. Vielmehr werden Bund und Länder mit einer „doppelten Vollkompetenz“ zur Gesetzgebung auf dem Gebiet der Grundsteuer ermächtigt. Aus diesem Grund wird der Landesgesetzgeber parallel zum Bund ermächtigt, Gesetze zu erlassen, obwohl bereits der Bund zu demselben Regelungsinhalt Gesetze erlassen hat.

Dabei besteht für das Land NRW die bundesverfassungsrechtlich eingeräumte Abweichungsbefugnis trotz der grundsätzlichen Übernahme des Bundesmodells der Grundsteuer fort und kann jederzeit neu ausgeübt werden. Die bisherige Nichtabweichung vom Bundesgrundsteuerrecht bindet das Land nicht dauerhaft.³² Der Landesgesetzgeber kann jederzeit von der verfassungsrechtlich eingeräumten Abweichungskompetenz Gebrauch machen und grundsätzlich oder punktuell das Bundesrecht verdrängen.

²⁹ *Drüen* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Föderalisierung der Grundsteuer Rn. 7 (Nov. 2022).

³⁰ So *Kube* in Stern/Sodan/Möstl, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Band 2, 2. Aufl. 2022, § 54 Rn. 34.

³¹ Auch zum Folgenden *Drüen* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Grundsteuer und Verfassungsrecht Rn. 6 ff. (Nov. 2020), Föderalisierung der Grundsteuer Rn. 6 (Nov. 2022) m. w. N.

³² *Drüen* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Föderalisierung der Grundsteuer Rn. 18 (Nov. 2022).

Inhaltlich eröffnet dies bei der Grundsteuer auch von § 25 Abs. 4 GrStG abweichende Regelungen, wonach der Hebesatz für das gesamte Gemeindegebiet einheitlich festgelegt werden muss. Die Abweichungsgesetzgebung des Landes kann eine Öffnung des Hebesatzrechts vorsehen³³, so dass Raum für eine innerhalb des Gemeindegebiets gespaltene Hebesatzpolitik der Gemeinde eröffnet wird.³⁴

Der Landesgesetzgeber kann auch durch ein Abweichungsgesetz derart vom Bundesrecht abweichen, dass er den Gemeinden die Entscheidung über einen einheitlichen oder einen differenzierenden Hebesatz bei der Grundsteuer eröffnet. Da Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG den Ländern die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer eröffnet, steht den Gemeinden das kommunale Hebesatzrecht innerhalb dieses gesetzlichen Rahmens zu. Da der Landesgesetzgeber auf der Grundlage von Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG Regelungen erlassen kann, die unmittelbar zu einer unterschiedlichen Grundsteuerbelastung bei Wohn- und Nichtwohngrundstücken führen, kann er eine entsprechende Entscheidung auch an die Gemeinden zur eigenen Rechtssetzungswahrnehmung delegieren.³⁵ Durch seine Abweichungsgesetzgebung delegiert das Land Nordrhein-Westfalen zulässig die Möglichkeit einer partiellen Abweichung vom in der Bundesgrundsteuer vorgeschriebenen Einheitshebesatz für Grundvermögen auf die Gemeinden.

Auch im Falle der Delegation der Abweichungsbefugnis auf die Gemeinden stellt sich nicht die Frage einer Vereinbarkeit bzw. Widerspruchsfreiheit ihrer Entscheidung mit Bundesgrundsteuerrecht. Für die Abweichungsgesetzgebung, auch die delegierte, ist das Bundesgesetz von dem abgewichen wird, kein verfassungsrechtlicher Maßstab. Darum ist das Bundesgrundsteuergesetz verfassungsrechtlich kein Maßstab für den abweichenden Landesgesetzgeber³⁶ oder die von ihm zur Abweichung ermächtigten Gemeinden. Abweichungen bedürfen verfassungsrechtlich keiner Rechtfertigung, sondern nur der landespolitischen Mehrheit. Die

³³ So – zu in Bayern diskutierten – „zonierte“ Hebesätzen *Drüen* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Grundsteuer und Verfassungsrecht Rn. 15. (Nov. 2020).

³⁴ *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, Grundlagen Rn. 74.

³⁵ Zur Begrenzung der Delegation von Steuergesetzgebungskompetenzen an die Gemeinden durch die eigenen Kompetenzen der Landesgesetzgeber statt vieler *Wernsmann*, Möglichkeiten und Grenzen der gemeindlichen Steuerautonomie, DStJG 35 (2012), 95 (97).

³⁶ *Drüen* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Föderalisierung der Grundsteuer Rn. 8 (Nov. 2022) m. w. N.

„systematische Konzeption der Abweichungsgesetzgebung schließt es aus, die abweichende landesgesetzliche Regelung an der überlagerten bundesgesetzlichen Regelung oder an systematisch damit nicht zusammenhängenden Regelungen des bundesrechtlichen Fachrechts zu messen, zu dem die überlagerte Vorschrift gehört“.³⁷ Der abweichende Landesgesetzgeber kann den Inhalt der Abweichung so ausformen, wie er dies nach seinem politischen Ermessen für sachgerecht erachtet³⁸, ohne dadurch in Widerspruch zum Bundesgesetz zu geraten.³⁹ Da die Gemeinde ihre Abweichungsbefugnis gegenüber dem Bundesrecht aus dem verfassungsrechtlich verbürgten Abweichungsrecht sowie der landesgesetzlichen Ermächtigung ableiten, ist auch für sie das Bundesgrundsteuergesetz kein vorgegebener Maßstab.

3. Optionale Einführung differenzierter Grundsteuerhebesätze als Erweiterung des kommunalen Gestaltungsfreiraums

Das Hebesatzrecht der Gemeinden für die Grundsteuer „im Rahmen der Gesetze“ besteht auch im Falle einer abweichenden Landesgesetzgebung.⁴⁰ Ein Eingriff des Gesetzgebers in das Selbstverwaltungsrecht ist gegeben, wenn dieses durch ein nicht auf autonomer Entschließung der betroffenen Gemeinde beruhendes Handeln verkürzt, beschnitten oder sonst eingegrenzt wird.⁴¹ Ein solcher Eingriff wird freilich durch § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG nicht bewirkt. Der Grundbefund ist die Hebesatzautonomie der Gemeinde, die erst durch Gesetze („im Rahmen der Gesetze“) eingeschränkt wird (s. bereits C. II. 1.). So wie der Gesetzgeber die Hebesatzautonomie bei der Grundsteuer innerhalb der Verfassungsgrenzen beschneiden kann, so kann er sie umgekehrt (z.B. für Lenkungszwecke) auch erweitern. Durch die landesgesetzliche Abweichung vom Bundesgrundsteuergesetz, das den Gemeinden bislang einen einheitlichen Grundsteuerhebesatz zwingend vorschreibt (§ 25 Abs. 4 Satz 1 GrStG, s. bereits C. I. 1.), wird die ursprüngliche Weite der kommunalen Hebesatzautonomie durch die gesetzliche Rücknahme der begrenzenden bundesgesetzlichen Regelungsvorgabe wiederhergestellt. Es ist nur die Rückkehr zum verfassungsrechtlichen „Urzustand“ der Freiheit der Gemeinden. Durch

³⁷ BayVerfGH v. 29.5.2017 – Vf. 8-VII-16, VerfGHE BY 70, 106 Rn. 31.

³⁸ BVerwG v. 11.4.2016 - 3 B 29/15, NVwZ-RR 2016, 484 Rn. 5.

³⁹ *Drüen* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Föderalisierung der Grundsteuer Rn. 8 (Nov. 2022) m. w. N.

⁴⁰ *Drüen* in Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, GG Art. 106 Rn. 280 (Sept. 2021).

⁴¹ *Gern/Brüning*, Deutsches Kommunalrecht, 4. Aufl. 2019, Rn. 118 m. w. N.

die Kommunalisierung der Möglichkeit zur Hebesatzdifferenzierung wird der Gestaltungsspielraum der einzelnen Gemeinde erweitert: Die Differenzierungsfrage wird dezentralisiert⁴², womit den örtlichen Verhältnissen Rechnung getragen werden kann und die Betroffenenpartizipation gestärkt wird. Das Gesetz macht entsprechend seinem Titel mit der „optionalen Festlegung differenzierender Hebesätze“ den Gemeinden das Angebot zur Hebesatzdifferenzierung bei der Grundsteuer. Ob sie dieses landesgesetzliche Angebot annehmen, ist ihre Entscheidung (s. bereits C. I. 2.). Angesichts dessen ist Konfliktpotential mit Art. 78 LVerf NRW oder Art. 28 Abs. 2 GG nicht erkennbar.

III. Gleichheitsrechtliche Vorgaben für die kommunale Hebesatzdifferenzierung

1. Die Hebesatzdifferenzierung als gleichheitsrechtliche Frage

a. Einordnung der Hebesatzdifferenzierung in die gleichheitsrechtliche Dogmatik des Bundesverfassungsgerichts

Die kommunale Sitzungsgewalt muss im Rahmen der höherrangigen Bundes- und Landesgesetze sowie der verfassungsrechtlichen Vorgaben ausgeübt werden. Bei den materiellen Verfassungsmaßstäben gelten für gemeindliche Satzungen die grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Anforderungen und finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben „ohne Abstriche“.⁴³ Der zentrale Maßstab für Steuernormen⁴⁴ und damit auch für Grundsteuerhebesatzsatzungen ist Art. 3 Abs. 1 GG.⁴⁵ Da hier Landesrecht zu beurteilen ist, ist insoweit nicht nur das Grundgesetz der höherrangige Maßstab, sondern auch die Verfassung für das Land Nordrhein-Westfalen; denn nach Art. 4 Abs. 1 LVerf NRW sind die Grundrechte des Grundgesetzes

⁴² Zur Dezentralisierungswirkung von Sitzungsermächtigungen statt vieler *Mann* in Kahl/Ludwigs, Handbuch des Verwaltungsrechts, Band V, 2023, § 154 Rn. 12; *Ossenbühl* in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2007, § 105 Rn. 38.

⁴³ *Burgi*, Kommunalrecht, 7. Aufl. 2024, § 15 Rn. 1; *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, § 25 Rn. 36.

⁴⁴ Zu Art. 3 Abs. 1 GG als „Magna Charta des Steuerrechts“ z. B. *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.110 ff.; *Wollenschläger* in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, GG Art. 3 Rn. 279 m. w. N.

⁴⁵ Freiheitsrechtliche Grenzen sind bei der Grundsteuer in Ansehung der Hebesatzhöhe durchaus denkbar, werden hier aber nicht weiter behandelt, vgl. dazu z. B. OVG Münster v. 4.4.2023 – 14 A 929/19, juris; eingehend ferner *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, GrStG § 25 Rn. 23 ff.

Bestandteil der Landesverfassung und unmittelbar geltendes Landesrecht. Trotz der Rezeption der Bundesgrundrechte stellen die Landesgrundrechte eigenständige Normen des Landesrechts dar⁴⁶

Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Differenzierungen sind nicht verboten, bedürfen aber der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.

Für formelle Steuergesetze und Steuersatzungen hat das Bundesverfassungsgericht die gleichheitsrechtlichen Anforderungen gleichermaßen wie folgt konkretisiert: *„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. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt“*.⁴⁷

Bezogen auf Tarifnormen führt das Bundesverfassungsgericht dazu weiter aus: *„So muss die unterschiedlich hohe Belastung der Steuerpflichtigen bei Finanzaufschlagsteuern dem aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit genügen ([...]). [...]. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangt, "jeden Bürger nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten" ([...]). In horizontaler Richtung muss im Interesse*

⁴⁶ Dietlein, Das Verhältnis von Bundes- und Landesgrundrechten, in Festschrift zum 50-jährigen Bestehen des Verfassungsgerichtshofs für das Land Nordrhein-Westfalen – Verfassungsgerichtsbarkeit in Nordrhein-Westfalen, 2002, 203 (211).

⁴⁷ BVerfG v. 22.3.2022 – 1 BvR 2868/15, BVerfGE 161, 1 Rn. 124 (Übernachtungssteuer); ferner zum Beispiel BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 u.a., BVerfGE 139, 285 Rn. 72 f. (grund-erwerbsteuerliche Ersatzbemessungsgrundlage); BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 Rn. 96 (Grundsteuer).

verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern ([...]). In vertikaler Richtung muss die Besteuerung der wirtschaftlich Leistungsfähigeren im Vergleich mit der Steuerbelastung wirtschaftlich weniger Leistungsstarker angemessen ausgestaltet sein ([...]).⁴⁸

Gemessen an diesen Vorgaben weist eine gemeindliche Hebesatzdifferenzierung auf der Grundlage des § 1 Abs. 1 NWGrStHsG gleichheitsrechtliche Relevanz auf:

Der bundesgesetzlich geregelten Grundsteuer liegt (weiterhin) vermittelt über den sog. Sollertragsgedanken das Leistungsfähigkeitsprinzip zugrunde.⁴⁹ Nach Auffassung des Bundesgesetzgebers vermittelt der Grundbesitz wegen der Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung, die durch den Sollertrag widerspiegelt wird, eine objektive Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners.⁵⁰ Die Grundsteuer belastet also die vermuteten Erträge aus der Substanz, die als für die Steuerzahlung vorhanden vorausgesetzt werden⁵¹, und dies losgelöst von den persönlichen Verhältnissen der Eigentümer (keine subjektive Leistungsfähigkeit). Belastet wird allein das bloße Innehaben von Grundbesitz. Steuersystematisch stellt die Grundsteuer daher eine Vermögensteuer dar.⁵² Ausgehend von dieser Sollertragskonzeption werden

⁴⁸ BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 Rn. 56 (degressiv ausgestaltete Zweitwohnungssteuer); BVerfG v. 18.7.2019 – 1 BvR 807/12, juris Rn. 38 (degressiv ausgestaltete Zweitwohnungssteuer).

⁴⁹ Herrschende Meinung s. zum Beispiel *Breinersdorfer*, Droht neues verfassungsrechtliches Unheil bei der Grundsteuer?, DStJG 44 (2022), 285 (292); *Hey*, Grundsteuerreform 2019, ZG 2019, 297 (308); *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, Grundlagen Rn. 17; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 16.1; *Winkler*, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2023, 174 f.; zum Teil wird allerdings auch geltend gemacht, der Belastungsgrund sei unklar, z. B. *Feldner/Stoklassa*, Verfassungsrechtliche Fragen zur sog. Länderöffnungsklausel im Rahmen der Grundsteuerreform, DStR 2019, 2505 (2508); *G. Kirchhof*, Der Belastungsgrund von Steuern, DStR 2020, 1073 (1075).

⁵⁰ BT-Drs. 19/11085, 84.

⁵¹ Vgl. *Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, DStJG 22 (1999), 7 (10 f.), dort zur Vermögensteuer.

⁵² *Hey*, Grundsteuerreform 2019, ZG 2019, 297 (298); *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, Grundlagen Rn. 17; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2022, Rn. 16.1; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band 2, 2. Aufl. 2003, 953, 963.

(folgerichtig) die Grundstücke als ein Steuergestand erfasst und vor allem ist die Bemessungsgrundlage für alle Grundstücke verkehrswertorientiert ausgestaltet worden; die Maßgeblichkeit unterschiedlicher Bewertungsverfahren (s. C. I. 1.) darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass es stets um die Ermittlung eines Grundsteuerwertes geht, der wegen seiner Verkehrswertorientierung eine realitäts- und relationsgerechte Abbildung der Sollertragsfähigkeiten der einzelnen Grundstücke widerspiegeln soll.

Wenn der Gleichheitssatz erwartet, dass Steuerpflichtige in horizontaler Richtung bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden und in vertikaler Richtung die Besteuerung der eine höhere Leistungsfähigkeit vermittelnden Grundstücke im Vergleich zu den weniger Leistungsfähigkeit vermittelnden Grundstücken angemessen ausgestaltet sein muss, dann bewirken unterschiedliche Hebesätze unterschiedlich hohe Belastungen bei gleicher Leistungsfähigkeit und damit wird dem Grundsatz der horizontalen Steuergerechtigkeit nicht genügt.

Klarzustellen ist insoweit vor allem, dass eine Hebesatzdifferenzierung auf der Grundlage von § 1 Abs. 1 NWGrStHsG keine auf der Steuergestandsebene angesiedelte Differenzierung ist, für die womöglich die gleichheitsrechtlichen Maßstäbe für die Steuergestandsauswahl und -zuschneidung gelten könnten. Die Differenzierung zwischen Wohngrundstücken einerseits und Nichtwohngrundstücken andererseits ist also nicht vergleichbar mit der Differenzierung zwischen den Betrieben der Land- und Forstwirtschaft einerseits und den Grundstücken andererseits. Der Landesgesetzgeber hat gerade keine neuen Steuergestände geschaffen. Er ermöglicht vielmehr bewusst eine Binnendifferenzierung innerhalb des Steuergestandes der Grundstücke zwecks Begünstigung der Wohngrundstücke. § 1 Abs. 1 NWGrStHsG befugt die Gemeinden mithin zur Verfolgung eines Lenkungszwecks.

Daher kann die zu unterschiedlichen Hebesätzen für die Grundsteuer A und B vorliegende Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtsbarkeit, die von einem weiten, Zweckmäßigkeitserwägungen überantworteten Hebesatzermessen ausgeht⁵³, nicht auf die von § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 u. Nr. 3 NWGrStHsG ermöglichte Binnendifferenzierung innerhalb der Grundsteuer B übertragen werden.⁵⁴

Es gelten vielmehr die gleichheitsrechtlichen Anforderungen für Lenkungsnormen, d. h. solche Normen, die von der Belastungsentscheidung des Gesetzes bewusst abweichen, um ein außersteuerliches Ziel zu verfolgen (nachfolgend wird auf eine weitere sprachliche Differenzierung nach Förder- bzw. Sozialzwecknormen u. Ä. verzichtet und nur der Begriff der Lenkung, der Lenkungsnorm und des Lenkungszwecks verwendet).

b. Bestimmung der gleichheitsrechtlichen Anforderungen nach Maßgabe der für Lenkungsnormen geltenden Grundsätze

aa. Kommunale Steuersatzungsgeber dürfen ebenso wie der parlamentarische Bundes- und Landessteuergesetzgeber mittels steuerlicher Regelungen Lenkungszwecke verfolgen – sei es mittels einer Steuer selbst, sei es mittels Ausnahmen und Befreiungsnormen. Das entspricht ständiger Rechtsprechung⁵⁵ und gilt hier konkret auch allein schon deshalb, weil der

⁵³ Vgl. VG Arnsberg v. 17.8.2017 – 5 K 3626/16, BeckRS 2017, 125111 Rn. 29; VG Düsseldorf v. 6.11.2019 – 5 K 2014/19, BeckRS 2019, 32709 Rn. 97 (dort zur Erhöhung der Grundsteuer B, ohne zugleich die Grundsteuer A zu erhöhen: „[...] die Entscheidung der Beklagten, ihre verschiedenen Steuerquellen zur Deckung des erhöhten Finanzbedarfs unterschiedlich zu beanspruchen, rechtfertigt sich vor dem Gleichheitssatz mit Blick auf das der Gemeinde nach dem Zweck des Hebesatzrechts zuzugestehende Recht, nach Zweckmäßigkeitserwägungen zu entscheiden, die sich etwa auf Tragkraft und Ergiebigkeit der Steuerquellen oder auf die Abwägung der mit bestimmten Steuererhöhungen verbundenen weiteren Folgen.“).

⁵⁴ Davon dürfte auch die Gesetzesbegründung ausgehen, vgl. LT-Drucks. 18/9242, 9.

⁵⁵ Wegen des (bisher) hierauf beschränkten kompetenziellen Rahmens (vgl. Art. 105 Abs. 2a GG) existiert Rechtsprechung naturgemäß nur für örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern, siehe BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (188) (Kasseler Verpackungsteuer); BVerfG v. 22.3.2022 – 1 BvR 2868/15, BVerfGE 161, 1 Rn. 138 (Übernachtungssteuer); BVerwG v. 19.1.2000 – 11 C 8/99, BVerwGE 110, 265 (erhöhte Besteuerung von Kampfhunden); BVerwG v. 11.3.2010 – 9 BN 2/09, juris Rn 20 (Spielgerätesteuern); BVerwG v. 24.5.2023 – 9 CN 1/22, BVerwGE 179, 1 (Tübinger Verpachtungssteuer); *Christ* in *Christ/Oebbecke*, Handbuch Kommunalabgabenrecht, 2. Aufl. 2022, Teil C Rn. 296 f.; *Henke* in *Driehaus*, Kommunalabgabenrecht, § 3 Rn. 102 (Sept. 2023); *Kube* in *Henneke/Waldhoff*, Handbuch Recht der Kommunal Finanzen, 2. Aufl. 2023, § 20, dort mit vielen weiteren Beispielen.

Landesgesetzgeber dies mit § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 u. Nr. 3 NWGrStHsG normativ ausdrücklich anerkannt hat. Entscheidend ist daher vor allem die weitere Frage, welche gleichheitsrechtlichen Anforderungen an die Lenkungsnorm zu stellen sind.

bb. Das Bundesverfassungsgericht verlangt für steuerliche Lenkungsnormen – und ebenso wie für lenkende Gebührennormen –, dass der Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird und ebenfalls gleichheitsrechtlich ausgestaltet sein muss.⁵⁶ Der erste Teil dieser Forderung wird als „Begründungszwang für Sozialzwecknormen“ gedeutet.⁵⁷ Diese Einschätzung bedarf einer näheren Analyse der Rechtsprechung und ihrer Entwicklung:

Nachdem das Bundesverfassungsgericht zuerst noch die Anforderung formuliert hatte, dass der Lenkungszweck tatbestandlich im Gesetz vorgezeichnet sein muss⁵⁸, soll es hinsichtlich der Erkennbarkeit nunmehr ausreichen, wenn die gesetzgeberische Entscheidung anhand der üblichen Auslegungsmethoden festgestellt werden kann. Der Lenkungszweck könne sich daher auch maßgeblich erst aus den Gesetzesmaterialien ergeben. Ebenso sei es ausreichend, wenn sich der Zweck erst aus der Gesamtschau der einzelnen Vorschriften erschließen lasse.⁵⁹ In einer jüngeren Entscheidung hat das Bundesverfassungsgericht sogar ausgeführt, dass es gar nicht auf die konkrete Begründung, sondern (nur) auf die objektive Begründbarkeit der

⁵⁶ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148) (Vermögensteuer); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274 (293) (Ökosteuern); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182) (Tarifbegrenzung gewerblicher Einkünfte); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 Rn. 65 (auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Tarifs); für das Gebührenrecht BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98, BVerfGE 108, 1 (18 ff.) (Rückmeldegebühr).

⁵⁷ So Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.21.

⁵⁸ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148) (Vermögensteuer); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296 f.).

⁵⁹ Vgl. BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 Rn. 43 (Luftverkehrssteuer); zuvor auch schon auf Gesetzestext oder Materialien abstellend BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 (237 f.) (Entfernungspauschale).

Rechtfertigung einer (steuerverschonenden) Ausnahmeregelung ankomme⁶⁰, aber diese Entscheidung des Ersten Senats wird man nicht so verstehen dürfen, dass sie die vorstehenden – vom Zweiten Senat formulierten – Anforderungen an die zumindest im Wege der Auslegung ermittelbare Vorzeichnung des Lenkungszwecks durch den Normgeber relativieren will.⁶¹ Vor allem hat der Zweite Senat in späteren Entscheidungen seine Linie – ohne Kommentierung der Entscheidung des Ersten Senats – fortgeführt⁶²; entsprechendes gilt für das Bundesverwaltungsgericht.⁶³ Dessen ungeachtet gilt: Ist jedenfalls eine lenkende Zielsetzung im Gesetz und/oder in der Gesetzesbegründung erkennbar, kann auf sie zurückgegriffen werden.

cc. Sodann ist der gleichheitsrechtliche Prüfungsmaßstab zu bestimmen.

(1) Wie streng die gleichheitsrechtliche Kontrolle in Ansehung einer konkreten Verschonungsnorm vorzunehmen ist, bestimmt sich nämlich vor allem nach dem von ihr bewirkten Ausmaß der Verschonung und damit Ungleichbehandlung, der gleichzeitigen Betroffenheit

⁶⁰ BVerfG v. 22.3.2022 – 1 BvR 2868/15, BVerfGE 161, 1 Rn. 138 (Übernachtungssteuer); das entspricht der Rechtsprechung jenseits von steuerlichen Lenkungsnormen (dazu noch später unter C. IV. 2. m. N.) und in Bezug auf steuerliche Lenkungsnormen einer auch in der Literatur vertretenen Ansicht (vgl. z. B. *Englisch* in Stern/Becker, Grundrechte-Kommentar, 4. Aufl. 2024, GG Art. 3 Rn. 135; *Musil*, Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht, in Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, 129 [138 f.]).

⁶¹ In der steuerrechtlichen Literatur ist die Entscheidung wegen ihrer Abweichung zur bisher gefestigten Rechtsprechung des Zweiten Senats ebenfalls kritisch bis ablehnend aufgenommen worden (vgl. nur *Meickmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen örtlicher Übernachtungssteuern, NVwZ 2022, 1027 [1030]: bemerkenswert, weil sich der Erste Senat damit über die ausdrückliche Intention des Normgebers hinwegsetze und sich zudem in Widerspruch zur Rechtsprechung des Zweiten Senats stelle, der verlangt, dass außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen seien; *Waldhoff*, Gleichartig und gleichartig müsse nicht gleichartig sein, MwStR 2022, 648: unschön, dass der Lenkungszweck lokaler Wirtschaftsförderung nicht -wie es der steuerverfassungsrechtlichen Judikatur entspreche – expliziert wurde, sondern vom Ersten Senat dem Satzungsgeber unterschoben wurde; *Wernsmann*, Steuervergünstigungen und Steuerbefreiungen, DStR 2023, 386 [387]).

⁶² BVerfG v. 28.6.2022 – 2 BvL 9/14 ua., BVerfGE 162, 277 Rn. 78 f.; BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155 Rn. 150 f. (Schwesterpersonengesellschaften).

⁶³ BVerwG v. 13.6.2023 – 9 CN 2/22, BVerwGE 179, 93 Rn. 81 für das Gebührenrecht („Denn auch die Verfolgung sozialer Zwecke rechtfertigt die konkrete Gebührenbemessung nur, wenn dieser Gebührenzweck von einer erkennbaren Entscheidung des Gesetzgebers getragen ist, die im Tatbestand der Gebührennorm zum Ausdruck kommt.“).

von Freiheitsrechten und der Verfügbarkeit (eigene Beeinflussbarkeit) der Differenzierungskriterien.⁶⁴ Anhand dieser Kriterien ist die Strenge der Gleichheitsprüfung zu bestimmen.

Für das eine Ende der Skala steht stellvertretend die Entscheidung zur ökologischen Steuerreform aus dem Jahr 2004; gleichheitsrechtlich zu würdigen waren die stromsteuerlichen Vergünstigungen des produzierenden Gewerbes. Hier hat das Bundesverfassungsgericht die großzügigen Maßstäbe für direkte Subventionen auf Lenkungsnormen übertragen und ausgeführt, dass der Gesetzgeber in der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen durch finanzielle Zuwendungen des Staats gefördert werden, weitgehend frei sei und die einzige Grenze das Willkürverbot sei. Wörtlich heißt es: „Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt, insbesondere der Kreis der von der Maßnahme begünstigten sachgerecht abgrenzt wird ([...]). Diese Erwägungen gelten auch, wenn der Gesetzgeber eine Subvention steuerrechtlich überbringt, statt sie direkt finanziell zuzuwenden ([...]).“⁶⁵

Das andere Ende der Skala markiert die Erbschaftsteuerentscheidung aus dem Jahr 2014; hier standen die teils umfassenden Verschonungen für unternehmerisches Vermögen auf dem gleichheitsrechtlichen Prüfstand. Im Ausgangspunkt gesteht das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber zu, dass er einen großen Spielraum bei der Einschätzung verfügt, welche

⁶⁴ Siehe nur BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 126 (Erbschaftsteuer III); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 Rn. 54 (auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Tarifs); BVerfG v. 22.3.2022 – 1 BvR 2868/15, BVerfGE 161, 1 Rn. 139 (Übernachtungssteuer); BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155 Rn. 142 (Schwesterpersonengesellschaften) jew. m. w. N.

⁶⁵ BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274 (293) (Ökosteuer); dies wiederholend BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 Rn. 55 (Luftverkehrssteuer); vgl. auch BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 Rn. 65 (auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Tarifs), wo ebenfalls der Willkürmaßstab bemüht wird, allerdings war dieser auch ausreichend, um zur Verfassungswidrigkeit zu gelangen; hingewiesen sei an dieser Stelle allerdings darauf, dass dieser „großzügige“ Maßstab auch Kritik erfahren hat, z. B. Hey, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts, Festschrift für den Bundesfinanzhof – 100 Jahre Steuerrechtsprechung, 2018, 451 (484); Schön, Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, 189 (197 f.); Wernsmann, Steuervergünstigungen und Steuerbefreiungen, DStR 2023, 386 (387).

Ziele er für förderungswürdig hält. Er dürfte Verschonungen von der Steuer vorsehen, sofern er ansonsten unerwünschte, dem Gemeinwohl zuträgliche Effekte einer uneingeschränkten Steuererhebung befürchtet.⁶⁶ Weil die Verschonung die Regel und nicht die Ausnahme ist und diese zudem ein erhebliches Ausmaß annehmen kann (bis zu 100 %), unterzieht das Bundesverfassungsgericht sowohl den Differenzierungsgrund als auch die Ausgestaltung der Verschonungsnorm einer (strengen) Verhältnismäßigkeitsprüfung.⁶⁷ Letztlich verlangt das Bundesverfassungsgericht, dass der Lenkungszweck zielgenau angesteuert wird⁶⁸ und dass die ungleiche Besteuerung in einem angemessenen Verhältnis zur Bedeutung des mit der Differenzierung verfolgten Ziels und zu dem Ausmaß und Grad der Zielerreichung steht.⁶⁹

Bei der Bestimmung des gleichheitsrechtlichen Prüfungsmaßstabes geht es nicht allein um die beiden – vorstehend dargestellten – Endpunkte der Skala. Die Intensivierung ist vielmehr stufenlos auf dieser Skala möglich und kann von einer bloßen Willkürprüfung über eine grobe Verhältnismäßigkeitsprüfung, die nur nach dem hinreichenden gewichtigen Sachgrund fragt, bis hin zu einer detaillierten Verhältnismäßigkeitsprüfung reichen.⁷⁰

(2) Für die Hebesatzdifferenzierung gilt insoweit Folgendes:

(a) Freiheitsrechte sind jedenfalls deshalb betroffen, weil den Steuerpflichtigen (Grundstückseigentümer und andere Zurechnungssubjekte) eine Geldzahlungspflicht auferlegt wird. Dies allein kann indes für eine Maßstabsverschärfung nicht ausreichend sein, auch wenn hier sogar Art. 14 Abs. 1 GG betroffen ist.⁷¹ Damit übereinstimmend hat das

⁶⁶ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 125 (Erbchaftsteuer III).

⁶⁷ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 126 ff. (Erbchaftsteuer III).

⁶⁸ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 167 (Erbchaftsteuer III).

⁶⁹ Statt vieler BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 156 (Erbchaftsteuer III).

⁷⁰ So fast wörtlich *Eichberger*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen, DStJG 39 (2016), 97 (112).

⁷¹ Zur Einschlägigkeit der Eigentumsgarantie BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767; *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, Grundlagen Rn. 128; zur Vermögenssteuer – und auf die Grundsteuer übertragbar – BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 121 (137) (Vermögenssteuer); ohne Stellungnahme zum einschlägigen Grundrecht hingegen BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 639/11, BVerfGE 148, 147 (Grundsteuer).

Bundesverfassungsgericht in seiner Grundsteuer-Entscheidung die Maßstabsverschärfung auch nicht aufgrund eines freiheitsrechtlichen Bezugs aktiviert.⁷²

In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht zeigt sich vielmehr, dass eine Maßstabsverschärfung eine über die bloße (unspezifische) Geldzahlungspflicht hinausgehende Belastungswirkung voraussetzt.⁷³ Dementsprechend knüpft das Bundesverfassungsgericht eine Maßstabsverschärfung bei einer Betroffenheit von Art. 2 Abs. 1 GG vor allem daran, dass grundrechtliche Freiheitsrechte „erheblich beeinträchtigt“ sind.⁷⁴ Deutlich wird dies ferner dort, wo der Maßstab deshalb verschärft wurde, weil zugleich ein Eingriff in die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG vorlag. Lässt eine steuerliche Norm – wie hier – die Berufstätigkeit selbst (unmittelbar) unberührt, ist der Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG durch eine Abgabenbelastung nämlich nur dann berührt, wenn die Steuernorm die Rahmenbedingungen der Berufsausübung verändert, infolge ihrer Gestaltung in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs steht und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen lässt.⁷⁵ Relevant ist dies vor allem für Lenkungssteuern, die z. B. ein Produkt verteuern.⁷⁶ Zuletzt wurde eine solche objektiv berufsregelnden Tendenz ferner angenommen für eine Steuervergünstigungsnorm, welche die Vergünstigung unmittelbar an bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten anknüpfte (oder negativ gewendet: die nicht ungeachtet der jeweiligen Art der beruflichen Betätigung eingriff).⁷⁷ Zudem hat das Bundesverfassungsgericht die mit der steuerlichen

⁷² BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 639/11, BVerfGE 148, 147 (Grundsteuer).

⁷³ BVerfG v. 7.4.2022 – 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163 Rn. 163 zur Pflegeversicherung: Der Umstand allein, dass Art. 2 Abs. 1 GG davor schützt, mit Geldleistungsverpflichtungen belastet zu werden, die nicht der verfassungsmäßigen Ordnung entsprechen, begründet für sich allein keine verschärfte gleichheitsrechtliche Prüfung.

⁷⁴ BVerfG v. 14.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rn. 116 (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG); BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, BVerfGE 158, 282 Rn. 117 (Vollverzinsung).

⁷⁵ So BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274 (288) (Ökosteuer).

⁷⁶ Vgl. BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (117) (Kasseler Verpackungssteuer); BVerwG v. 24.5.2023 – 9 CN 1/22, BVerwGE 179, 1 Rn. 56 (Tübinger Verpackungssteuer).

⁷⁷ Positive wie negative Wendung entsprechen dem 2. Leitsatz von BVerfG v. 7.12.2022 – 2 BvR 988/16, BVerfGE 164, 347 (Körperschaftsteuererhöhungspotential), im Einzelnen sodann Rn. 184 ff.; vgl. auch OVG Lüneburg v. 7.7.2022 – 8 LB 6/22, juris 36: die Ausklammerung gemeinnütziger GmbHs von einer Rundbeitragsbefreiung, die gemeinnützigen Stiftungen und Vereinen gewährt wird, sei „im untersten Bereich des Einflusses auf die Berufsausübung anzusiedeln“ und könne daher den Prüfungsmaßstab nicht verschärfen.

Indienstnahme verbundene Auferlegung administrativer Lasten als „eingriffsgleiche Belastung“ beurteilt.⁷⁸

Hier ist keine der vorstehend genannten Fallgruppen einschlägig. Die Eigentümer von Nichtwohngrundstücken werden nicht erheblich in ihren Freiheitsrechten beeinträchtigt und ihnen werden keine besonderen administrativen Lasten auferlegt. Zwar dürften viele Nichtwohngrundstücke deshalb dieser Gebäudeart zuzuordnen sein, weil sie von den Eigentümern oder Mietern für berufliche Zwecke genutzt werden. Der Hebesatz gilt aber für alle Nichtwohngrundstücke, d. h. – in der Anlehnung an die Formulierung des Bundesverfassungsgerichts – ungeachtet der jeweiligen Art der beruflichen Nutzung und der Person des Nutzenden (Steuerpflichtiger oder Nutzungsberechtigter).

(b) In Bezug auf die Verfügbarkeit der Differenzierungskriterien wird man – anders als bei der typisierenden Abgrenzung, worauf an späterer Stelle noch einzugehen sein wird – feststellen müssen, dass diese nicht verfügbar sind. Die Wohnnutzung ist formal betrachtet zwar ein verhaltensbezogenes, vom Grundstückseigentümer anlässlich seiner Selbstnutzung oder vermittelt über Vorgaben im Mietvertrag bei Fremdnutzung beeinflussbares Kriterium. Wer ein Grundstück zu Nichtwohnzwecken nutzt – sei es als Grundstückseigentümer, sei es als Mieter –, wird hierfür allerdings einen Grund haben, nämlich seine eigene gewerbliche, freiberufliche etc. Betätigung. Die Einstellung dieser Tätigkeit und der Übergang zu einer Wohnnutzung aus Gründen der Grundsteuerersparnis ist daher keine ernsthaft in Betracht kommende Option. Diese faktische Unverfügbarkeit spricht für einen eher strengeren Maßstab.⁷⁹

(c) Für den genannten Aspekt „Umfang und Ausmaß der Ungleichbehandlung“ (der Belastungsunterschiede) ist natürlich die Hebesatzspreizung im Einzelfall von Bedeutung, zu der an dieser Stelle generell keine Aussage getroffen werden kann. Für das Ausmaß der Ungleichbehandlung ist aber auch relevant, dass die Entlastung der Wohngrundstücke durch einen niedrigeren Hebesatz die Regel und nicht die Ausnahme sein wird. Denn die Anzahl der

⁷⁸ BVerfG v. 22.3.2022 – 1 BvR 2868/15, BVerfGE 161, 1 Rn. 75 (Übernachtungssteuer).

⁷⁹ Im Ergebnis in einem vergleichbaren Fall ebenso VGH Mannheim v. 29.6.2023 – 2 S 3686/21, juris Rn. 87, dort zu einer Differenzierung des Steuersatzes der Jagdsteuer zwischen Steuerin- und Steuerausländern: Die einzige Alternative, der höheren Jagdsteuer zu entgehen, wäre ein Umzug ins Inland, sei aber „realistischerweise nicht gegeben“; deshalb sei für die Maßstabsbestimmung von Unverfügbarkeit auszugehen.

Wohngrundstücke dürfte in den meisten Gemeinden die Anzahl der Nichtwohngrundstücke deutlich übersteigen. Zieht man die bundesweiten (also die spezifische Bestandszusammensetzung der einzelnen Gemeinden naturgemäß nicht abbildenden) Angaben aus der Gesetzesbegründung zum Grundsteuerreformgesetz heran, ergibt sich immerhin eine Verteilung von grob 75 % zu 25 %.⁸⁰ Das hat deshalb Bedeutung für das Ausmaß der Ungleichbehandlung, weil für den Umfang und das Ausmaß der Ungleichbehandlung auf die nichtbegünstigten Steuerpflichtigen abzustellen ist und die Höherbelastung der Nichtwohngrundstücke nominal umso höher ausfällt, desto größer der Wohngrundstück-Anteil ist – wenn man zugleich unterstellt, dass die Gemeinden das Grundsteueraufkommen für 2025 zumindest auf dem Niveau der Vorjahre halten wollen.

Daraus folgt: Umso substanzieller die Hebesatzspreizung ausfällt, desto eher wird ihr Zusammentreffen mit dieser Breitenwirkung und der Nichtverfügbarkeit der Differenzierungskriterien zu einer jenseits der bloßen Willkürkontrolle anzusiedelnden Verhältnismäßigkeitsprüfung führen.⁸¹ Die Höhe der Belastungsunterschiede wird sodann auch darüber entscheiden, ob der hierbei anzulegende Maßstab in Ansehung der Zielgenauigkeit und Angemessenheit eher strenger oder großzügiger zu handhaben sein wird. Sofern der kommunale Satzungsgeber nicht jenseits einer Hebesatzspreizung von deutlich mehr als 50 % agiert, wird man indes nur von einer „groben Verhältnismäßigkeitsprüfung“ auszugehen haben. Ein strengerer Prüfungsmaßstab ist gleichheitsrechtlich nicht begründbar.

2. Notwendigkeit der Abschichtung der gleichheitsrechtlichen Verantwortungs- und Verknüpfungsbereiche

Würden alle normativen „Bausteine“ auf dem Weg zur steuerlichen Belastung der einzelnen Grundstückseigentümer allesamt von einem einzigen Normgeber kommen, müsste sich auch nur dieser eine Normgeber mit seinem gesamten steuerlichen Regelungswerk an den vorstehend konkretisierten gleichheitsrechtlichen Vorgaben messen lassen. Bei der Grundsteuer ist

⁸⁰ BT-Drucks. 19/11085, 107 u. 112: Insgesamt 32 Millionen wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens, wonach 24 Millionen wirtschaftliche Einheiten solche sind, die im Ertragswertverfahren zu bewerten sind, die also Wohngrundstücke sein müssen.

⁸¹ Das entspricht konzeptionell auch den Erwägungen aus der Gesetzesbegründung, wo einerseits der Willkürmaßstab erwähnt wird, andererseits aber auch betont wird, dass die Rechtfertigungsanforderungen mit dem Umfang der Hebesatzspreizung steigen, vgl. BT-Drucks. 18/9242, 9.

die Normverantwortung indes gestuft. Sie ist aufgrund des gemeindlichen Hebesatzrechts auf ein Zusammenwirken verschiedener Normschichten angelegt: Das Grundsteuerrecht muss durch die kommunalen Hebesatzsatzungen ergänzt werden. Nachdem das Grundsteuerrecht nicht mehr allein aus dem vom Bundesgesetzgeber erlassenen GrStG und BewG besteht, sondern auch der Landesgesetzgeber tätig geworden ist, sind mithin drei Grundrechts-Adressaten (der Bund, das Land Nordrhein-Westfalen und die jeweilige Gemeinde) zu betrachten. Das bedingt eine Abschtichtung der Verantwortungsbereiche, aber auch der Verknüpfungs-/Verschränkungsgebiete.

Jedenfalls die Entscheidung über das „Ob“ und „die Höhe“ trifft die Gemeinde in eigener Verantwortung und ihre Satzung muss sich diesbezüglich am Gleichheitssatz messen lassen. Das gilt auch für den Differenzierungszweck. Der Landesgesetzgeber hat zwar die Begünstigung der Wohngrundstücke als einzig zulässige Option im Gesetz festgeschrieben und vermittelt über die Gesetzesbegründung hat er zudem unzweideutig erkennen lassen, dass er die Absenkung der Grundsteuer als Wohnnebenkostenfaktor aufgrund der mit dem Wohnen als existenziellen Gut verbundenen sozialen Frage, für einen legitimen, hochwertigen, letztlich sein eigenes Handeln bestimmenden Differenzierungsgrund erachtet (zu beiden Aspekten s. bereits I. 2.). Der Landesgesetzgeber hat den Gemeinden mithin ein Instrument an die Hand gegeben, das in Bezug auf den legitimen „Einsatzzweck“ bereits nicht unerheblich vorgeprägt ist. Gleichwohl tritt damit keine Abschirmungswirkung zugunsten der Hebesatzsatzung ein, d. h. die Hebesatzsatzung wird dadurch nicht gegenüber dem Einwand immun, dass dieser Zweck die Differenzierung grundsätzlich nicht zu tragen vermag. Denn jede Gemeinde muss sich anlässlich der Ausübung ihres Entschließungsermessens diesen Zweck zu eigen machen und ihn für ihre jeweilige Gemeinde aktualisieren. Die Verschonungsentscheidung ist „ihre“ Entscheidung und daher muss auch sie sich insoweit gleichheitsrechtlich hinsichtlich des Differenzierungszwecks rechtfertigen.

Fraglich ist schließlich, wie es sich mit der typisierenden Differenzierung zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken verhält. Diese Frage ist deshalb von Bedeutung, weil – was nachfolgend noch zu erörtern sein wird – hiermit eine Typisierung einhergeht, die für die bereits angesprochene Zielgenauigkeit und Angemessenheit von Bedeutung sein kann. Insofern muss man sich Folgendes vor Augen führen: Die Wohngrundstücke im Sinne von § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 NWGrStHsG erfassen zwar rein sprachlich typische Wohnnutzungen: Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum. Das täuscht

allerdings. Zum einen können auch die anderen Grundstücksarten über Wohnnutzungsanteile verfügen und dies teilweise sogar in nicht unerheblichem Maße. Das liegt an der hohen Wohnnutzungsschwelle von immerhin 80 %, die überschritten sein muss, damit ein Gebäude mit mehr als zwei Wohnungen noch als Mietwohngrundstück gilt (vgl. § 249 Abs. 3 BewG). Ein Gebäude, in dem „nur“ 80 % der Wohn- und Nutzfläche Wohnzwecken dienen und das über mehr als zwei Wohnungen verfügt, ist hingegen in der Regel als gemischt genutztes Grundstück i. S. v. § 249 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 8 BewG einzuordnen. Ebenso sind Gebäude mit nur einer Wohnung oder zwei Wohnungen keine Wohngrundstücke, wenn zwar eine Wohnnutzung von mehr als 50 % vorhanden ist, die zugleich gegebene Nichtwohnnutzung aber die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus beeinträchtigt und deshalb eine Einordnung als Ein- und Zweifamilienhaus scheitert (vgl. § 249 Abs. 2, Abs. 3 BewG). Auch hier ist in der Regel dann nur die Grundstücksart gemischt-genutztes Gebäude einschlägig. Zum anderen gilt dies alles auch aus der umgekehrten Perspektive der Nichtwohnnutzung, die zum Teil als Wohnnutzung erfasst wird. Wird z. B. die 80 %-Grenze des § 249 Abs. 4 BewG überschritten oder wird die Eigenart als Ein- und Zweifamilienhaus nicht beeinträchtigt, liegt insgesamt ein Wohngrundstück vor. Denn für die Artfeststellung – und damit auch für § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 u. 3 NWGrStHsG – gilt der Grundsatz „ganz oder gar nicht“; die wirtschaftliche Einheit muss den Grundstücksarten nämlich einheitlich zugeordnet werden.⁸² Es wird also nach einem „Alles-oder-nichts-Prinzip“ mittels der Gebäudeart zwischen den Wohngrundstücken einerseits und den Nichtwohngrundstücken andererseits differenziert. Wenn nach diesen Grundsätzen Wohnnutzungen nicht am geringeren Hebesatz teilhaben, Nichtwohnnutzungen hingegen schon, dann leidet hierunter jedenfalls die Zielgenauigkeit.

Dieses „Alles-oder-nichts-Prinzip“ hat seinen Ausgangspunkt bei § 249 BewG und damit im Verantwortungsbereich des Bundesgesetzgebers; dieser muss sich jedenfalls gleichheitsrechtlich rechtfertigen können, soweit diese Differenzierung vor allem zum Anlass für die Messzahlermäßigung nach § 15 Abs. 1 GrStG genommen wird.⁸³ Im hiesigen Kontext ist allerdings entscheidend, dass sich der Landesgesetzgeber die typisierte Abgrenzung zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken mit § 1 Abs. 1 NWGrStHsG zu eigen macht und damit selbst

⁸² *Krause* in Stenger/Loose, *Bewertungsrecht*, GrStG § 15 Rn. 18 f. (Juni 2023); *Krumm/Paeßens*, *Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen*, 2022, GrStG § 15 Rn. 4.

⁸³ Eingehend *Krumm*, *Die allgemeine Begünstigung der Wohngrundstücke im Grundsteuerrecht*, *Gedächtnisschrift für Andreas Musil*, 2024 (im Erscheinen).

die maßgebliche, eigene legislative Entscheidung trifft. Der Einwand, die mit der Hebesatzdifferenzierung bezweckte Entlastung der Wohnnutzung trete nicht in gleichheitskonformer Weise ein (verfehlte Typisierung der Abgrenzung von Wohngrundstücken und Nichtwohngrundstücken), ist daher auf den ersten Blick gegen § 1 Abs. 1 NWGrStHsG zu richten. Die Gemeinden können, wenn sie von der Hebesatzdifferenzierungsbefugnis Gebrauch machen, von dieser Abgrenzungsvorgabe gar nicht abweichen; sie könnten es nicht „zielgenauer“ machen, selbst wenn sie wollten. Gleichwohl dürfte auch dies die Hebesatzsatzung nicht vor den gleichheitsrechtlichen Typisierungsfragen abschirmen. Die typisierende Abgrenzung von Wohn- und Nichtwohngrundstücken schlägt daher insoweit auf die Hebesatzsatzung der Gemeinde durch, dass sich der niedrigere Hebesatz für Wohngrundstücke „trotz“ des Alles-oder-Nichts-Korsetts“ des Bundes- und Landesrechts bezogen auf den Lenkungszweck rechtfertigen lässt.

Die Position der Gemeinde „verschlechtert“ sich hierdurch allerdings nicht. Denn die Verteilung der Entlastungsentscheidung auf mehrere Rechtsschichten, verändert die Maßstäbe nicht: Der Gesetzgeber hätte die Entlastung der Wohngrundstücke durch eine Messzahlreduzierung auch selbst herbeiführen können, wie es in Sachsen und im Saarland erfolgt ist. Wenn er dies nicht tut und stattdessen die Entscheidung hierüber dezentral bei den Gemeinden ansiedelt, dann hat er damit den ihm als Gesetzgeber zukommenden Gestaltungsspielraum zur dezentralen Wahrnehmung an die Gemeinden „weitergeleitet“. Den Gemeinden stehen mithin innerhalb des von § 1 Abs. 1 NWGrStHsG gewährten Gestaltungsrahmens alle Bewertungsspielräume zu, die auch dem Landesgesetzgeber zustehen⁸⁴ und das bedeutet vor allem: Auf die Gemeinde als Steuersatzungsgesetzgeber sind die gleichheitsrechtlichen Maßstäbe (so) anzuwenden, wie sie auch für den parlamentarischen Steuergesetzgeber gelten. Die materiellen Verfassungsmaßstäben gelten auch für gemeindliche Satzungen eben „ohne Abstriche“.⁸⁵ Das entspricht allgemeiner Ansicht zur Satzungsgesetzgebung⁸⁶ und wird von den Gerichten in

⁸⁴ Vgl. BVerwG v. 26.4.2006 – 6 C 19/05, BVerwGE 125, 384, das diese Parallelität der Gestaltungsspielräume im Zusammenhang mit einer Kammerbeitragssatzung betont.

⁸⁵ Treffend *Burgi*, Kommunalrecht, 7. Aufl. 2024, § 15 Rn. 1.

⁸⁶ Losgelöst vom Steuerrecht – soweit ersichtlich – allgemeine Meinung in der Literatur, vgl. nur *Boden*, Gleichheit und Verwaltung, 2007, 51 f., 349; *Boysen* in von Münch/Kunig, Grundgesetz, 7. Aufl. 2021, GG Art. 3 Rn. 44; *Kischel*, Die Begründung, 2002, 308; *Nußberger* in Sachs, Grundgesetz, 9. Aufl. 2021, GG Art. 3 Rn. 115; *Wollenschläger* in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, GG Art. 3 Rn. 185; für die Rechtsverordnung ausdrücklich auch BVerfG v. 26.2.1985 – 2 BvL 17/83, BVerfGE 69, 150 (160).

Ansehung „lenkender“ Steuersatzungen bzw. Steuersatzungsregelungen – auch ohne dass dies ausdrücklich in den Entscheidungen festgestellt wird – rechtspraktisch so gelebt.⁸⁷

3. Zur Legitimität des verfolgten Zwecks

a. Zulässige und unzulässige Differenzierungszwecke

Jede Ungleichbehandlung muss einem verfassungslegitimen Zweck dienen.⁸⁸ Eine Hebesatzdifferenzierung ist nur zugunsten der Wohngrundstücke möglich (s. bereits C. I. 2.). Die Gemeinden können mithin nur den Lenkungszweck verfolgen, die Wohnnebenkosten zu reduzieren.

Dieser „allgemeine Zweck“ dürfte durchaus noch gewissen Konkretisierungen und Verfeinerungen zugänglich sein: Die Gemeinde kann die Grundsteuerreduzierung für Wohngebäude allein zur Abmilderung einer mit der Grundsteuerreform verbundenen allgemeinen Belastungserhöhung nutzen und diese sodann über die Jahre abschmelzen. Sie kann aber mit Blick auf die insgesamt gestiegenen Wohnkosten auch ein von der Grundsteuerreform losgelöstes Entlastungsbedürfnis annehmen. Letzteres kommt wiederum als langfristiges Anliegen in Betracht, aber ebenso ist es möglich, dass die Gemeinde mit Blick auf die womöglich nicht als verlässlich genug empfundene Datenlage erst einmal nur „beobachten“ und die Wirkung der Hebesatzdifferenzierung nach einiger Zeit evaluieren will.

Ein Differenzierungszweck lässt sich hingegen eindeutig ausscheiden: Es entspricht zu Recht ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass allein der Zweck der Erzielung höherer Einnahmen keine ungleichen Belastungen rechtfertigen kann.⁸⁹

Unzulässige Differenzierungsziele dürften ferner solche sein, die sich bewusst als Gegenentwurf zur Belastungsgrundsatzentscheidung des Bundesgrundsteuerrechts verstehen. Wird eine Höherbelastung der Nichtwohngrundstücke z. B. damit gerechtfertigt, dass diese Grundstückseigentümer typischerweise einen größeren Nutzen aus den kommunalen Leistungen erlangen

⁸⁷ Siehe bereits die Nachweise in Fn. 55.

⁸⁸ Zuletzt *Wollenschläger* in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, GG Art. 3 Rn. 108 f.

⁸⁹ BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182) für den parlamentarischen Steuergesetzgeber; BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 Rn. 77 (degressiv ausgestaltete Zweitwohnungsteuer); BVerfG v. 18.7.2019 – 1 BvR 807/12, juris Rn. 41 (degressiv ausgestaltete Zweitwohnungsteuer) für den steuerlichen Satzungsgeber.

(= Äquivalenzüberlegung), so geht es nicht mehr um Lenkung, sondern um die bewusste Korrektur des Belastungsgrundes der Grundsteuer.

b. Wohnnebenkostenstabilisierung- bzw. Reduzierung wegen allgemein gestiegener Wohnkosten als legitimer, verfassungsrechtlich fundierter sozial- und gesellschaftspolitischer Lenkungszweck

aa. Bei der Prüfung der gleichheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeit staatlichen Handelns, spielt der verfolgte legitime Zweck als zentraler Bezugspunkt⁹⁰ eine wichtige Rolle.⁹¹ Er ist nicht nur präzise zu bestimmen, sondern auch zu gewichten. Denn seine Wichtigkeit (Wertigkeit) kann sich wiederum entlastend auf die Rechtfertigungsanforderungen auswirken.⁹²

Was der normative Maßstab für die Legitimität des Lenkungszwecks ist, ist nach wie vor nicht abschließend geklärt, aber es lässt sich zumindest festhalten, dass er einen Gemeinwohlbezug aufweisen muss. Allein die Förderung eines nach bestimmten Merkmalen abgegrenzten Personenkreises und der bei diesen Personen eintretende Vorteil ist mithin nicht legitim, sondern das mittels dieser Förderung verfolgte Gemeinwohlanliegen.⁹³

Im Mittelpunkt steht der bereits genannte sozial- und gesellschaftspolitische Lenkungsgrund der Stabilisierung bzw. Reduzierung von Wohnnebenkosten. Der Lenkungszweck besteht mithin darin, die nach dem abstrakten Kriterium „Wohngrundstück“ bestimmte Personengruppe der Grundstückseigentümer und Mieter von der Grundsteuer als Wohnnebenkostenfaktor zu entlasten. Das ist der Lenkungszweck, den der Landesgesetzgeber bereits vorgeprägt hat (siehe I. 2.) und den sich die Gemeinden zu eigen machen können. Dabei geht es weder um eine – praktisch auch gar nicht mögliche – Fokussierung auf diejenigen Grundstückseigentümer und Mieter, die wegen eines (reformbedingt) höheren Grundsteuerwertes ab 2025 zu einer (deutlich) höheren Grundsteuer als bisher herangezogen werden, noch um eine Fokussierung auf diejenigen Grundstückseigentümer und Mieter, die sich anderenfalls die eigene bzw. gemietete Immobilie nicht mehr leisten könnten. Der Ansatz ist vielmehr breiter:

⁹⁰ *Grzeszick* in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, GG Art. 20 VII Rn. 111 (Nov. 2006) m. w. N.

⁹¹ *Jarass* in Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 18. Aufl. 2024, GG Art. 3 Rn. 22 u. Art. 20 Rn. 116 ff.

⁹² *Desens* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, SächsGrMG Rn. 28 (Jan. 2022).

⁹³ *Petersen* in Kahl/Ludwigs, Handbuch des Verwaltungsrechts, Band III, 2022, § 73 Rn. 31 zur Wirtschaftsförderung aber auf die hier in Rede stehende Konstellation übertragbar.

Wohnen ist in den letzten Jahren regional verschieden, aber in der Tendenz in der Breite teurer geworden und dieser Trend soll durch die Grundsteuer nicht noch verstärkt werden:

Für die Grundstückseigentümer sind die steigenden Bau- und Instandhaltungskosten zu nennen. Zudem hat sich Zinsniveau verändert, was bei Neu- und Anschlussfinanzierungen ebenfalls zu Mehrbelastungen führt. Hinzukommen gestiegene Energiekosten. Sofern es aufgrund der Neubewertung des Grundbesitzes künftig zu einer Mehrbelastung von Wohngrundstücken kommen sollte, käme es für den die Immobilie selbstbewohnenden Grundstückseigentümer zu einer weiteren Verteuerung des Wohnens.

Für die Mieter verhält es sich ähnlich. Sie sehen sich steigenden Mieten gegenüber und sie sind ebenfalls von der Energiekostenentwicklung betroffen. Auch sie sind zudem von einer Grundsteuermehrbelastung betroffen. Sofern die Grundsteuer unmittelbar über die Betriebskosten auf sie umgelegt wird, ist dies offenkundig. Dort wo dies nicht der Fall ist, steht jedenfalls zu erwarten, dass ein kaufmännisch kalkulierender Grundstückseigentümer seine Grundsteuerbelastung zum Teil seiner Mietpreisbemessung machen wird – sei es anlässlich einer Mieterhöhung innerhalb der insoweit zu beachtenden gesetzlichen Vorgaben, sei es auch erst bei der nächsten Neuvermietung.

Eine Hebesatzsatzung, die auf der Grundlage des § 1 Abs. 1 NWGrStHsG eine über die Grundsteuerreduzierung des § 15 Abs. 1 GrStG hinausgehende Entlastung der Wohngrundstücke von der Grundsteuer bezweckt, setzt in der Breite an, d. h. (1) ungeachtet der Heterogenität der finanziellen Verhältnisse der Grundstückseigentümer und Mieter (wie dies auch schon die Landesgesetzgeber in Sachsen und im Saarland getan haben) und (2) ungeachtet der Frage, ob der jeweilige Grundstückseigentümer aufgrund der Abkehr von der gleichheitswidrigen Bewertung des alten Rechts zu den „Reformgewinnern oder -verlierern“ gehört. Dies tut das Gesetz deshalb, weil es gerade darum geht, die Wohnkosten aus sozialer und gesellschaftspolitischer Sicht in der Breite nicht noch weiter steigen zu lassen und dies vor allem nicht durch eine unmittelbar der staatlichen und – durch das Hebesatzrecht – gemeindlichen Verantwortungssphäre zuzurechnende Steuer. Der letztgenannte Aspekt ist deshalb nicht zu vernachlässigen, weil der Staat in der öffentlichen Wahrnehmung schon für andere Faktoren der Wohnkostensteigerung verantwortlich gemacht wird (Bau- und Umweltstandards, Energiepolitik).

Die Legitimität dieses Differenzierungszwecks dürfte auch in Ansehung dieses weiten, heterogenen Adressatenkreises nicht ernsthaft zweifelhaft sein. In seiner zweiten Entscheidung zur Erbschaftsteuer führt das Bundesverfassungsgericht aus:

„Insbesondere bei der Zurverfügungstellung ausreichenden Wohnraums handelt es sich um einen überragenden Gemeinwohlbelang, ist damit doch ein existenzielles Grundbedürfnis angesprochen.“⁹⁴

Auch in anderen Entscheidungen wurde der Erhalt von bezahlbarem Wohnraum wie selbstverständlich als legitimer Gemeinwohlgrund anerkannt.⁹⁵ Zur Mietpreisbeschränkung hat ferner der Bayerische Verfassungsgerichtshof ausgeführt, es sei unschädlich, wenn Wohnungen im oberen Preissegment von der Mietpreisbeschränkung nicht ausgenommen seien. Der Gesetzgeber verfolge das Ziel, nicht nur einkommensschwachen Haushalten, sondern auch Durchschnittsverdienern, insbesondere Familien mit Kindern, bezahlbaren Wohnraum innerhalb ihres angestammten Quartiers zu erhalten und Anreize für Verdrängungsmaßnahmen zu verringern. Würde man Wohnungen aus dem oberen Preissegment ausklammern, bestünde die Gefahr, dass wirtschaftlich leistungsfähigere Personen in den reglementierten Wohnungsmarkt ausweichen, was der gesetzlichen Zielsetzung zuwiderlaufen würde.⁹⁶ Diese Überlegung kann auf die Grundsteuer als „reglementierter Wohnnebenkostenfaktor“ übertragen werden.

⁹⁴ BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (53 f.) (Erbschaftsteuer II, dort zur Erbschaftsteuerbegünstigung für Immobilien).

⁹⁵ BVerfG v. 18.7.2019 – 1 BvL 1/18 u.a., DVBl 2020, 266 Rn. 60 (Mietpreisbremse, § 556 Abs. 1 BGB); BFH v. 28.2.2024 – II R 27/21, DStR 2024, 1484 Rn. 46 (Erbschaftsteuerbegünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Immobilien).

⁹⁶ BayVerfGH v. 4.4.2017 – Vf 3-VII-16, juris Rn. 26.

Nach alledem verwundert es nicht, dass es bisher unbestrittener Ansicht entspricht, dass die Messzahldifferenzierungen, die das Grundsteuerrecht des Bundes (§ 15 Abs. 1 GrStG) sowie die Landesgesetze in Sachsen und im Saarland bereits vorsehen und die ebenfalls von diesem Differenzierungszweck getragen sind, einen legitimen Zweck verfolgen.⁹⁷

bb. Dabei ist dieser Zweck nicht nur legitim. Er ist sogar auch verfassungsrechtlich fundiert. Die Verfassung fordert gewiss keine Wohnkostenreduzierung durch eine Absenkung der Grundsteuer. Mit einer solchen trägt der Gesetzgeber aber einem verfassungsrechtlichen Anliegen Rechnung. Dies ergibt sich sowohl aus dem Landes- wie auch Bundesverfassungsrecht:

Landesverfassungsrechtlich gilt die Staatszielbestimmung des Art. 29 LVerf NRW⁹⁸: Das Land hat die Aufgabe, die Verbindung weiter Volksschichten mit dem Grund und Boden anzustreben (Art. 29 Abs. 1 LVerf NRW) und nach Maßgabe der Gesetze neue Wohn- und Wirtschaftsheimstätten zu schaffen (Art. 29 Abs. 2 LVerf NRW). Solche Staatszielbestimmungen sind objektiv-rechtliche, d. h. keine subjektiven Rechte des Bürgers begründenden, Verfassungsrechtsätze, die den Adressaten (zuvorderst den Landesgesetzgeber) auf die Verfolgung eines bestimmten Ziels verpflichten.⁹⁹ Dieses Ziel besteht in Ansehung des Art. 29 Abs. 2 LVerf NRW darin, die Versorgung der Bevölkerung mit Wohnraum zu sichern. Wie der Gesetzgeber dieses (zeitlose, angesichts der angespannten Wohnsituation in Ballungsräumen

⁹⁷ Für § 15 Abs. 1 GrStG z. B. *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, Grundlagen Rn. 115; *Winkler*, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2023, 239; für die Messzahlermäßigung nach § 15 Abs. 2 bis Abs. 4 GrStG ebenso *Bock* in Grootens, Grundsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl. 2022, GrStG § 15 Rn. 58; für die Messzahldifferenzierung nach dem SächsGrStMG FG Sachsen v. 24.10.2023 – 2 K 574/23, EFG 2024, 233; *Desens* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Sächs-GrMG Rn. 34 ff. (Jan. 2022); *Wackerbeck*, Anmerkung zu FG Sachsen v. 24.10.2023 – 2 K 574/23, EFG 2024, 238 (239).

⁹⁸ Zur Einordnung des Art. 29 LVerfG NRW als Staatszielbestimmung statt vieler *Günther* in Heusch/Schönenbroicher, Landesverfassung Nordrhein-Westfalen, 2. Aufl. 2019, LVerf NRW Art. 29 Vor Rn. 1; *Müller-Terpitz* in Löwer/Tettinger, Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, 2002, LVerf NRW Art. 29 Rn. 5; *Ogorek* in BeckOK Verfassung Nordrhein-Westfalen, LVerf NRW Art. 19 Rn. 1 (4. Edition 1.7.2024).

⁹⁹ Für Art. 29 Abs. 2 LVerfG im Besonderen *Müller-Terpitz* in Löwer/Tettinger, Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, 2002, LVerf NRW Art. 29 Rn. 5; *Ogorek* in BeckOK Verfassung Nordrhein-Westfalen, LVerf NRW Art. 19 Rn. 2 (4. Edition 1.7.2024).

sogar nach wie vor sehr aktuelle¹⁰⁰) Staatsziel erreichen will, bleibt dabei seinem legislativen Ermessen überlassen.¹⁰¹ Er kann sich klassischer Förderinstrumente bedienen (in NRW z. B. mittels des Gesetzes zur Förderung und Nutzung von Wohnraum für das Land Nordrhein-Westfalen v. 8.12.2009) und durch das Baurecht steuernd tätig werden; für Gemeinden ist Art. 29 LVerf NRW zudem ein abwägungsrelevanter Belang im Rahmen der Bauleitplanung.¹⁰² Der Auftrag des Art. 29 Abs. 2 LVerf NRW deckt aber erst recht auch Instrumente zur Stabilisierung bzw. Absenkung von Wohnnebenkosten, vor allem zur Erhaltung der Bezahlbarkeit des vorhandenen Wohnraums.

Im Zuge kommunaler Satzungsberatungen könnte freilich von interessierter Seite den Gemeinden mit Blick auf Steuerbelastungsverlagerungen zwischen den Grundstücksarten Art. 28 LVerf NRW entgegengehalten werden. Danach sind die Klein- und Mittelbetriebe in Landwirtschaft, Handwerk, Handel und Gewerbe und die freien Berufe zu fördern. Die Relevanz dieses Fördergebotes könnte mit der Begründung behauptet werden, dass die Begünstigung der Wohngrundstücke eine Mehrbelastung der „Mittelstandsgrundstücke“ zur Folge hat. Ungeachtet der Tatsache, dass die Staatszielbestimmung des Art. 28 LVerf NRW ebenfalls einen weiten Gestaltungsspielraum und keine subjektiven Rechts vermittelt¹⁰³, kann ihr für die Frage der Hebesatzdifferenzierung oder ihre Unterlassung schon nicht dieselbe verfassungsrechtliche Direktivkraft zugemessen werden kann wie Art. 29 LVerf NRW. Dieses

¹⁰⁰ So *Müller-Terpitz* in Löwer/Tettinger, Kommentar zur Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, 2002, LVerf NRW Art. 29 Rn. 6; *Ogorek* in BeckOK Verfassung Nordrhein-Westfalen, LVerf NRW Art. 19 Rn. 11 (4. Edition 1.7.2024).

¹⁰¹ *Müller-Terpitz* in Löwer/Tettinger, Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, 2002, LVerf NRW Art. 29 Rn. 5; *Ogorek* in BeckOK Verfassung Nordrhein-Westfalen, LVerf NRW Art. 19 Rn. 1 (4. Edition 1.7.2024).

¹⁰² *Ogorek* in BeckOK Verfassung Nordrhein-Westfalen, LVerf NRW Art. 19 Rn. 3.1 (4. Edition 1.7.2024).

¹⁰³ *Tettinger* in Löwer/Tettinger, Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, 2002, LVerf NRW Art. 28 Rn. 7 f.; für eine rein objektiv rechtliche Verpflichtung und Staatszielbestimmung auch *Günther* in Heusch/Schönbroicher, Die Landesverfassung Nordrhein-Westfalen, 2010, LVerfG NRW Art. 28 Rn. 1 f.; *Juric* in BeckOK Verfassung Nordrhein-Westfalen, LVerf NRW Art. 28 Rn. 1 (4. Edition 1.7.2024); für einen bloßen „Programmsatz“ als „ein freundliches Wort an die Klein- und Mittelbetriebe“ dagegen *Fleck* in Geller/Kleinrahm/Fleck, Die Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, 2. Aufl. 1963, LVerf NRW Art. 28 Anm. 2 m. w. N.

„unspezifische“¹⁰⁴ Förderziel bestimmter Form des Wirtschaftens umfasst zwar auch steuerliche Erleichterungen¹⁰⁵, trägt aber keine allgemeine Begünstigung betrieblicher Grundstücke. Ungeachtet der Frage, ob man den Begriff des Mittelstandes qualitativ oder quantitativ bestimmt¹⁰⁶, unterfallen nämlich Großunternehmen nicht dem landesverfassungsrechtlichen Fördergebot des Art. 28 LVerf NRW.¹⁰⁷ Der Landesgesetzgeber hat weder im Gesetz noch in der Gesetzesbegründung die Mittelstandsförderung aktiviert, weil die Hebesatzdifferenzierungsbefugnis den Gemeinden allein zugunsten der Wohngrundstücke zusteht (s. bereits C. I. 2.). Wenn er in Ausfüllung von Art. 28 LVerf NRW den Mittelstand hätte fördern wollen, so hätte das Gesetz dazu auch einen gespaltenen Hebesatz für Gewerbeimmobilien zur Ausnahme von nicht begünstigten „Nicht-Mittelstandsgrundstücken“ vorsehen müssen. Dies ist aber nicht erfolgt. Da der Landesgesetzgeber bei der Frage der Hebesatzdifferenzierung Art. 28 LVerf NRW entsprechend seiner „breit dimensionierten Gestaltungsspielräume bei der Umsetzung“¹⁰⁸ nicht aufgegriffen und diese abstrakte Staatszielbestimmung nicht aktiviert hat, scheidet sie als Kriterium bei der Ausfüllung oder Begrenzung gesetzlicher Spielräume durch die Gemeinde aus, weil sich ihre Satzungsautonomie „im Rahmen der Gesetze“ bewegen muss (s. bereits C. II. 1.). Eine Förderungskonkurrenz zwischen Art. 29 LVerf NRW und Art. 28 LVerf NRW besteht bei der kommunalen Ausfüllung der gesetzlichen Option zur Hebesatzdifferenzierung nicht. Insgesamt ist darum Art. 28 LVerf NRW kein verfassungskräftiges Gegengewicht zu Art. 29 LVerf NRW, das einer Gemeinde bei der Hebesatzberatung entgegengehalten werden könnte. Insoweit besteht für die Gemeinde wegen der gesetzlich vorgeschriebenen (optionalen) Hebesatzdichotomie kein Raum für eine Mittelstandsförderung durch Hebesatzfestsetzung. Darum kann das Fördergebot des Art. 28 LVerf NRW weder die verfassungsrechtliche Fundierung noch die Hochwertigkeit des sozial- und

¹⁰⁴ So *Wittreck* in *Schlacke/Wittreck*, Landesrecht Nordrhein-Westfalen, 2. Aufl. 2020, § 1 Rn. 62: „ebenso unspezifisch wie unschädlich“; positiv *Dietlein* in *Dietlein/Hellermann*, Öffentliches Recht in Nordrhein-Westfalen, 7. Aufl. 2019, § 1 Rn. 67: „moderne Zielvorgabe“.

¹⁰⁵ *Fleck* in *Geller/Kleinrahm/Fleck*, Die Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, 2. Aufl. 1963, LVerf NRW Art. 28 Anm. 3.

¹⁰⁶ Vgl. *Juric* in *BeckOK Verfassung Nordrhein-Westfalen*, LVerf NRW Art. 28 Rn. 3.1 (4. Edition 1.7.2024).

¹⁰⁷ Näher zur Größenorientierung und ihrer Rechtfertigung *Günther* in *Heusch/Schönbroicher*, Die Landesverfassung Nordrhein-Westfalen, 2010, LVerf NRW Art. 28 Rn. 5 m. w. N.

¹⁰⁸ *Tettinger* in *Löwer/Tettinger*, Kommentar zur Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, 2002, LVerf NRW Art. 28 Rn. 7 f.

gesellschaftspolitischen Zwecks der Stabilisierung bzw. Reduzierung der Wohnnebenkosten schmälern. Erst recht kann Art. 28 LVerfG NRW nicht die Freiheit der Gemeinde in Ansehung der „Lenkungs zweckauswahl“ (also der Entscheidung über das „Ob“ der Wohnkostenstabilisierung bzw. -reduzierung) beschneiden.

Das Grundgesetz wiederum enthält keinen so konkret formulierten „Auftrag“ wie Art. 29 LVerf NRW, bekennt sich aber in Art. 20 Abs. 1 GG zum Sozialstaatsprinzip als Staatszielbestimmung.¹⁰⁹ Als solche leitet es den Gesetzgeber verfassungsrechtlich an. Das betrifft auch den Steuergesetzgeber wie – in anderem Kontext – die Rede des Bundesverfassungsgerichts vom „Gebot sozialer Steuerpolitik“¹¹⁰ belegt. Allerdings gilt auch insoweit, dass der Sozialstaatsgrundsatz einen an den Gesetzgeber adressierten von einem weiteren Spielraum geprägten Gestaltungsauftrag normiert, der aber keine subjektiven Rechte vermittelt.¹¹¹ Hauptanliegen des Sozialstaatsgrundsatzes ist die staatliche Verantwortung für eine gerechte Sozialordnung¹¹², wobei es aber nicht zwingend um den Ausgleich sozialer Gegensätze oder wirtschaftlicher Unterschiede gehen muss, sondern diese staatliche Verantwortung auch hiervon losgelöst einen fürsorgenden Blick auf die finanzielle Belastung der Bevölkerung umfasst.¹¹³ Da das Wohnen zu den existenziellen Bedürfnissen der Menschen gehört, lässt sich daher die Legitimität der entlastend wirkenden Einflussnahme des Staates auf Wohnnebenkosten unseres Erachtens auch diesem Anliegen zuordnen.

Beide Staatszielbestimmungen sind natürlich umso mehr berührt, desto drängender und existenzieller die Wohnkostenbelastung für die einzelnen Haushalte ist. Denn sie haben

¹⁰⁹ Statt vieler zur Einordnung als Staatszielbestimmung *Sommermann* in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, GG Art. 20 Rn. 103; *Wittreck* in Dreier, Grundgesetz, 3. Aufl. 2015, GG Art. 20 (Sozialstaat) Rn. 24.

¹¹⁰ BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331; BVerfG v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66, BVerfGE 27, 111; BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108; BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfG 135, 126 Rn. 57.

¹¹¹ BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60 (79 f.); BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (446).

¹¹² BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (446).

¹¹³ Vgl. BVerfG v. 15.12.1970 – 1 BvR 559/70, BVerfGE 29, 402 (für die gleichheitsrechtliche Rechtfertigung der Ausnahmen vom Konjunkturzuschlag).

vornehmlich die Belange der wirtschaftlich Schwächeren im Blick.¹¹⁴ Wo die Grundsteuer-mehrbelastung angesichts der Wirtschaftskraft eines Haushaltes zu keinen nennenswerten Einschränkungen führt oder wo ein verminderter Hebesatz die Wohnkosten nicht stabilisiert, sondern mit einer niedrigeren Bewertung zusammentrifft und deren Entlastung sogar noch verstärkt, sind sie hingegen weniger berührt. Letzteres nimmt dem Anliegen aber nicht seine verfassungsrechtliche Fundierung und schmälert vor allem nicht seine Hochwertigkeit.

4. Wahrung der Verhältnismäßigkeit

a. Zweckabhängigkeit der Zweck-Mittel-Rationalität

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt, dass staatliche Maßnahmen ihre Rechtfertigung in einem benennbaren Zweck haben müssen und an diesem Zweck in ihrem Umfang und Ausmaß auch gemessen werden müssen.¹¹⁵ Für die nachfolgende Darlegung zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit wird der besonders hoch zu gewichtende sozial- und gesellschaftspolitische Differenzierungszweck der Stabilisierung bzw. Reduzierung der Wohnnebenkosten zugrunde gelegt.

b. Geeignetheit

Die Geeignetheit eines niedrigeren Hebesatzes zur Erreichung des sozial- und gesellschaftspolitischen Differenzierungszwecks der Stabilisierung bzw. Reduzierung der Wohnnebenkosten ist nicht zweifelhaft.¹¹⁶ Der Satzungsgeber kann hier den gleichen prognostischen Einschätzungsspielraum für sich beanspruchen, der auch für den Parlamentsgesetzgeber gilt. Die Prognose muss daher nur vertretbar sein.¹¹⁷

¹¹⁴ Für das Sozialstaatsprinzip BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 Rn. 55; vgl. auch *Sommermann* in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, GG Art. 20 Rn. 105.

¹¹⁵ Statt vieler zur Verhältnismäßigkeit anlässlich der gleichheitsrechtlichen Rechtfertigung *Eichberger*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen, DStJG 39 (2016), 97 (112 ff.); zur Verhältnismäßigkeit im Allgemeinen ferner *Petersen* in Kahl/Ludwigs, Handbuch des Verwaltungsrechts, Band III, 2022, § 73 Rn. 30 ff.

¹¹⁶ Ebenso zum SächsGrStMG *Desens* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, SächsGrMG Rn. 38 (Jan. 2022).

¹¹⁷ *Englisch* in Stern/Becker, Grundrechte-Kommentar, 4. Aufl. 2024, GG Art. 3 Rn. 137.

c. Erforderlichkeit

Der Satzungsgeber genießt (auch) bei der Erforderlichkeit einen weiten prognostischen Einschätzungsspielraum und er darf hier daher davon ausgehen, dass es keine alternativen „Mittel“ gibt, die ebenso breitenwirksam die Wohnnebenkosten stabilisieren bzw. reduzieren können wie eine grundsteuerliche Verschonung durch einen niedrigeren Hebesatz. Es blieben allenfalls direkte Subventionen, die allerdings einen deutlich höheren Verwaltungsaufwand sowie Deklarationslasten der Bürger auslösen und das Gleichheitsproblem nur verschieben.

d. Zielgenauigkeit

Erörterungsbedürftig ist die Zielgenauigkeit der Entlastung, vor allem die Sachgerechtigkeit der Abgrenzung des Kreises der Begünstigten vom Kreis der Nichtbegünstigten gemessen am Lenkungszweck. Denn die Anknüpfung an die Gebäudeart bedingt, dass einige Wohnnutzungen von dem niedrigeren Hebesatz ausgeschlossen bleiben, während einige Nichtwohnutzungen wegen der Einheitlichkeit der Gebäudeartfeststellung an der Wohngrundstückeinordnung teilhaben (s. bereits C. III. 2.). Die Gemeinden haben dieses „Ganz-oder-gar-nicht-Prinzip“ zwar nicht zu verantworten, aber sie machen es sich im Falle der Wahl eines differenzierten Hebesatzes zu eigen. Deshalb müssen sie sich – selbst wenn sie „im Rahmen der Gesetze“ gar nicht anders machen können, außer auf einen differenzierten Hebesatz zu verzichten – auch dem Einwand der mangelnden Zielgenauigkeit stellen.

Allerdings sind die Zielgenauigkeit beeinträchtigende Vergrößerungen im Interesse des Steuervollzugs durchaus zulässig. Das Bundesverfassungsgericht erkennt an, dass das Steuerrecht in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens erfassen muss und dass Steuergesetze, um praktikabel zu sein, in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen dürfen. Der legitime Zweck für die Vergrößerung ist typischerweise die Vereinfachung des Steuervollzugs. Die damit verbundene Ungleichbehandlung darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen, so das Bundesverfassungsgericht, die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.¹¹⁸ Dafür ist vor allem von Bedeutung, wie nah oder fern die Typisierung am „typischen Fall“ liegt; umso mehr Fälle, die nach dem Verschonungsanliegen eigentlich verschonungswürdig sind, herausfallen, desto

¹¹⁸ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 250 (Erbchaftsteuer III).

größer wird der Rechtfertigungsbedarf; für die Verschonung nicht verschonungswürdiger Fälle gilt dies entsprechend. Schließlich ist auch hier das Ausmaß der Ungleichbehandlung in den Blick zu nehmen.¹¹⁹

Diese Vereinfachungs-Rechtfertigung weist auch hier den Weg.¹²⁰ Der Bundesgesetzgeber typisiert letztlich der Einfachheit wegen. Es kann nämlich auf die vorhandene Artfeststellung zurückgegriffen werden. Hieran knüpft der Landesgesetzgeber an und kann zudem noch einen weiteren Vereinfachungsaspekt für sich in Anspruch nehmen, der gerade mit der Hebesatzdifferenzierung zusammenhängt: Ein einheitlicher Hebesatz kann auf diesem Weg auf eine wirtschaftliche Einheit angewendet werden.

Als eine zielgenauere, nicht weniger einfache Alternative kommt regelungstechnisch indes auch die Anknüpfung an die tatsächliche Wohnfläche im Verhältnis zur gesamten Wohn- und Nutzfläche eines Gebäudes in Betracht. Der Steuerpflichtige muss immerhin über die Wohn- und Nutzfläche verfügen; ansonsten könnte die Gebäudeartbestimmung nicht erfolgen. Zum Teil wird die Wohn- und die Nutzfläche im Grundsteuererklärungsformular auch abgefragt, allerdings nicht für alle wirtschaftlichen Einheiten, bei denen eine „Mischnutzung“ besteht. Entscheidend soll aber erst einmal sein, dass diese Daten bei den Steuerpflichtigen existieren und abgefragt werden könnten (wobei hier ausgeblendet wird, dass dies für das Jahr 2025 praktisch wohl nicht mehr umsetzbar sein dürfte). Würde man hieran anknüpfend die Wohn- und Nutzfläche zum Gegenstand einer gesonderten Feststellung machen, ließe sich ebenso (verfahrensmäßig) einfach eine Verbindung von bereits bekannten Daten mit der Hebesatzanwendung herstellen.

Allerdings hat diese Alternative bei genauer Betrachtung ihrerseits Nachteile, weshalb die Anknüpfung an die Artfeststellung von der weiten Einschätzungsprärogative des Landesgesetzgebers¹²¹ umfasst wird, was sodann auch zugunsten der von § 1 Abs. 1 NWGrStHsG Gebrauch machenden Gemeinde Geltung beansprucht:

¹¹⁹ Vgl. zu den Typisierungsgrenzen im Allgemeinen BVerfG v. 7.12.2022 – 2 BvR 988/16, BVerfGE 164, 347 Rn. 136 f. (Körperschaftsteuererhöhungspotenzial) m. umf. N.

¹²⁰ Parallel zur selben Typisierung im SächsGrStMG *Desens* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, SächsGrMG Rn. 40 (Jan. 2022).

¹²¹ Vgl. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 142 (Erbchaftsteuer III).

(1) Es müsste nicht nur die Wohnflächenfeststellung verfahrensrechtlich etabliert werden, sondern als Folgenotwendigkeit auch die „Aufspaltung“ der wirtschaftlichen Einheit für Zwecke der Anwendung unterschiedlicher Hebesätze.

(2) Der Wohnflächenmaßstab gibt nicht immer den prozentualen Anteil der Wohnfläche am Grundsteuerwert wieder. So können bei Mietwohngrundstücken, die im Ertragswertverfahren zu bewerten sind, die Wohn- und Nichtwohnnutzung mit unterschiedlichem Gewicht in den Gesamtertragswert eingegangen sein. Denn für Nichtwohnnutzungen gilt typischerweise immer der höchste Mietwert¹²², während für die Wohnnutzungen niedrigere Mieten pro qm zur Anwendung kommen können.¹²³ Beim Sachwertverfahren ist ein vergleichbares Problem dort denkbar, wo kein einheitlicher Sachwert mit identischen bewertungsrelevanten Daten zu ermitteln ist, sondern wegen der baulichen Selbständigkeit einzelner Gebäude oder auch nur Gebäudeteile letztlich mehrere Teilsachwerte mit unterschiedlichen bewertungsrelevanten Daten zusammengefügt werden müssen.¹²⁴

(3) Schließlich muss gesehen werden, dass die meisten gemischt-genutzten Grundstücke Vermietungsobjekte sein dürften und die Frage nach der Zielgenauigkeit daher untrennbar mit dem Umlagemaßstab der (grundsätzlich umlagefähigen) Grundsteuer verknüpft ist. Bisher geht der Bundesgerichtshof in Zivilsachen davon aus, dass die Grundsteuer nach dem Flächenmaßstab auf alle Mieter umgelegt werden darf, d. h. es muss kein Vorwegabzug für die Gewerbeeinheiten erfolgen.¹²⁵ Würde es auch für das neue Grundsteuerrecht und unter Geltung unterschiedlicher Hebesätze bei diesem Grundsatz bleiben, würde ein niedriger Hebesatz den Wohnnutzungen nicht vollständig zugutekommen; genauer: umso geringer der Wohnnutzungsanteil ist, desto geringer fällt auch die Entlastung für eben jenen aus. Mit Blick darauf,

¹²² Vgl. *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, BewG § 254 Rn. 9.

¹²³ Beachte die Anlage 39 zu § 254 BewG: In Nordrhein-Westfalen sind die Mietwerte für Wohnungen ab 60 qm in Zweifamilienhäusern und in Mietwohngrundstücken immer und bei Einfamilienhäusern in der Regel niedriger als für Wohnungen unter 60 qm.

¹²⁴ Dazu *Grootens* in Grootens, Grundsteuergesetz und Bewertungsgesetz, 2. Aufl. 2022, BewG § 259 Rn. 59; *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, BewG § 259 Rn. 9; AEBewGGrSt A 259.6.

¹²⁵ BGH v. 10.5.2017 – VIII ZR 79/16, MDR 2017, 1117; *Drager* in BeckOGK Bürgerliches Gesetzbuch, BGB § 556a Rn. 14.2. (Stand 1.7.2024); sehr streitig, a. A. zum Beispiel *Artz* in Staudinger, Bürgerliches Gesetzbuch, 2021, BGB § 556a Rn. 34a; *Langenberg/Zehelein*, Betriebskosten- und Heizkostenrecht, 10. Aufl. 2002, Teil F Rn. 202 m. w. N.

dass andere Umlagegrundsätze gelten können, wenn die gewerbliche Nutzung erhebliche Mehrkosten pro Quadratmeter auslöst (das wurde vom Bundesgerichtshof für die Grundsteuer eben verneint), ist freilich auch denkbar, dass bei Geltung unterschiedlicher Hebesätze die Vermieter angehalten werden, zu ermitteln, welcher Teil der Grundsteuer auf die gewerbliche Nutzung einerseits und auf die Wohnnutzung andererseits entfällt. Ab welcher Hebesatzpreisung dieser Fall eintreten kann, lässt sich vorab nicht sagen. Das Alles-oder-Nichts-Prinzip vermeidet insoweit Rechtsunsicherheit bei den Nebenkostenabrechnungen und zudem auch administrativen Aufwand bei den Vermietern.

Zu beachten ist schließlich, dass jeder Grundstückseigentümer bei gemischt-genutzten Immobilien eine zielgenaue Anwendung des für Wohngebäude geltenden niedrigeren Hebesatzes dadurch bewirken kann, dass er Wohnungs-/Teileigentum bildet. Dann entsteht je Wohnungs-/Teileigentum eine gesonderte wirtschaftliche Einheit¹²⁶, die ein eigenständiger Steuergegenstand ist. Damit gehen freilich Transaktionskosten einher, die ins Verhältnis zur Grundsteuerersparnis bei den Wohngrundstücken (Wohneigentumseinheiten) gesetzt werden müssen. Ob sich ein solcher Schritt „lohnt“, hängt davon ab, wie groß die Grundsteuerbelastungsdifferenz ist. Es lässt sich aber jedenfalls nicht sagen, dass der „Alles-oder-Nichts-Gebäudeart-Ansatz“ für eine wirtschaftliche Einheit, die als gemischt-genutztes Grundstück oder als Geschäftsgrundstück qualifiziert wurde, praktisch unvermeidbar ist. Auch dieser Aspekt nimmt Rechtfertigungsdruck von der Typisierung.

Die typisierende Anknüpfung an die Artfeststellung ist daher auch bezogen auf den sozial- und gesellschaftspolitischen Zweck der Wohnkostenstabilisierung bzw. -reduzierung grundsätzlich ausreichend zielgenau.¹²⁷

Allenfalls in extremen Ausnahmefällen mag man bezogen auf die konkreten gemeindlichen Verhältnisse zu einem anderen Ergebnis kommen. Man denke an eine Gemeinde, in der es nur wenige Wohngrundstücke, aber viele gemischt-genutzte Gebäude (= Nichtwohn-

¹²⁶ *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, BewG § 244 Rn. 26.

¹²⁷ Ebenso zu § 15 Abs. 1 GrStG *Winkler*, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2023, 240 f.; zum SächsGrStMG ferner *Desens* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, Sächs-GrMG Rn. 40 (Jan. 2022).

grundstücke) mit erheblichen Wohnnutzungsanteilen gibt. Hier kommt der niedrige Hebesatz nur einem kleinen Teil der eigentlich begünstigungsfähigen Gruppe zugute.

e. Angemessenheit vor allem der Höhe der Hebesatzdifferenzierung

Die Verhältnismäßigkeit verlangt, dass die Mehrbelastung der Nichtwohngrundstücke im Verhältnis zur Belastung der Wohngrundstücke angemessen sein muss. Dafür ist weder die individuelle Belastung eines Nichtwohngrundstücks relevant, noch kommt es auf ein konkretes Stabilisierungs- bzw. Reduzierungsbedürfnis in Bezug auf individuelle Nutzer von Wohngrundstücken an. Entscheidend ist, ob sich insgesamt ein nicht mehr tragbares Ergebnis einstellt.

Insoweit sind zuvorderst (erneut) Umfang und Ausmaß der Ungleichbehandlung (aus der Perspektive der Nichtbegünstigten) von Bedeutung. Es wurde diesbezüglich bereits festgestellt, dass die Anzahl der Wohngrundstücke in den meisten Gemeinden die Anzahl der Nichtwohngrundstücke deutlich übersteigen dürfte und deshalb die Entlastung der Wohngrundstücke durch einen niedrigeren Hebesatz die Regel und nicht die Ausnahme sein wird (s. bereits C. III. 1. b. cc. [2] [c]). Die Verteilung von Wohn- und Nichtwohngrundstücken in einer Gemeinde ist deshalb auch für die Verhältnismäßigkeit selbst – und nicht nur für die Maßstabsbestimmung – von Bedeutung, weil häufig wohl eine geringere Zahl von Nichtwohngrundstücken die Entlastung der größeren Zahl der Nichtwohngrundstücke „auffangen“ muss (wenn man – wie bereits erwähnt – unterstellt, dass die Gemeinden das Grundsteueraufkommen für 2025 zumindest auf dem Niveau der Vorjahre halten wollen). Die Entlastung des einzelnen Wohngrundstücks entspricht dann nicht der zusätzlichen Belastung des einzelnen Nichtwohngrundstücks; letztere ist höher.

Für die Belastungswirkung ist eine steuerliche Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Denn um die Intensität einer Ungleichbehandlung zu ermitteln, ist ein Gesamtvergleich aller mit der fraglichen Regelung einhergehenden Vor- und Nachteile anzustellen.¹²⁸ Insoweit ist von Bedeutung, dass diejenigen, die von dem niedrigeren Hebesatz ausgenommen sind, in vielen Fällen Grundstückseigentümer sein dürften, die das Grundstück zur Einkünfteerzielung nutzen. Die Grundsteuer stellt hier typischerweise einen die Einkommen- oder Körperschaftsteuerbelastung mindernden Erwerbsaufwand dar. Gesamthaft betrachtet, geht eine höhere Grundsteuerbelastung bei solchen Einkommen- und Körperschaftsteuersubjekten in Höhe des jeweiligen (Grenz-) Steuersatzes zu Lasten des Einkommen- bzw. Körperschaftsteueraufkommens. Zudem mindern 0,11 Prozent des Grundsteuerwertes die – ohnehin schon durch die Grundsteuer als Betriebsausgabe reduzierte – gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG i. d. ab dem 1.1.2025 geltenden Fassung), was bei Körperschaftsteuersubjekten immer relevant ist und bei Einkommensteuersubjekten dort, wo trotz der Anrechnung nach § 35 GewStG eine Mehrbelastung durch die Gewerbesteuer verbleibt.

Bringt man die vorstehende Erkenntnis mit den übrigen Erkenntnissen zusammen, ist zuvorderst festzuhalten, dass sich die Angemessenheit der konkreten Höhe der Hebesatzdifferenzierung einer rationalen Letztbegründungsmöglichkeit entzieht – wie der Hebesatz als solcher auch. Entscheidend ist, dass die Gewichtigkeit des sozial- und gesellschaftspolitischen Anliegens zeit- und kontextabhängig die Differenzierung erklären kann. Dafür kann neben der durchschnittlichen Messbetragsveränderung im Gemeindegebiet auch (nur) die statistische Entwicklung der Wohnkosten und des Lebenshaltungsindex im Allgemeinen herangezogen werden. In Zeiten, in denen Wohnkosten steigen, ist der Differenzierungsspielraum größer; dies umso mehr, desto weniger die allgemeine Lohnentwicklung diese Steigerung auffängt. Entsprechendes gilt, wenn mehrere dem Staat zuzurechnende Kostenfaktoren zusammentreffen und dadurch Akzeptanzverluste drohen. In Zeiten nachweislich niedriger Wohnkosten,

¹²⁸ *Wollenschläger* in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, GG Art. 3 Rn. 155, u. a. mit Verweis auf BVerfG v. 18.6.1975 – 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, 109 (118 f.) (gewerbsteuerliche Benachteiligung dürfe nicht isoliert betrachtet werden, sondern vielmehr müsse die gesamte steuerliche Belastung herangezogen werden, die auch von Vorteilen gekennzeichnet sei). Ein solcher Gesamtbetrachtungsgedanke in Ansehung des Ausmaßes der Ungleichbehandlung findet sich ferner in BVerfG v. 14.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rn. 118 (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG) (Das Ausmaß der Benachteiligung der an einer Mitunternehmensgesellschaft beteiligten Personengesellschaft im Verhältnis zu einer unmittelbar beteiligten natürlichen Person werde in gewissem Umfang durch die Anrechnungsmöglichkeit des § 35 GewStG reduziert).

guter Lohnentwicklungen, aber auf der anderen Seite ohnehin schon hoher Belastungen der Eigentümer und Nutzer von Nichtwohngrundstücken, kann der Differenzierungsspielraum unter Umständen auch kleiner werden. Das alles sind Fragen der Angemessenheit der Differenzierung und es geht nur darum, die nicht mehr tragbare, unvertretbare Abwägung zu identifizieren.

f. Gesamtbetrachtung

Führt man die vorstehenden Gesichtspunkte zusammen, zeigt sich, dass der Gleichheitssatz keine unerfüllbaren Anforderungen an die Gemeinden stellt. Eine vollständige oder weitgehende Verschiebung der Grundsteuerbelastung auf die Nichtwohngrundstücke ist schon einfach-rechtlich nicht von § 1 Abs. 1 NWGrStHsG gedeckt (s. C. I. 3.). Jenseits dieser „Typusveränderungssperre“ kann es daher ohnehin nur noch um andere Differenzierungen gehen. Wo die Grenze genau verläuft, lässt sich nicht beziffern. Jedenfalls ein Belastungsunterschied von 50 Prozent, wie er in Sachsen aufgrund der unterschiedlichen Messzahlen nach Maßgabe des SächsGrStMG gilt (ähnlich auch im Saarland nach § 1 GrStG-Saar, dort ca. 47 Prozent Belastungsunterschied) und vom FG Sachsen nicht beanstandet wurde¹²⁹, würde den Typus nicht verändern und dürfte auch keine Verhältnismäßigkeitszweifel aufwerfen, wenn die Gemeinde mit der Hebesatzdifferenzierung den sozial- und gesellschaftspolitischen Zweck einer Wohnnebenkostenstabilisierung bzw. -reduzierung verfolgt (und nach Maßgabe von C. IV. die Verantwortung hierfür übernimmt).¹³⁰ Es ist nur eine grobe Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen, die den Gemeinden viel Spielraum belässt, und selbst einer nicht unerheblichen unmittelbaren Mehrbelastungswirkung stehen ein angesichts der Wohnkostenentwicklung derzeit äußerst gewichtiger, landes- wie bundesverfassungsrechtlich fundierter Sachgrund, ein sachgerecht abgegrenzter Kreis der Begünstigten und eine typischerweise folgende Belastungsrelativierung über die Ertragsteuern gegenüber.

¹²⁹ FG Sachsen v. 24.10.2023 – 2 K 574/23, EFG 2024, 233; ebenso *Desens* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, SächsGrMG Rn. 34 ff. (Jan. 2022); *Krumm* in Gedächtnisschrift für Andreas Musil, 2024 (im Erscheinen); *Wackerbeck*, Anmerkung zu FG Sachsen v. 24.10.2023 – 2 K 574/23, EFG 2024, 238 (239).

¹³⁰ Wer eine Belastungsdifferenzierung von 50 Prozent anstrebt, muss bedenken, dass § 15 Abs. 1 GrStG bereits eine Belastungsdifferenzierung auf Messzahlebene vorsieht; eine Hebesatzdifferenzierung von 50 Prozent führt daher nicht zu einer Belastungsdifferenzierung in gleicher Höhe, sondern von ca. 54 Prozent.

IV. Begründungsanforderungen bei der kommunalen Hebesatzdifferenzierung

1. Keine allgemeine Begründungspflicht für kommunale Satzungen

Inwieweit eine Satzung, die gestützt auf das Landesgesetz eine kommunale Hebesatzdifferenzierung festsetzt, Begründungsanforderungen erfüllen muss, ist zunächst nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen zu beurteilen. Begründungen staatlicher oder kommunale Maßnahmen erfüllen verschiedene Funktionen.¹³¹ Von der Sinnhaftigkeit einer Begründung ist aber die Frage einer Begründungspflicht für staatliche oder kommunale Maßnahmen zu unterscheiden.¹³²

Die rechtswissenschaftliche Diskussion um eine allgemeine Begründungspflicht für Normen betrifft primär den Parlamentsgesetzgeber.¹³³ Ein Teil der Literatur ist der Ansicht der Gesetzgeber schulde „nur das Gesetz“¹³⁴ und in Übereinstimmung hiermit verneint auch das Bundesverfassungsgericht eine allgemeine legislative Begründungspflicht.¹³⁵ Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht auch Ausnahmen von diesem Grundsatz formuliert. Allen

¹³¹ *Kischel*, Die Begründung, 2003, 39 ff.

¹³² Zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen der Begründung *Kischel*, Die Begründung, 2003, 63 ff.

¹³³ Dazu *Kischel*, Die Begründung, 2003, 260 ff.

¹³⁴ *Schlaich*, Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen, VVDStRL 39 (1991), 99 (109) unter Bezugnahme auf *Geiger*, Gegenwartsprobleme der Verfassungsgerichtsbarkeit aus deutscher Sicht, in Berberich/Holl/Maaß, Neue Entwicklungen im öffentlichen Recht, 1979, 131 (141); unter Ablehnung einer verfassungsrechtlichen Begründungspflicht des Gesetzgebers auch *Waldhoff*, „Der Gesetzgeber schuldet nichts als das Gesetz“, in Festschrift für Josef Isensee, 2007, 325.

¹³⁵ Begründungspflichten des Parlamentsgesetzgebers im Allgemeinen ablehnend zuletzt z. B. BVerfG v. 24.3.2021 – 1 BvR 2656/18, BVerfGE 157, 30 Rn. 241.

Konstellationen (namentlich: Parteienfinanzierung¹³⁶, Richter- und Beamtenbesoldung¹³⁷, Bestimmung eines menschenwürdigen Existenzminimums¹³⁸) war – mal mehr, mal weniger, aber doch im Grunde als gemeinsame Herausforderung – die Zurückbehaltung des Grundgesetzes in Bezug auf normative Maßstäbe und damit die fehlende Möglichkeit einer verfassungsrechtlichen (rationalen) Ergebniskontrolle gemeinsam, was sodann durch eine Verfahrens- und konkret eine Begründungskontrolle kompensiert werden sollte.

Diese Grundsätze gelten auch für untergesetzliche Normen und vor allem kommunale Satzungen. Letztere sind ein zentrales und typisches Instrument der Selbstverwaltung und Gesetze im materiellen Sinn.¹³⁹ Der Satzung im kommunalen Bereich wird zwar ein „ambivalenter Charakter von Rechtsnorm einerseits und Verwaltungsmaßnahme andererseits“¹⁴⁰ zugeschrieben. Der Erlass kommunaler Satzungen ist aber nicht dem Bereich der Gesetzgebung zuzuordnen, sondern dem Bereich der vollziehenden Gewalt.¹⁴¹ Der insoweit häufig anzutreffende Begriff der „administrativen Rechtssetzung“ bringt dies zutreffend zum Ausdruck. Allerdings stehen Satzungen den Gesetzen deutlich näher als den Einzelfallentscheidungen.¹⁴² Sie sind delegierte Rechtssetzung, aber keine abgeleitete Rechtssetzung, weil sie Ausübung der

¹³⁶ BVerfG v. 24.1.2023 – 2 BvF 2/18, BVerfGE 165, 206 Rn. 128 f.: das Fehlen quantifizierbarer Vorgaben in der Verfassung bedürfe einer prozeduralen Sicherung, um der verfassungsrechtlichen Gestaltungsrichtlinie des Art. 21 Abs. 1 GG Rechnung zu tragen. Diese bestehe in erster Linie in einer Begründungspflicht. Sie diene der Einhegung des Entscheidungsspielraums des Gesetzgebers durch die Verpflichtung, sich der Einhaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben aus Art. 21 Abs. 1 GG selbst zu vergewissern.

¹³⁷ BVerfG v. 14.2.2012 – 2 BvL 4/10, BVerfGE 130, 263 (301): da das grundrechtsgleiche Recht auf Gewährung einer amtsangemessenen Alimentation keine quantifizierbaren Vorgaben im Sinne einer exakten Besoldungshöhe liefere, bedürfe es der Absicherung durch eine Begründungspflicht; sodann ferner unter anderem BVerfG v. 16.10.2018 – 2 BvL 2/17, BVerfGE 149, 382 Rn. 20 f.; BVerfG v. 4.5.2020 – 2 BvL 4/18, BVerfGE 155, 1 Rn. 96 f.

¹³⁸ BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09, BVerfGE 125, 175 (226).

¹³⁹ *Burgi*, Kommunalrecht, 7. Aufl. 2024, § 15 Rn. 1; *Saurer* in Stern/Sodan/Möstl, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Band 2, 2. Aufl. 2022, § 44 Rn. 59c, 63, 66.

¹⁴⁰ *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 21. Aufl. 2024, § 13 Rn. 2.

¹⁴¹ BVerfG v. 22.11.1983 – 2 BvL 25/81, BVerfGE 65, 283 (289).

¹⁴² *Kischel*, Die Begründung, 2003, 305.

Satzungsautonomie der juristischen Person als Teil ihrer Selbstverwaltung sind.¹⁴³ Der Satzungsgeber vollzieht mit seiner administrativen Rechtssetzung innerhalb des von der Satzungsermächtigung gesteckten Rahmens und unter Beachtung des höherrangigen Rechts (insoweit gilt uneingeschränkt der Vorbehalt des Gesetzes) nicht nur gesetzliche Vorgaben, sondern erfüllt einen eigenen Gestaltungsauftrag zur autonomen Regelung nach eigenen Vorstellungen. Ein solcher Rechtssetzungsvorgang zielt vor allem auf kommunaler Ebene auf die schöpferisch normative Ordnung komplexer Interessenlagen ab.¹⁴⁴ Weil diese schöpferischen Entscheidungen nach Zusammensetzung und unmittelbarer Legitimation des handelnden Organs sowie dem Entscheidungsverfahren gesetzgeberischen Entscheidungen stark angenähert sind, erfordern und rechtfertigen sie auch besondere Gestaltungsfreiheiten.¹⁴⁵

Der für diese Gestaltungsfreiheit häufig verwendete Begriff des Satzungsermessens (ebenso anzutreffen: Gestaltungsermessen, Regelungsermessen, Normsetzungsermessen, normatives Ermessen) ist insoweit freilich missverständlich. Er suggeriert durch die Bezugnahme auf den Terminus des „Ermessens“, dass eine bloße Unterkategorie des Verwaltungsermessens vorliegt, für das die einzelfallorientierte Auswahl aus mehreren rechtmäßigen Rechtsfolgen prägend ist und für die sich die Kontrollmaßstäbe aus § 40 VwVfG und § 114 VwGO ergeben. Das ist aber gerade nicht der Fall; das VwVfG ist auf Satzungen schon unmittelbar keine Anwendung¹⁴⁶ und auch eine Übertragung der Maßstäbe verbietet sich. Verwaltungs- und

¹⁴³ *Kischel*, Die Begründung, 2003, 306 f.; *Martini* in Voßkuhle/Eifert/Möllers, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band II, 3. Aufl. 2022, § 33 Rn. 54; *Saurer* in Stern/Sodan/Möstl, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Band 2, 2. Aufl. 2022, § 44 Rn. 59c.

¹⁴⁴ Vgl. *Kischel*, Die Begründung, 2003, 307; *Martini* in Voßkuhle/Eifert/Möllers, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band II, 3. Aufl. 2022, § 33 Rn. 74; *Ossenbühl* in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl. 2007, § 105 Rn. 48; *Saurer* in Stern/Sodan/Möstl, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Band 2, 2. Aufl. 2022, § 44 Rn. 82.

¹⁴⁵ *Oebbecke*, Kommunale Satzungsgebung und verwaltungsgerichtliche Kontrolle, NVwZ 2003, 1313 (1316).

¹⁴⁶ *Gern/Brüning*, Deutsches Kommunalrecht, 4. Aufl. 2019, Rn. 896; *Saurer* in Stern/Sodan/Möstl, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Band 2, 2. Aufl. 2022, § 44 Rn. 74.

Satzungsermessen weisen nämlich strukturelle und funktionelle Unterschiede auf¹⁴⁷, weshalb die auf die Rechtsanwendung im Einzelfall zugeschnittenen Begründungsanforderungen nicht gelten. Daher entspricht es zu Recht herrschender Ansicht, dass für kommunale Satzungen keine weitergehenden Begründungsanforderungen gelten als für Parlamentsgesetze; es bestehen mithin keine (ungeschriebene, zu den formell-verfahrensmäßigen Anforderungen zu rechnenden) Begründungspflichten für kommunale Satzungen.¹⁴⁸

Allerdings ist der Parlamentsgesetzgeber befugt, sich dieser Frage anzunehmen; er kann Begründungspflichten gesetzlich anordnen, muss es aber nicht. Das Referenzgebiet hierfür ist vor allem das Städtebaurecht. Hier finden sich nicht nur normativ angeordnete formelle Begründungspflichten, sondern es wird auch erkennbar, dass sie untrennbar mit dem normativen Programm im Übrigen verbunden sind. Das wird besonders deutlich bei Bebauungsplänen. § 1 Abs. 7 BauGB verlangt, dass die öffentlichen und privaten Belange gegeneinander und untereinander gerecht abzuwägen sind und § 2 Abs. 3 BauGB ordnet an, dass das relevante Abwägungsmaterial zu ermitteln und zu bewerten ist. Eine Begründungsnotwendigkeit folgt hier

¹⁴⁷ *Martini* in Voßkuhle/Eifert/Möllers, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band II, 3. Aufl. 2022, § 33 Rn. 74 (sind „wesensverschieden“); *von Danwitz*, Die Gestaltungsfreiheit des Verordnungsgebers, 1988, 177 f. (zur Verordnung, aber auf die Satzung übertragbar); in der Tendenz auch *Bickenbach* in Kahl/Ludwigs, Handbuch des Verwaltungsrechts, Band V, 2023, § 132 Rn. 9 f.

¹⁴⁸ BVerwG v. 26.4.2006 – 6 C 19/05, BVerwGE 125, 384 (Satzung einer Handwerkskammer); *Herdegen*, Gestaltungsspielräume bei administrativer Normgebung – Ein Beitrag zu rechtsformabhängigen Standards für die gerichtliche Kontrolle von Verwaltungshandeln, AöR 114 (1989), 607 (639); *Kischel*, Die Begründung, 2003, 304 ff.; *Möstl* in Ehlers/Pünders, Allgemeines Verwaltungsrecht, 16. Aufl. 2022, § 19 Rn. 24; *Ramsauer* in Kopp/Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 25. Aufl. 2024, VwVfG § 39 Rn. 10; *Sachs*, Normsetzung (Rechtsverordnung, Satzung) in Festschrift für Ulrich Battis, 2014, 161 (169); *Saurer* in Stern/Sodan/Möstl, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Band 2, 2. Aufl. 2022, § 44 Rn. 85; *Stelkens*, Rechtssetzungen der europäischen und nationalen Verwaltungen, VVDStRL 71 (2012), 369 (390 f.); implizit auch *Burgi*, Kommunalrecht, 7. Aufl. 2024, § 15 Rn. 21 ff.; *Gern/Brüning*, Deutsches Kommunalrecht, 4. Aufl. 2019, Rn. 896; *Lange*, Kommunalrecht, 2. Aufl. 2019, Kap. 12 Rn. 33 ff. Dies entspricht auch der Rechtsprechung zu anderen untergesetzlichen Normen, z. B. BVerwG v. 26.6.2014 – 4 C 3/13, BVerwGE 150, 114 Rn. 25 (Rechtsverordnung); a. A. *Ellerbrock*, Die öffentlich-rechtliche Satzung, 2020, 305 f. (es bestehe eine generelle Informationsbeschaffungs- und Begründungspflicht für den Satzungsgeber, arg.: Rechtsstaatsprinzip und Vorwirkung des Grundrechtsschutzes); *Ossenbühl*, Eine Fehlerlehre für untergesetzliche Normen, NJW 1986, 2805 (2809) (Rechtsstaatsprinzip); wohl auch *Schmidt-Aßmann*, Die kommunale Rechtssetzung im Gefüge der administrativen Handlungsformen und Rechtsquellen, 1981, 11 f.

schon allein daraus, dass der Gesetzgeber den Satzungsgeber an Abwägungsdirektiven bindet und deshalb auch der Abwägungsvorgang (gerichtlich) kontrollierbar sein muss. Hier zeigt sich der enge Zusammenhang zwischen der (wenn auch nur eingeschränkten) Abwägungskontrolle und der Begründung der Abwägung: Wo der Gesetzgeber den Satzungsgeber nicht an Abwägungsdirektiven bindet, findet nur eine objektive Ergebniskontrolle statt¹⁴⁹ und es bedarf auch keiner Begründung.

Daher ist festzuhalten, dass Begründungspflichten für eine gemeindliche Satzung speziell normiert werden müssen – sei es explizit als Begründungspflicht, sei es zumindest indirekt im Zuge der Bindung des Satzungsgebers an Abwägungsdirektiven. Soweit dies nicht vorgesehen ist, steht es der Gemeinde grundsätzlich frei, die Satzung zu begründen oder aber davon abzusehen.

2. Keine allgemeine Begründungspflicht für kommunale Steuersatzungen im Besonderen

Das vorstehende Ergebnis gilt auch für Steuersatzungen. Dies ist insbesondere vom Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen schon mehrfach betont worden:

„Es gibt keine einfachgesetzliche oder verfassungsrechtliche Bestimmung, die es gebietet, Datenmaterial dazu zu sammeln und in einem Abwägungsprozess zu gewichten. Soweit sich aus besonderen gesetzlichen Vorschriften (vgl. etwa für die Bauleitplanung §§ 1 Abs. 7, 2 Abs. 3 BauGB oder im Rahmen einer Gebührenkalkulation § 6 Abs. 2 KAG NRW) Verpflichtungen zur Sammlung von Abwägungsmaterial und zur Abwägung ergeben, können diese besonderen gesetzlich normierten Anforderungen nicht allgemein auf den Erlass anderer Gemeindecsatzen und speziell der hier in Rede stehenden Steuersatzung übertragen werden. Dem steht gerade entgegen, dass der Gesetzgeber für einzelne durch Satzung zu regelnde Rechtsbereiche besondere Sammlungs- und Abwägungsanforderungen stellt und für andere nicht. Die Kontrolle satzungsrechtlicher Abgabenregelungen beschränkt sich mit Blick auf das kommunale Selbstverwaltungsrecht aus Art. 28 Abs. 2 GG auf die Vereinbarkeit der Festsetzungen mit höherrangigem Recht, umfasst aber nicht die Überprüfung nach der Art von ermessensgeleiteten Verwaltungsakten (vgl. § 114 VwGO) mit der Folge, dass jeder – vermeintliche –

¹⁴⁹ Herdegen, Gestaltungsspielräume bei administrativer Normgebung – Ein Beitrag zu rechtsformabhängigen Standards für die gerichtliche Kontrolle von Verwaltungshandeln, AöR 114 (1989), 607 (641 f.).

*Kalkulationsirrtum als "Ermessensfehler" (vgl. § 12 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b KAG NRW i. V. m. § 5 AO) angesehen werden kann.*¹⁵⁰

Das entspricht auch der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts aus seiner auf die Verletzung von Bundesrecht beschränkten Revisionsperspektive; auch das Bundesverwaltungsgericht betont insoweit, dass die Entscheidung des Satzungsgebers nicht daraufhin zu überprüfen ist, ob hinreichende Tatsachenermittlungen angestellt worden sind, die die Entscheidung tragen können.¹⁵¹ Die Gültigkeit einer untergesetzlichen Norm kann, so das Bundesverwaltungsgericht, nicht aus Mängeln im Abwägungsvorgang hergeleitet werden, sofern sich aus dem Gesetz nicht ausnahmsweise etwas anderes ergibt.

Festzuhalten ist damit, dass es für Steuersatzungen und damit auch für Hebesatzungen keine allgemeine Begründungspflicht gibt.

Damit muss der Blick auf die (unter C. IV. 1. bereits genannten) Fälle einer ausnahmsweise erforderlichen Begründung gerichtet werden, die hier allerdings beide nicht einschlägig sind:

Zum einen enthält das nordrhein-westfälische Landesrecht keine besonderen Vorschriften, die einfach-gesetzlich eine Abweichung von diesem Grundsatz vorsehen. Weder § 3 KAG noch § 1 Abs. 1 NWGrStHsG geben den Gemeinden dies vor. Keine der beiden Normen enthält unmittelbar Vorgaben zur Begründung und Dokumentation. Ferner sieht keine der beiden Normen einen normativ strukturierten, gewisse Maßstäbe oder Direktiven formulierenden oder zumindest voraussetzenden Abwägungsvorgang vor, der zumindest indirekt zur Begründung und Dokumentation zwingen würde. Die Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 1 NWGrStHsG betont zwar an verschiedenen Stellen Begründungsnotwendigkeiten, meint damit aber kein einfach-gesetzliches, sich eigenständig aus § 1 Abs. 1 NWGrStHsG ergebendes Begründungs- oder Abwägungserfordernis im vorstehenden Sinne, sondern rekuriert damit lediglich auf die objektiv verfassungsrechtlich notwendige Rechtfertigung der

¹⁵⁰ OVG NRW v. 23.6.2010 – 14 A 597/09, juris Rn. 49; OVG Münster v. 16.7.2013 – 14 A 464/13, juris Rn. 6; OVG Münster v. 28.7.2010 – 14a A 540/09, juris Rn. 4; OVG NRW v. 27.8.2020 – 14 A 2275/19, juris Rn. 98.

¹⁵¹ BVerwG v. 19.8.2013 – 9 BN 1/13, juris Rn. 3; BVerwG v. 14.10.2015 – 9 C 22/14, BVerwGE 153, 116 Rn. 13 (Spielgerätesteuern); weitgehend auch schon BVerwG v. 10.12.2009 – 9 C 13/08, juris Rn. 40.

Ungleichbehandlung¹⁵² (wie sie nachfolgend unter C. IV. 3. a. erörtert wird). Vielmehr wird mit der Ermächtigung zur Hebesatzdifferenzierung in Bezug auf das „Ob“ und die „Höhe“ gerade das Element selbständiger politischer Entscheidungsfähigkeit angesprochen, welches der Rechtssetzung eigen ist.

Zum anderen ist auch die Ausnahme-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, mit der dem ansonsten „begründungsfreien“ Parlamentsgesetzgeber ausnahmsweise eine Begründungspflicht auferlegt wird, nicht relevant. In dieser Fallgruppe diente die Begründungspflicht der Kompensation fehlender Maßstäbe für die Ergebniskontrolle. Den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts lagen damit besondere Sachlagen zugrunde, die mit steuerrechtlichen Differenzierungen, die gleichheitsrechtlichen Anforderungen genügen müssen, nicht vergleichbar sind. Das Bundesverfassungsgericht ist in der Lage, eine Ungleichbehandlung durch ein Steuergesetz anhand rechtlicher Maßstäbe (stufenlos vom Willkürverbot bis zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung, s. oben C. III. 1. b. cc.) zu überprüfen. Es besteht in keiner Weise ein vergleichbarer Kompensationsbedarf, der eine besondere Begründungspflicht trägt. Dementsprechend wurde der Gedanke einer dem Gesetzgebungsverfahren zuzuordnenden Begründungspflicht bei Steuergesetzen – soweit ersichtlich – vom Bundesverfassungsgericht auch nie in Erwägung gezogen. Dies gleichermaßen gilt für die Kontrolle der Steuersatzung durch die Verwaltungsgerichtsbarkeit.

Nach alledem gilt daher: Für eine Steuersatzung im Allgemeinen und eine Hebesatzdifferenzierung im Besonderen gilt keine allgemeine Begründungspflicht.

3. Verfassungsrechtliche Begründungsanforderungen in Ansehung der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

a. (Nur) Verantwortungsübernahme für den Differenzierungsgrund verfassungsrechtlich zwingend

Von einer – hier weder verfassungs- noch einfach-rechtlich bestehenden – Begründungspflicht zu unterscheiden sind die gleichheitsrechtlichen Anforderungen, wonach die Gemeinde die Verantwortung für den Lenkungszweck (den Sachgrund für die Differenzierung) übernehmen muss. Letzteres entspricht der Rechtsprechungslinie des Bundesverfassungs-

¹⁵² LT-Drs. 18/9242, 3 („[...] obliegt es den Kommunen, bei einer Differenzierung der Hebesätze verfassungsrechtliche Rechtfertigungsgründe darzulegen“).

gerichts sowohl zu den Steuerparlamentsgesetzen als auch zu den Steuersatzungen der Gemeinden (s. zur Diskussion um eine bisher vereinzelt gebliebene anderslautende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts C. III. 1. a.) und beansprucht daher auch für die Festlegung unterschiedlicher Hebesätze für Wohngrundstücke einerseits und Nichtwohngrundstücke andererseits Geltung. Die Übernahme einer entsprechenden Verantwortung setzt zuvorderst voraus, dass der Gemeinde ein bestimmter Lenkungszweck zugeschrieben werden kann.

Dort, wo der Differenzierungsgrund in Bezug auf das „ob“ erkennbar ist (z. B. aus der Begründung zu einer Beschlussvorlage), wird der entscheidenden gleichheitsrechtlichen Voraussetzung genügt. Bezogen auf das hier vor allem in den Mittelpunkt gerückte sozial- und gesellschaftspolitische Anliegen der Wohnnebenkostenstabilisierung bzw. -reduzierung wird man dessen ungeachtet allerdings auch festhalten dürfen, dass keine allzu hohen Anforderungen an diese Zuschreibung zu stellen sind. Denn der Landesgesetzgeber hat eine von dieser Motivation geleitete Differenzierung insoweit bereits vorweggedacht, dass er die Hebesatzdifferenzierungsbefugnis unter anderem gerade deshalb geschaffen hat. Wenn die Gemeinde von der Hebesatzdifferenzierungsbefugnis Gebrauch macht, wird man für den Regelfall annehmen dürfen, dass sie sich das Anliegen des Gesetzgebers zu eigen gemacht hat.

Weiter reicht die verfassungsrechtliche Pflicht zur Verantwortungsübernahme in Ansehung des Lenkungszwecks nicht. Auch Art. 3 Abs. 1 GG verlangt nicht, dass die Gemeinde das Verschonungsbedürfnis mit Tatsachen zur Wohnkostenbelastungssituation der Haushalte fundiert (belegt) und vor allem die konkrete Hebesatzspreizung begründet. Art. 3 Abs. 1 GG ist nur der Maßstab für die Kontrolle der Hebesatzsatzung, statuiert aber keine solchen, dem Satzungsbeschluss vorgelagerten Verfahrenspflichten, die vergleichbar den – unter C. IV. 1. u. 2. bereits für nicht anwendbar erklärten – Grundsätzen zur Ermessens- und Abwägungsfehlerlehre auf eine verfahrensmäßige Absicherung des Ermessens- und Abwägungsvorgangs ausgerichtet sind. Es findet – wie bei Parlamentsgesetzen im Übrigen auch – eine objektive Kontrolle der Satzungsregelung selbst und nicht ihres Entstehungsvorgangs statt¹⁵³ und dabei sind – was bereits unter C. III. 2. betont und nachgewiesen wurde – auf den

¹⁵³ BVerwG v. 26.4.2006 – 6 C 19/05, BVerwGE 125, 384; BVerwG v. 19.8.2013 – 9 BN 1/13, juris Rn. 3; BVerwG v. 26.6.2014 – 4 C 3/13, BVerwGE 150, 114 Rn. 25; BVerwG v. 14.10.2015 – 9 C 22/14, BVerwGE 153, 116 Rn. 13 (Spielgerätesteuern); *Kischel*, Die Begründung, 2003, 304 ff.; *Sachs*, Normsetzung (Rechtsverordnung, Satzung) in Festschrift für Ulrich Battis, 2014, 161 (169).

Steuersatzungsgesetzgeber die gleichheitsrechtlichen Maßstäbe so anzuwenden, wie sie auch für den parlamentarischen Steuergesetzgeber gelten.

Die Hebesatzdifferenzierung muss sich daher nur im Nachgang zum Satzungsbeschluss erst im Gerichtsverfahren objektiv rechtfertigen lassen (oder im aufsichtsrechtlichen Verfahren, falls ein solcher Fall relevant werden sollte). Dementsprechend hat sich die Rechtsprechung bisher zu Recht – soweit ersichtlich – nur unmittelbar mit den für eine Ungleichbehandlung relevanten tatsächlichen Umständen auseinandergesetzt und nicht vermittelt über Begründungs-, Ermittlungs- oder Dokumentationspflichten in Ansehung des vorgelagerten Normentstehungsvorgang.¹⁵⁴ Es geht nicht um die Begründung (Rechtfertigung), sondern um die – gemessen am erkennbaren Lenkungszweck auszurichtende – Begründbarkeit (Rechtfertigbarkeit) der Ungleichbehandlung.

b. Gerichtliche Prüfung des Lenkungszwecks

Aus den vorstehenden Rechtsgründen besteht keine Begründungspflicht. Im Hinblick auf die gerichtliche Kontrolle der Rechtfertigung der mit der Hebesatzdifferenzierung einhergehenden Ungleichbehandlung existiert lediglich eine gewisse Dokumentationsobliegenheit. Denn die Verwaltungsgerichtsbarkeit muss nachvollziehen können, dass ein legitimer Differenzierungszweck verfolgt wird und dass nicht verdeckt unzulässige, nämlich rein fiskalische und/oder belastungsgrundfremde Zwecke (dazu C. III. 3. a.) der Hebesatzdifferenzierung zugrunde liegen. Umso planvoller eine Gemeinde in Bezug auf die Wohnkostenbelastung in Bezug auf die tatsächlichen Entscheidungsgrundlagen agiert und dies dokumentiert, desto weniger wird sie sich dem Einwand ausgesetzt sehen, mit der Wohnkostendifferenzierung verdeckt unzulässige Ziele zu verfolgen.

Das „Planvolle“ richtet sich dabei nach der (unter C. III. 4. e.) bereits herausgestellten globalen Perspektive (Belastungsverschiebung, allgemeine Wohnkosten- und Verbraucherpreisentwicklung etc.). Hinzu kommt die Zeitperspektive, d. h. die Frage, ob Handlungsbedarf nur für eine Übergangszeit (zwecks behutsamer Angleichung) gesehen wird oder auch darüber hinaus. Um mehr kann auch es auch aus rechtstatsächlichen Gründen gar nicht gehen. Selbst eine

¹⁵⁴ Vgl. z. B. BVerwG v. 25.1.1995 – 8 N 2/93, juris Rn. 12 (dort: der von der Gemeinde im gerichtlichen Verfahren erhobene Einwand zur Vergleichbarkeit der Aufstellung von Spielgeräten in Gaststätten einerseits und Spielhallen andererseits sei mit Blick auf die Gefahren der Spielsucht durch keinerlei Fakten belegt).

Gemeinde, die Kenntnis von der Gebäudeart aller im Gemeindegebiet belegenen Grundstücke hat, kann anhand dieser Daten überhaupt keine konkreten Wohnkostenstabilisierungs- bzw. Wohnkostenreduzierungsbedürfnisse ermitteln. Sie kennt weder die konkrete Nutzung innerhalb der wirtschaftlichen Einheiten, noch die Wirtschaftskraft der einzelnen Haushalte. Sie kann anhand der Messbeträge lediglich einen „Vorher-/Nachher-Vergleich“ anstellen (wobei die Gebäudeart vorher und nachher nicht identisch sein müssen) und so die Belastungsver-schiebung aufgrund der Neubewertung des Grundbesitzes (und unter Berücksichtigung der bereits in den Messzahlen verarbeiteten [bundesgesetzlichen] Messzahldifferenzierung nach § 15 Abs. 1 GrStG und Ermäßigungstatbestände der § 15 Abs. 2 bis Abs. 5 GrStG) (nur) in der Tendenz erkennen. Wer eine Begründung verlangt, die über eine globale Betrachtung der Belastung der Eigentümer und vor allem Nutzer von Wohn- und Nichtwohngrundstücken hinausgeht, verlangt Unmögliches und zwar nicht nur von der Gemeinde, sondern auch vom Bundesgesetzgeber in Bezug auf § 15 Abs. 1 GrStG und fast allen Landesgesetzgebern, die über § 15 Abs. 1 GrStG hinausgehende Differenzierungen vorgesehen haben. Es ist daher sowohl bei der satzungsmäßigen Hebesatzdifferenzierung wie auch bei einer formal-gesetzlichen Messzahldifferenzierung ausreichend, wenn politisch aufgrund der Wohnkostenentwicklung im Allgemeinen oder der Vermeidung von Belastungssprüngen aufgrund der Grundsteuerreform im Besonderen das Bedürfnis nach einer Wohnnebenkostenstabilisierung und -reduzierung gesehen wird. Insoweit ist an das zu erinnern, was bereits (unter C. III. 2.) herausgearbeitet wurde: Die Gemeinde muss sich innerhalb des von § 1 Abs. 1 NWGrStHsG gezogenen Ermächtigungsrahmens halten, aber ansonsten ist ihr gleichheitsrechtlicher Gestaltungsspielraum qualitativ der gleiche Gestaltungsspielraum, der auch dem Bundes- und Landessteuergesetzgeber bei dieser Frage zukommt; ihr Gestaltungsspielraum ist nicht von geringerer Qualität (kein Gestaltungsspielraum zweiter Klasse).

Die Dokumentation einer auf dieser „Flughöhe“ stattfindenden Reflektion über die Gesamtbelastungssituation der Wohnhaushalte auf der einen und die damit verbundene Mehrbelastung der Nichtwohngrundstücke und deren Bedeutung für die Eigentümer und Nutzer eben jener Grundstücke auf der anderen Seite dürfte auch die Gesetzesbegründung im Sinn haben, wenn es dort heißt: *„Die Kommunen müssen bei abweichenden Hebesätzen jedoch künftig darlegen, aus welchen Gründen sie für Wohngrundstücke andere Hebesätze festlegen als für Nichtwohngrundstücke, um die verfassungsrechtlichen Grenzen einer unterschiedlichen Behandlung nachvollziehbar zu begründen (Willkürverbot). [...] Die Rechtfertigungsgründe*

*müssen umso deutlicher dargelegt werden, je größer die Abweichung der Hebesätze voneinander ist.*¹⁵⁵

Das „umso deutlicher“ meint nicht, dass die konkrete Höhe der Hebesatzdifferenzierung begründet werden muss. Das ist rational nicht möglich. Entscheidend ist vielmehr – wie bereits unter C. III. 4. e. ausgeführt – dass die Gewichtigkeit des sozial- und gesellschaftspolitischen Anliegens zeit- und kontextabhängig die Differenzierung erklären kann.

V. Folgen einer etwaigen Gleichheitswidrigkeit der Hebesatzsatzung

1. Prozessuale Ausgangssituationen

Im Hinblick auf den Fragenkatalog der kommunalen Spitzenverbände soll nachfolgend auch der (unseres Erachtens weitgehend hypothetischen) Frage nachgegangen werden, welche Rechtsfolgen eine gleichheitswidrige Hebesatzdifferenzierung zeitigt.

Grundsätzlich gilt, dass eine rechtswidrige Satzung unabhängig von der Art des Rechtsfehlers nichtig ist. Prozessual sind dabei zwei Konstellationen von Interesse:

- Die Rechtmäßigkeit der Hebesatzsatzung kann jedes Verwaltungsgericht anlässlich eines vom Grundstückseigentümer¹⁵⁶ gegen den Grundsteuerbescheid angestrebten Anfechtungsverfahrens inzident prüfen; gelangt das Gericht zur Annahme der Rechtswidrigkeit und damit zur Nichtigkeit der Satzung, ist der Grundsteuerbescheid mangels wirksamer Hebesatzbestimmung rechtswidrig.¹⁵⁷
- Jenseits solcher Anfechtungsklageverfahren besteht zudem die Möglichkeit, die Hebesatzsatzung zum Gegenstand eines Normenkontrollantrages zu machen (§ 47 Abs. 1 Nr. 1 VwGO i. V. m. § 109a JustG NRW). Hält das Oberverwaltungsgericht die Satzung für rechtswidrig und damit nichtig, dann hat es die Satzungsregelung für unwirksam zu erklären (§ 47 Abs. 5 Satz 2 VwGO).

¹⁵⁵ LT-Drs. 18/9242, 9.

¹⁵⁶ Mieter und andere Nutzungsberechtigte dürften hingegen nicht klagebefugt sein (vgl. *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, Grundlagen Rn. 67).

¹⁵⁷ Vgl. nur BVerwG v. 27.11.2019 – 9 C 4/19, BVerwGE 167, 137; *Panzer/Schoch* in *Schoch/Schneider*, Verwaltungsrecht, VwGO § 47 Rn. 7 f. (Febr. 2016).

2. Bestimmung der gleichheitswidrigen (grundsätzlich unwirksamen) Regelung

Unterstellt die Hebesatzdifferenzierung wäre gleichheitswidrig, so stellt sich die Frage, welche Regelung der Hebesatzsatzung konkret unter dem Rechtswidrigkeitsmangel leidet und damit – vorbehaltlich der Ausführungen zu C. V. 5. – für unwirksam zu erklären ist. Die Frage ist deshalb nicht einfach zu beantworten, weil der Gleichheitssatz relativ wirkt. Weder der niedrigere noch der höhere Hebesatz verstoßen jeweils für sich betrachtet gegen den Gleichheitssatz. Die Ungleichbehandlung ergibt sich vielmehr aus der Unterschiedlichkeit beider Hebesätze. Dieses gleichheitsrechtlich relevante Zusammenspiel spricht bei unvoreingenommener Betrachtung für eine Gesamtgleichheitswidrigkeit und damit Gesamtnunwirksamkeit.¹⁵⁸ Der Satzungsgeber ist dann in der Verantwortung, einen gleichheitskonformen Zustand durch eine Gesamtneuregelung zu schaffen. In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist ein solcher „Gesamtausspruch“ bisher indes kaum eindeutig zu Tage getreten. Das hat seinen Grund vor allem darin, dass viele steuerliche Begünstigungen als punktuelle (wenn auch teils umfangreich wirkende) Abweichungen von einem Grundsatz konzipiert sind und sich deshalb anlässlich der bundesverfassungsgerichtlichen Entscheidung nur eine Aussage zu der Begünstigungsnorm aufgedrängt hat – selbst wenn zugleich anerkannt wurde, dass der Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten hat, einen Gleichheitsverstoß zu beseitigen. Hier steht mit der Hebesatzdifferenzierung allerdings eine Ungleichbehandlung im Raum, die nicht derart punktuell konzipiert ist; sie ist vielmehr breitenwirksam. Zu solchen Konstellationen existieren nur wenige bundesverfassungsgerichtliche Urteile. Auch wenn es vorliegend um eine den Verwaltungsgerichten zugewiesene Aufgabe geht und hier die Rechtsfolgenüberlegungen andere als beim Bundesverfassungsgericht sein können, sollen diese bundesverfassungsgerichtlichen Entscheidungen zum „breiten“ gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss nachfolgend den Ausgangspunkt bilden:

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung zur Begrenzung des Einkommensteuertarifs die begünstigende Tarifnorm des Einkommensteuergesetzes für gleichheitswidrig und sodann unvereinbar mit dem Grundgesetz befunden.¹⁵⁹ Der Fall war der

¹⁵⁸ Mit dieser Argumentation z. B. *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, 1999, 90; *Maurer*, Zur Verfassungswidrigerklärung von Gesetzen, in Festschrift für Werner Weber, 1974, 345 (354 f.).

¹⁵⁹ BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 (auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Tarifs), siehe dort den Tenor.

grundsteuerlichen Hebesatzdifferenzierung nicht unähnlich: Ab dem Veranlagungszeitraum 2007 galt ein sog. Reichensteuersatz von 45 %; für sog. Gewinneinkünfte sah § 32c EStG (im Ergebnis, nämlich in Gestalt einer Entlastung von 3 %) nur für das Jahr 2007 vor, dass diese nur mit 42 % zu besteuern sind. Im Jahr 2007 galten damit (ab einem zu versteuernden Einkommen von 250.000 EUR) zwei unterschiedliche Einkommensteuerspitzensätze. Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 galt für alle Einkünfte gleichermaßen der Reichensteuersatz in Höhe von 45 %. Prozessual wiederum war der Fall dadurch gekennzeichnet, dass ein Steuerpflichtiger mit Überschusseinkünften, die deutlich über 250.000 EUR lagen, anlässlich der Anfechtung seines Einkommensteuerbescheides die Gleichheitswidrigkeit der niedrigeren Steuerbelastung der Bezieher von Gewinneinkünften geltend machte. Das Bundesverfassungsgericht gab dem Gesetzgeber auf, den festgestellten Verfassungsverstoß rückwirkend zu beseitigen.¹⁶⁰ Angesichts der Vergleichbarkeit der Konstellationen (Belastungsunterschiede bei gleicher Leistungsfähigkeit wegen differenzierender Tarif-/Steuersatznormen) spricht die Entscheidung dafür, dass die Gleichheitswidrigkeit der Differenzierung jedenfalls den niedrigeren Hebesatz für die Wohngrundstücke erfasst.

Betrachtet man die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss bei der Erbschaftsteuer spricht diese auf den ersten Blick sogar für Gesamtnichtigkeit, d. h. die Nichtigkeit beider Hebesätze. Das Bundesverfassungsgericht befand in dieser Entscheidung die Begünstigungsnormen der §§ 13a f. ErbStG für gleichheitswidrig, verklammerte diese aber mit der Tarifnorm des § 19 ErbStG dergestalt, dass an der gleichheitskonformen Ausgestaltung der Begünstigungsnormen letztlich das Schicksal des gesamten Erbschaftsteuergesetzes hing.¹⁶¹ Zu überlegen ist, ob dieser Entscheidung der verallgemeinerungsfähige Grundsatz entnommen werden kann, dass stets von Gesamtnichtigkeit auszugehen ist, wenn eine Begünstigung ob ihres Umfang (im Entscheidungsfall: weil sie einen Bereicherungsgegenstand, nämlich unternehmerisches Vermögen, weitgehend von der Besteuerung ausnimmt) die Frage nach der Gleichheit bezogen auf die gesamte Steuer aufwirft. Ein solcher Grundsatz wäre jedenfalls auch für eine Hebesatzdifferenzierung von Bedeutung. Bei genauem Hinsehen zeigt sich jedoch, dass das Bundesverfassungsgericht damit Rücksicht auf das Gesamtregelungskonzept des Gesetzgebers nehmen wollte. Denn der

¹⁶⁰ BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 Rn. 91 (auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Tarifs).

¹⁶¹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 283 f. (Erbschaftsteuer III).

isolierte Wegfall der §§ 13a f. ErbStG stand im erkennbaren Widerspruch zu seinem (grundsätzlich auch vom Bundesverfassungsgericht für legitim befundenen) Verschonungsanliegen.¹⁶²

Die Entscheidung weist mit der Maßgeblichkeit des gesetzgeberischen Konzepts vielmehr den Weg in die Richtung, wie er auch in der Verwaltungsrechtsprechung zur Gesamtnichtigkeit von Satzungen beschritten worden ist: Es wird nach der Teilbarkeit einer Satzung gefragt und Voraussetzung hierfür ist, dass die ohne den nichtigen Teil bestehende Restregelung sinnvoll bleibt und darüber hinaus mit Sicherheit anzunehmen ist, dass sie auch ohne den zur Unwirksamkeit führenden Teil erlassen worden wäre.¹⁶³ Bei Anlegung dieses Maßstabes spricht freilich erst einmal Einiges gegen eine Gesamtnichtigkeit. Der Hebesatz für die Nichtwohngrundstücke kann nämlich aus Sicht der Gemeinde sinnvoller Weise bestehen bleiben. Der Fortbestand der Hebesatzregelung für die Nichtwohngrundstücke schützt – neben den noch zu erörternden Regelungen über die Bestandskraft (dazu C. IV. 4.) – gerade ihr Grundsteueraufkommen. Ob der Satzungsgeber womöglich mit Blick auf eine kalkulierte Grundsteueraufkommenserwartung für Nichtwohngrundstücke einen niedrigeren Hebesatz vorgesehen hätte, wenn er von Anfang an gewusst hätte, dass er Wohngrundstücke nicht bzw. nicht in dem Umfang entlasten darf, wie er es getan hat, ist daher ohne Bedeutung. Auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts haben solche das Aufkommen gesamthaft betrachtenden Überlegungen für den Willen des Gesetzgebers bisher keine Rolle gespielt, vor allem nicht in der bereits erwähnten Entscheidung zu § 32c EStG.

Allein anhand der vorstehenden Überlegungen lässt sich die Unwirksamkeitsreichweite allerdings nicht bestimmen. Vor allem die bundesverfassungsgerichtlichen Entscheidungen waren auch davon geprägt, dass das Bundesverfassungsgericht vielfach nur auf die Unvereinbarkeit des gleichheitswidrigen Zustandes erkennt und dies verbunden mit der Aufforderung zur künftigen oder rückwirkenden Neuregelung. Aber gerade insoweit tun sich entscheidende Unterschiede zur Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts und dessen Handhabung des Verwaltungsprozessrechts auf, denen ebenfalls Rechnung getragen werden muss. In der Verwaltungsgerichtsbarkeit hat sich nämlich die Ansicht durchgesetzt, dass eine gleichheits-

¹⁶² Vgl. *Driën*, Wegfall oder Fortgeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes nach dem 30.6.2016, DStR 2016, 643 (646), dort auch m. N. zur Diskussion.

¹⁶³ BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301 Rn. 30; OVG Schleswig v. 24.4.2024 – 6 KN 2/24, juris Rn. 112 (gleichheitswidrige Steuermaßstabsregelung).

widrige Steuersatzungsnorm nichtig ist und eine bloße Unvereinbarkeitserklärung – wie sie in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gerade bei Steuergesetzen anzutreffen ist – nicht in Betracht kommt. Das wird sowohl für Normenkontrollverfahren wie auch den Anfechtungsrechtsstreit mit seiner inzidenten Normenkontrolle angenommen (eingehend nachfolgend C. IV. 5.). Legt man dies zugrunde, würde sich bei Reduzierung der Nichtigkeitsfolge auf die begünstigende Norm (niedrigerer Hebesatz für Wohngrundstücke) ein eklatantes Rechtsschutzdefizit für die Steuerpflichtigen, denen Nichtwohngrundstücke zuzurechnen sind, einstellen. Besonders deutlich wird dies in der Konstellation des Anfechtungsrechtsstreites: Wäre nur die Hebesatzregelung für die Nichtwohngrundstücke wirksam (also nur der Hebesatz für die Wohngrundstück unwirksam), würde seine Klage gegen den Grundsteuerbescheid trotz der Gleichheitswidrigkeit ohne Erfolg bleiben. Ein wie auch immer vom Gericht an den Satzungsgeber adressierter Auftrag, rückwirkend eine gleichheitskonforme Neuregelung zu bewirken, würde für ihn ohne jegliche rechtliche Relevanz bleiben. Sollte der Satzungsgeber den Hebesatz nämlich im Nachgang zu seinem Klageverfahren auf ein gleichheitskonformes Maß absenken (z. B. auf das Niveau des Hebesatzes für die Wohngrundstücke), könnte dies in seinem konkreten Fall nicht mehr umgesetzt werden. Mit der (rechtskräftigen) Abweisung seiner Anfechtungsklage ist der Grundsteuerbescheid formell bestandskräftig geworden und die Abgabenordnung (anwendbar über § 1 Abs. 2 AO) kennt keine Vorschrift, die eine Änderung eines Steuerbescheides allein aufgrund seiner (mit der rückwirkenden Hebesatzabsenkung nachträglich eingetretenen) Rechtswidrigkeit erlaubt. Anders als der Parlamentsgesetzgeber kann die Gemeinde auch keine Norm schaffen, die für diesen Fall die Bestandskraft durchbricht; hierfür fehlt ihr die Kompetenz. Insoweit bliebe allenfalls die Möglichkeit eines Billigkeitserlasses nach § 227 AO. Für die Nichtigkeit auch des (höheren) Hebesatzes für die Nichtwohngrundstücke spricht daher die Effektivität des Rechtsschutzes gegen eine gleichheitswidrige Satzungsbestimmung. Damit der Grundstückseigentümer eines Nichtwohngrundstücks, der bereits ein Klageverfahren angestrengt hat, sein aus dem Gleichheitssatz folgendes subjektives Recht auch tatsächlich verwirklichen kann, muss auch der höhere Hebesatz für die Nichtwohngrundstücke von der Unwirksamkeit erfasst werden.

3. Bedeutung einer Unwirksamkeitserklärung der Hebesatzsatzung für das Verfahrensrecht

Kommt es zum Unwirksamkeitsausspruch nach § 47 Abs. 5 Satz 2 VwGO wirkt dieser inter omnes.¹⁶⁴ Dies berührt aber die bereits bestandskräftigen Grundsteuerbescheide in ihrem Bestand nicht. Denn das wegen § 1 Abs. 2 AO maßgebliche Verfahrensrecht kennt keine Ermächtigungsgrundlage, die tatbestandlich allein an die Rechtswidrigkeit eines Steuerbescheides anknüpft. Damit stellen sich – anders als bei § 48 VwVfG – noch nicht einmal Fragen zu einem subjektiven Recht der Steuerpflichtigen auf fehlerfreie Ausübung eines Aufhebungsermessens. Allerdings besteht in der Konstellation formell bestandskräftig festgesetzter, aber noch nicht erhobener Grundsteuern die Vollstreckungssperre des § 183 Satz 2 VwGO.¹⁶⁵

4. Rückwirkende „Heilung“ von gleichheitswidrigen Steuersatzungen

Ob ein Steuergesetz rückwirkend in Kraft gesetzt werden darf, ist eine Frage der Abwägung der widerstreitenden Belange, vor allem der Bewertung des schutzwürdigen Vertrauens des Steuerpflichtigen. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Abwägung durch eine Zweiteilung vorstrukturiert: Es unterscheidet eine sog. unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) von einer sog. echten Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Während die Rechtsprechung zur unechten Rückwirkung in den letzten Jahren eine gewisse Neujustierung erfahren hat¹⁶⁶, gilt für die echte Rückwirkung nach wie vor der Grundsatz, dass diese grundsätzlich unzulässig ist, sofern nicht ausnahmsweise die Betroffenen schon im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, nicht auf den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung vertrauen durften, sondern mit deren Änderung rechnen mussten. Für diese

¹⁶⁴ Panzer/Schoch in Schoch/Schneider, Verwaltungsrecht, VwGO § 47 Rn. 119 (Febr. 2016).

¹⁶⁵ Nach überwiegender Ansicht ist § 183 VwGO auch auf unanfechtbare Verwaltungsakte anzuwenden (so Giesberts in BeckOK-VwGO, VwGO § 47 Rn. 86 [70. Edition, Stand 1.7.2024]; Redeker/Kothe/von Nicolai in Redeker/von Oertzen, Verwaltungsgerichtsordnung, 17. Aufl. 2022, VwGO § 47 Rn. 45; Ziekow in Sodan/Ziekow, Verwaltungsgerichtsordnung, 5. Aufl. 2018, VwGO § 47 Rn. 380); zum Teil werden kompetenzrechtliche Bedenken geäußert (die hier konkret wegen der Bundesgesetzgebungskompetenz für die Bestandskraft von Steuerbescheiden gar nicht verfangen würden), sodann wird aber gleichwohl ein gleichlautender allgemeiner Rechtsgedanke angenommen (Pietzner in Schoch/Schneider, Verwaltungsrecht, VwGO § 183 Rn. 51 ff.).

¹⁶⁶ Eingehend Stalbold, Liegen die neuere Rechtsprechung des Ersten und Zweiten Senats des BVerfG zur unechten Rückwirkung im Steuerrecht auf einer Linie?, in Festschrift 75 Jahre Finanzgericht Münster, 2024, 145.

Ausnahme verweist das Bundesverfassungsgericht regelmäßig auf eine Rechtslage, die so unklar und verworren war, dass eine Klärung erwartet werden musste, oder den Fall, dass das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden. Dessen ungeachtet müsse der Vertrauensschutz des Betroffenen ferner dann zurücktreten, wenn überragende Belange des Gemeinwohls, die dem Prinzip der Rechtssicherheit vorgehen, eine rückwirkende Beseitigung erfordern oder wenn durch die sachlich begründete rückwirkende Gesetzesänderung kein oder nur ganz unerheblicher Schaden verursacht wird.¹⁶⁷

Das Inkraftsetzen einer Hebesatzsatzung für (längst) abgeschlossene Zeiträume ist eine solche (nach dem Vorstehenden nur ausnahmsweise zulässige) echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Das gilt auch für den Fall, dass der Hebesatz rückwirkend erhöht wird. Vertrauensschutz ist zwar vor allem Dispositionsschutz und mit Blick auf die rückwirkende Änderung des Hebesatzes kann insoweit wohl allein auf die Disposition in Gestalt der anderweitigen Verwendung des Geldes angeführt werden; das würde freilich zu dem merkwürdigen Ergebnis führen, dass derjenige, der „gespart“ hat, mangels Disposition weniger schutzwürdig wäre. Das Bundesverfassungsgericht hat aber zu Recht nicht solche differenzierenden Überlegungen angestellt, sondern generell das Vertrauen in die Beständigkeit eines Steuersatzes für abgeschlossene Zeiträume als schutzwürdig angesehen.¹⁶⁸

Die vom Bundesverfassungsgericht zugelassenen Ausnahmen von der grundsätzlich unzulässigen echten Rückwirkung sind gerade bei unwirksamen Steuersatzungen von Bedeutung. Insoweit ist vor allem auf zwei Ansatzpunkte hinzuweisen, die in der Rechtsprechung bereits klar zu Tage getreten sind:

Die Rechtsprechung erachtet, erstens, das Vertrauen des Steuerpflichtigen nämlich dann nicht als schutzwürdig und erlaubt damit eine solche echte Rückwirkung, soweit die Rechtsposition des Steuerpflichtigen durch die neue, rückwirkend in Kraft gesetzte Satzung nicht schlechter wird als sie mit der beanstandeten Satzung war. Umgekehrt formuliert: Schutzwürdiges

¹⁶⁷ So die Zusammenfassung in BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 Rn. 65 m. umf. N.

¹⁶⁸ BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (rückwirkende Erhöhung der Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum 1951 von 50 Prozent auf 60 Prozent durch Gesetz vom 20.5.1952).

Vertrauen kann nur gegenüber einer Höherbelastung bestehen.¹⁶⁹ Das Bundesverwaltungsgericht selbst gibt für die Umsetzung dessen eine Handlungsempfehlung: Die neue, gleichheitskonforme Satzung könne vorsehen, dass die nach der alten, gleichheitswidrigen Satzung vorgesehenen Steuerbeträge als Höchstbeträge vorgesehen werden.¹⁷⁰

Zweitens, hat die Verfassungs- und Verwaltungsrechtsprechung auch eine Rückwirkung mit Verschlechterung gegenüber demjenigen zugelassen, der die Bescheide mit der Begründung der Unwirksamkeit der Satzungsregelung angefochten hatte. Wer einen Bescheid anfechte, müsse – dies jedenfalls unter dem Blickwinkel des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes – grundsätzlich auch die Verschlechterung seiner Position in Kauf nehmen und könne deshalb ein entgegenstehendes schutzwürdiges Vertrauen aufgrund dieses Bescheids nicht bilden.¹⁷¹

Beide Fallgruppen betreffen den Steuerpflichtigen, der gleichheitswidrig benachteiligt wurde. Die Frage ist allerdings, wie es sich mit den Steuerpflichtigen verhält, die bisher begünstigt wurden. Für den Satzungsgeber, der erfahren hat, dass seine Differenzierung gleichheitsrechtlich nicht bzw. so nicht hält, drängt sich jedenfalls die Frage auf, ob er auch diese Gruppe der Steuerpflichtigen rückwirkend höher belasten kann.

Das Bundesverfassungsgericht bejaht dies grundsätzlich, sendet aber in Bezug auf die Voraussetzungen unterschiedliche Signale aus:

Auf der einen Seite ist die Entscheidung zur Grunderwerbsteuerlichen Ersatzbemessungsgrundlage zu nennen, in der das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber in Bezug auf den für gleichheitswidrig befundenen § 8 Abs. 2 GrEStG aufgegeben hat, rückwirkend eine Neuregelung zu treffen. Dabei wurde in „Kauf genommen“, dass es aufgrund der rückwirkenden Neugestaltung der Bemessungsgrundlage zu einer höheren Grunderwerbsteuerbelastung kommen kann. Das Bundesverfassungsgericht hatte in seiner zweiten Erbschaftsteuerentscheidung bereits neun Jahre zuvor, die Bewertung des Grundbesitzes nach Maßgabe der §§ 138 ff. BewG für gleichheitswidrig erachtet. Gleichwohl nahm § 8 Abs. 2 GrEStG danach immer

¹⁶⁹ BVerfG v. 3.9.2009 – 1 BvR 2384/08, BVerfGK 16, 162; BVerwG v. 9.6.2010 – 9 CN 1/09, BVerwGE 137, 123 Rn. 27.

¹⁷⁰ BVerwG v. 9.6.2010 – 9 CN 1/09, BVerwGE 137, 123 Rn. 27.

¹⁷¹ BVerwG v. 15.4.1983 – 8 C 170/81, BVerwGE 67, 129; dem folgend BVerfG v. 3.9.2009 – 1 BvR 2384/08, BVerfGK 16, 162; ferner VGH München v. 23.2.2023 – 20 B 21/1676, juris Rn. 55 f.

noch auf diese Vorschriften Bezug. Die Möglichkeit einer rückwirkenden Höherbelastung begründet das Bundesverfassungsgericht sodann damit, dass auch den Steuerpflichtigen aufgrund einer anderen (gut neun Jahre zuvor ergangenen) bundesverfassungsgerichtlichen Entscheidung „klar sein [musste], dass die Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG zu erheblichen Ungleichheiten führen, die mit großer Wahrscheinlichkeit auch die Grunderwerbsteuerbemessung betreffen würden“.¹⁷² Die Zulässigkeit einer rückwirkenden Höherbelastung gründet also darin, dass aufgrund der bereits bekannten gleichheitsrechtlichen Mängel der einschlägigen Bewertungsregeln kein schutzwürdiges Vertrauen bei den Steuerpflichtigen entstehen konnte. Das Gericht ist sich dabei allerdings auch der verfahrensrechtlichen Grenze einer solchen Höherbelastung bewusst, sofern das Verfahrensrecht nicht geändert wird: Umsetzen lässt sich eine solche auf der Grundlage des rückwirkend in Kraft getretenen Rechts nach der Abgabenordnung nur, wenn eine Grunderwerbsteuerveranlagung noch „offen“ ist – es also an einem Steuerbescheid fehlt oder ein solcher angefochten ist¹⁷³; allein die Änderbarkeit eines Steuerbescheides – vor allem eine solche nach § 164 Abs. 2 AO – reicht hingegen nicht aus, weil § 176 AO hier eine Änderung zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschließt.¹⁷⁴

Auf der anderen Seite ist auf die bereits unter C. IV. 2. dargestellte Entscheidung zur Tarifdifferenzierung zwischen Überschuss- und Gewinneinkünften im Veranlagungszeitraum 2007 hinzuweisen. In dieser Entscheidung hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber auch den Weg aufgezeigt, durch die rückwirkende Aufhebung der begünstigenden Norm einen gleichheitskonformen Zustand herzustellen¹⁷⁵, was nichts anderes als eine rückwirkende

¹⁷² BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285 Rn. 92 (Grunderwerbsteuerliche Ersatzbemessungsgrundlage).

¹⁷³ Jedenfalls im Einspruchsverfahren nach der Abgabenordnung gibt es kraft ausdrücklicher Anordnung kein Verböserungsverbot (vgl. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO). Allerdings ist der Steuerpflichtige nach dem Hinweis auf die anstehende Verböserung nicht gehindert, den Einspruch zurückzunehmen und so der Verböserung zu entgehen. Im Anfechtungsklageverfahren ist hingegen ein Verböserungsverbot zu berücksichtigen

¹⁷⁴ Von der Anwendbarkeit des § 176 AO auf Unvereinbarkeitserklärungen und rückwirkende Neuregelungen, die zu einer höheren Belastung führen, geht jedenfalls BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285 Rn. 91 (Grunderwerbsteuerliche Ersatzbemessungsgrundlage) aus; ebenso von *Wedelstädt* in Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, AO § 176 Rn. 20 (Mai 2018); von *Groll* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, AO § 176 Rn. 143 (Mai 2015).

¹⁷⁵ BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 Rn. 91 (auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Tarifs).

Höherbelastung der bisher niedriger besteuerten Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften bedeutet. Weitergehende Ausführungen, mit denen aufgezeigt wird, wie sich dies in die Ausnahmefallgruppen der echten Rückwirkung fügen soll, fehlen allerdings. Stattdessen weist das Bundesverfassungsgericht in Bezug auf diese Handlungsalternative daraufhin, dass nicht mehr anfechtbare Entscheidungen, die auf der verfassungswidrigen Norm beruhen, hiervon wegen § 79 Abs. 2 BVerfGG nicht berührt werden und daher die Neuregelung ohnehin nur die noch nicht bestandskräftigen Entscheidungen erfasst.¹⁷⁶ Es gilt insoweit mithin das zuvor Gesagte: Eine rückwirkende Höherbelastung kann nur diejenigen erfassen, denen gegenüber noch gar kein Steuerbescheid ergangen ist oder die ihren Steuerbescheid angefochten haben. Der Gesetzgeber hat diese verfahrensrechtliche Ausgangslage im Anschluss an die Entscheidung zu § 32c EStG auch „genutzt“: Er hat die Norm aufgehoben, aber zugleich darauf hingewiesen, dass von den bisher Begünstigten wegen der eingetretenen Bestandskraft praktisch niemand höher belastet werde. Der Bundesgesetzgeber hätte freilich die Möglichkeit gehabt, zugleich eine Norm zu schaffen, die eine Änderung der bestandskräftigen Steuerbescheide zu Umsetzung der Aufhebung des § 32c EStG erlaubt. Da der Gesetzgeber dies nicht getan, musste im Nachgang nicht geklärt werden, wie ernst es das Bundesverfassungsgericht mit der – auf den ersten Blick an keine weiteren Voraussetzungen geknüpften – rückwirkenden Höherbelastung der bisher Begünstigten wirklich gemeint hat. Unseres Erachtens darf man diese Entscheidung jedenfalls nicht überinterpretieren. Dass das Bundesverfassungsgericht die von ihm selbst formulierten Grenzen einer (immerhin: echten) rückwirkenden Steuergesetzgebung nicht erwähnt, bedeutet nicht, dass sie nicht gelten sollen.¹⁷⁷ Vor allem wird man der Entscheidung nicht die unausgesprochene Aussage entnehmen können, dass sich bei einer Steuerersatzdifferenzierung nie schutzwürdiges Vertrauen bilden kann.

Aus Sicht des kommunalen Satzungsgebers ist die Flankierung einer rückwirkenden Erhöhung des Hebesatzes für die Wohngrundstücke durch die Schaffung einer eigenständigen Korrektornorm für bestandskräftige Grundsteuerbescheide schon aus kompetenziellen Gründen keine Option. Sie können nur den Hebesatz rückwirkend erhöhen und müssen sich in Bezug auf die Umsetzung dieser Entscheidung in das bereits dargestellte Korsett der wegen

¹⁷⁶ BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 Rn. 91, 93 (auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Tarifs).

¹⁷⁷ Davon geht auch *Wernsmann*, Rückwirkende Beseitigung von verfassungsrechtlich festgestellten Verstößen gegen den Gleichheitssatz durch den (Steuer-) Gesetzgeber, DStR 2023, 2745 (2748 f.) aus.

§ 1 Abs. 2 AO maßgeblichen Abgabenordnung fügen (C. V. 2.). Für sie gilt daher das Vorstehende ohne die Möglichkeit, sich hiervon einfach-rechtlich „befreien zu können“: Eine Änderung eines bestandskräftigen Grundsteuerbescheides allein wegen einer rückwirkend in Kraft gesetzten Hebesatzänderung ist von der Abgabenordnung nicht vorgesehen. Da bei realitätsnaher Betrachtung die Gleichheitswidrigkeit der Hebesatzdifferenzierung erst Jahre nach der Grundsteuerveranlagung durch ein Gericht erkannt werden wird und es für die Zu rechnungssubjekte von Wohngrundstücken kaum einen Grund gibt, ihren Grundsteuerbescheid anzufechten¹⁷⁸, dürften im Zeitpunkt des rückwirkenden Satzungserlasses (allenfalls) wenige Grundsteuerfälle betreffend Wohngrundstücke offen sein.¹⁷⁹ Nur für diese Fälle ist sodann relevant, wie streng oder großzügig man den Maßstab einer rückwirkenden Steuererhöhung formuliert (dazu erst nachfolgend). Zugleich ergibt sich in Bezug auf diese Fälle sodann auch ein eigenständiges Ungleichbehandlungsthema: Es wird zum Teil mit guten Gründen geltend gemacht, dass die Höherbelastung nicht allein von der verfahrensrechtlichen Ausgangssituation abhängig sein sollte; diese sei ein eher zufälliger Anknüpfungspunkt.¹⁸⁰ Gleichheitswidrig wäre diese Differenzierung wohl nicht, aber den Betroffenen dürfte dies nur schwer zu vermitteln sein.

Fügt man dies zu einem Gesamtbild zusammen, zeigt sich Folgendes:

- Eine rückwirkende Hebesatzregelung ist möglich und zur Beseitigung eines hebesatzlosen Zustandes sowohl für die offenen Fälle (bescheidloser Zustand, anhängiges Rechtsbehelfsverfahren) als auch für die Fälle, in denen das Vollstreckungsverbot des § 183 Satz 2 VwGO gilt (dazu C. IV. 3.), notwendig. In allen anderen Fällen gilt und bleibt es bei

¹⁷⁸ Es kann wegen der Bindungswirkung des Grundsteuermessbescheids allenfalls vorgetragen werden, dass der Hebesatz falsch angewendet wurde, dass die Hebesatzsatzung unwirksam ist oder dass Festsetzungsverjährung eingetreten ist (*Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, GrStG § 25 Rn. 21).

¹⁷⁹ Sofern sie wegen eines Widerspruchsverfahren offen sein sollten, gilt auch für nach Maßgabe der Verwaltungsgerichtsordnung zu führende Widerspruchsverfahren, dass eine Verböserung grundsätzlich möglich ist (zur Diskussion m. umf. N. nur *Porsch* in Schoch/Schneider, Verwaltungsrecht, VwGO § 68 Rn. 47 ff. [März 2023]), aber auch hier eine Zurücknahme des Widerspruchs eine Verböserung hindern kann.

¹⁸⁰ So *Wernsmann*, Rückwirkende Beseitigung von verfassungsrechtlich festgestellten Verstößen gegen den Gleichheitssatz durch den (Steuer-) Gesetzgeber, DStR 2023, 2745 (2748 f.).

der bereits eingetretenen Bestandskraft (dazu die Ausführungen unter diesem Gliederungspunkt).

- Die Eigentümer von Nichtwohngrundstücken, welche die an sie gerichteten Grundsteuerbescheide angefochten haben, genießen keinen Vertrauensschutz in Bezug auf die Belastung mit der Grundsteuer als solche. Die Gemeinde kann mithin die entstandene „Lücke“ durch die rückwirkende Festsetzung eines neuen Hebesatzes für die Nichtwohngrundstücke schließen. Die zulässige Höhe dieses Hebesatzes beurteilt sind nach der konkreten gleichheitsrechtlichen Beanstandung. Wurde die gleichheitskonforme Möglichkeit einer Hebesatzdifferenzierung ganz grundsätzlich in Abrede gestellt, verbleibt nur die Möglichkeit, den Hebesatz für die Wohngrundstücke zu übernehmen. Wurde nur die Hebesatzspreizung ob ihrer Quantität beanstandet, kann eine geringere Hebesatzdifferenz aber die Anforderungen des Gleichheitssatzes erfüllen, dann kann auch weiterhin ein gegenüber den Wohngrundstücken höherer – nunmehr allerdings niedriger als zuvor zu bemessener – Hebesatz für die Nichtwohngrundstücke festgesetzt werden.
- Die Eigentümer von Wohngrundstücken wird man hingegen rückwirkend nicht höher belasten können. Das Bundesverfassungsgericht mag in der Entscheidung zur Steuersatzdifferenzierung zwischen Überschuss- und Gewinneinkünften (ohne weitere Begründung) eine solche Höherbelastung des bisher niedriger belasteten Steuerpflichtigen womöglich für zulässig erachtet haben; eine tragende Aussage fehlt allerdings. Wenn man die bisher formulierten Ausnahmefallgruppen zur echten Rückwirkung aber ernst nimmt – und dies hat das Bundesverfassungsgericht in der ebenfalls oben dargestellten Entscheidung zur Grunderwerbsteuerlichen Ersatzbemessungsgrundlage richtigerweise getan –, dann erscheint es uns jedenfalls kaum begründbar, warum die Zurechnungsobjekte von Wohngrundstücken keinen Vertrauensschutz genießen sollten. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Grundsteuer hindert schutzwürdiges Vertrauen jedenfalls nicht. Entsprechendes gilt für die seit der Grundsteuerreform im Fachschrifttum geführte und vor allem auch in der Tagespresse fast dauerhaft präsente Verfassungswidrigkeitsdiskussion in Bezug auf das neue Recht. Denn sowohl die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts als auch die „Folgediskussion“ betreffen vornehmlich die grundsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage und allenfalls am Rande noch vorgelagerte Fragen (Steuertypus, Belastungsgrund). Die (vergleichbare) Frage der Gleichheitswidrigkeit einer Messbetragsdifferenzierung (die sich bei § 15 Abs. 1 GrStG und den landesrechtlichen

Regelungen in Sachsen und im Saarland stellt) ist im Fachschrifttum bisher nur positiv beantwortet worden.¹⁸¹ Die hier konkret betroffene Hebesatzdifferenzierung als gemeindliche Entscheidung ist im Fachschrifttum gleichheitsrechtlich bisher noch gar nicht diskutiert worden.¹⁸² Selbst wenn sich dies aufgrund der ersten kommunalpolitischen Debatten mit Blick auf § 1 Abs. 1 NWGrStHsG ändern sollte und gleichheitsrechtliche Einwände in der Fach- oder gar Tagespresse erhoben werden sollten, kann man von den Grundstückseigentümern nicht ernsthaft erwarten, dass sie diese typischerweise kennen und in ihrer jenseits des Politischen liegenden Relevanz einordnen können müssen. Es ist daher kein Grund erkennbar, warum sie nicht auf die einmal festgesetzte Grundsteuer vertrauen können sollen.

5. Keine bloße Unvereinbarkeitserklärung mit Fortgeltungsanordnung bei gleichheitswidrigen Steuersatzungen

Das Bundesverfassungsgericht berücksichtigt das Interesse an einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung sowie einem gleichmäßigen Verwaltungsvollzug für Zeiträume weitgehend schon abgeschlossener Veranlagungszeiträume häufig dadurch, dass es in Ansehung gleichheitswidriger Steuerrechtsnorm nur die Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz ausspricht, die Geltung der Norm für die Vergangenheit und einen bestimmten Übergangszeitraum nicht antastet und dem Gesetzgeber aufgibt, bis zum Ablauf des Übergangszeitraums eine gleichheitskonforme Regelung zu erlassen („Unvereinbarkeitserklärung mit befristeter Fortgeltungs-

¹⁸¹ Vgl. für § 15 Abs. 1 GrStG z. B. *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, Grundlagen Rn. 115; *Winkler*, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2023, 240 f.; soweit *Desens* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, SächsGrMG Rn. 8 (Jan. 2022) verfassungsrechtliche Zweifel gegenüber § 15 Abs. 1 GrStG geltend macht, gründen diese allein darin, dass der Gesetzgeber einen unzulässigen Differenzierungszweck verfolgen soll (intertemporäre Aufkommensneutralität statt Wohnraumförderung); für die Messzahldifferenzierung nach dem SächsGrStMG FG Sachsen v. 24.10.2023 – 2 K 574/23, EFG 2024, 233; *Desens* in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, SächsGrMG Rn. 34 ff. (Jan. 2022); *Wackerbeck*, Anmerkung zu FG Sachsen v. 24.10.2023 – 2 K 574/23, EFG 2024, 238 (239).

¹⁸² Vgl. lediglich *Stahlschmidt*, Die Grundsteuer in NRW - ein Problemfall, Die erste Seite in Heft 29-30 des Betriebsberaters v. 15.7.2024, der nur darauf hinweist, dass „gegen die Einführung der gesplitteten Hebesätze verfassungsrechtliche Bedenken ins Feld geführt“ [werden] ohne diese zu spezifizieren.

anordnung“)¹⁸³. Diesen Rechtsfolgenausspruch hat das Bundesverfassungsgericht auch in der Entscheidung zur Grundsteuer wegen der gleichheitswidrigen Einheitswerte getroffen.¹⁸⁴

Das Bundesverwaltungsgericht hat eine „Übertragung“ dieser Rechtsprechungsgrundsätze auf Steuersatzungen abgelehnt und dies ungeachtet der prozessualen Konstellation. Begründet wird dies damit, dass, erstens, die Verwaltungsgerichtsordnung keine Vorschrift enthalte, die einen bloßen Unvereinbarkeitsausspruch trage, und zweitens, sich der Gesetzgeber mit dem Verweis in § 47 Abs. 5 Satz 3 VwGO auf § 183 VwGO den Folgen einer Unwirksamkeitwirkung für die Vergangenheit angenommen habe, was wegen des Fehlens weiterer Sondervorschriften gegen eine planwidrige Regelungslücke spreche. Das Bundesverwaltungsgericht hat zwar angedeutet, dass in besonderen Ausnahmefällen auch bei Satzungen eine bloße Unvereinbarkeitsfeststellung und eine Weitergeltung der Satzung in Betracht kommen könnte, umschreibt die dafür notwendige Situation allerdings mit „Notstand“, was eine sehr hohe Hürde bedeutet.¹⁸⁵ Ein solcher Fall sei im Streitfall – dort: Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG durch die Verwendung des Stückzahlmaßstabes in einer Spielgerätesteuersatzung – nicht gegeben, weil der Gleichheitsverstoß (nach Maßgabe der unter C. IV. 4. bereits dargestellten Grundsätze, d. h. unter Vermeidung einer Schlechterstellung) rückwirkend geheilt werden könne¹⁸⁶.

¹⁸³ Statt vieler nur BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125; BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u. a., BVerfGE 133, 377; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 287 (Erbchaftsteuer III); Nachweise zur Diskussion u. a. bei *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, 12. Aufl. 2021, Rn. 394 ff.; *Werth*, Rechtsschutzgewähr und Rechtsfolgenaussprüche in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts, Festschrift für den Bundesfinanzhof – 100 Jahre Steuerrechtsprechung, 2018, 535 (540 ff.).

¹⁸⁴ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 Rn. 177 ff. (Grundsteuer).

¹⁸⁵ Ein solcher wurde z. B. bei einer gleichheitswidrigen Corona-Schutzverordnung angenommen (BayVGH v. 27.4.2020 – 20 NE 20/793, juris Rn. 28 im Verfahren nach § 47 Abs. 6 VwGO).

¹⁸⁶ Grundlegend BVerwG v. 9.6.2010 – 9 CN 1/09, BVerwGE 137, 123 Rn. 29 (Spielgerätesteuer); zuvor im Ergebnis auch bereits BVerwG v. 26.1.1995 – 8 B 193/94, NVwZ-RR 1996, 54 (55) für eine Gebührensatzung; sodann gefestigte Rechtsprechung in der Verwaltungsgerichtsbarkeit, vgl. für die Verfahren nach § 47 VwGO nur BVerwG v. 28.6.2022 – 8 CN 4/21, juris Rn. 36 (Versorgungswerksatzung); OVG Münster v. 22.6.2012 – 14 A 670/12, juris Rn. 5 ff.; VGH Mannheim v. 17.12.2012 – 9 S 1352/11, juris Rn. 75 (Beitragssatzung); OVG Lüneburg v. 25.1.2021 – 9 KN 48/19, juris Rn. 88 (Versorgungswerksatzung).

Diese Rechtsprechung hat das Bundesverwaltungsgericht später anlässlich eines Verfahrens, in dem es auf die Gleichheitswidrigkeit der Zweitwohnungssteuerbemessungsgrundlage anhand der Einheitswerte erkannt hat, bekräftigt und zudem auf die Bestandskraft der nicht angefochtenen Steuerbescheide hingewiesen:

„Unzumutbare Auswirkungen auf den Gemeindehaushalt durch die Aufhebung von Steuerbescheiden infolge der Nichtigkeit der Satzungsgrundlage sind regelmäßig und auch hier nicht zu befürchten. Denn für die Vergangenheit sind nur die noch nicht bestandskräftigen Bescheide betroffen. Es besteht keine Verpflichtung, unanfechtbare Bescheide zu überprüfen und anzupassen. Darüber hinaus sind die Kommunen berechtigt, eine ungültige Satzung rückwirkend durch eine neue Satzung zu ersetzen und auf dieser Grundlage Steuern auch für einen zurückliegenden Zeitraum neu zu erheben.“¹⁸⁷

Diese Rechtsprechung wirkt auf den ersten Blick „gefestigt“, hatte allerdings bisher auch noch keine Steuersatzung zum Gegenstand, die durch eine mit der Hebesatzdifferenzierung vergleichbare gleichheitsrechtliche Situation gekennzeichnet war. Die Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts betrafen jeweils die Gleichheitswidrigkeit des Maßstabes (der Bemessungsgrundlage). Die Hebesatzdifferenzierung unterscheidet sich von diesen Konstellationen indes dadurch, dass die Achtung der Gewaltenteilung noch einmal in einer ganz anderen Qualität betroffen ist. Sie ist letztlich das Schulbeispiel für die im Gewaltenteilungsprinzip wurzelnde Zurückhaltung auf der Rechtsfolgenseite: Es obliegt dem Normgeber darüber zu befinden, ob nun für alle Grundstücke der höhere, der niedrigere oder anderer Hebesatz gelten soll bzw. – je nach Beanstandungsgrund – ob und inwieweit die Hebesatzspreizung nur auf das gleichheitsrechtlich zulässige Maß verringert wird. In der Literatur wird jedenfalls durchaus geltend gemacht, dass dann abweichend von § 47 Abs. 5 VwGO tenoriert werden darf, wenn ein Begünstigungsausschluss für gleichheitswidrig befunden wurde.¹⁸⁸

In der Begründungslogik des Bundesverwaltungsgerichts dürfte dieses im Gewaltenteilungsgrundsatz wurzelnde Argument indes ohne Bedeutung sein. Es verweist auf die normative Ausgangslage in der Verwaltungsgerichtsordnung und erwägt Ausnahmen von dem

¹⁸⁷ BVerwG v. 27.11.2019 – 9 C 4/19, BVerwGE 167, 137 Rn. 25.

¹⁸⁸ *Schmidt/Lange*, Die Sachentscheidung im verwaltungsgerichtlichen Normenkontrollverfahren, in Festschrift für Otto Mühl, 1981, 595 (605 ff.); *Ziekow* in Sodan/Ziekow, Verwaltungsgerichtsordnung, 5. Aufl. 2018, VwGO § 47 Rn. 357.

Grundsatz allenfalls für ansonsten untragbare Situationen („Notstand“). Das Verhältnis zwischen Gericht und Normgeber hat hier bisher keine Erwähnung gefunden. Stattdessen dürfte das Bundesverwaltungsgericht seiner Achtung vor der Gestaltungsfreiheit des Satzungsgebers mit dem Verweis auf die Möglichkeit rückwirkender Satzungsgebung abschließend Ausdruck verliehen haben. Wenn das Bundesverwaltungsgericht in der Entscheidung zur Spielgerätesteuern den Rückwirkungsweg über eine Höchstbetragsregelung aufzeigt, dürfte es auch in Kauf genommen haben, dass das Gerätesteueraufkommen durch das Zusammenspiel von neuer Bemessungsgrundlage und Höchstbetragsregelung auch hinter dem Steueraufkommen, wie es sich nach der alten Satzung ergeben hätte, zurückbleibt. Der Spielraum zur Beseitigung eines Gleichheitsverstößes bewegt sich damit nur innerhalb der Grenzen zulässiger Rückwirkung.

VI. Kein subjektives Recht der Steuerpflichtigen auf eine Hebesatzdifferenzierung und erst recht nicht auf eine Begründung eines identischen Hebesatzes

Staatszielbestimmungen sollen das staatliche Handeln leiten, vermitteln aber keine Rechtsansprüche Einzelner (s. bereits C. III. 3. b. mit Nachweisen). Vor allem dort, wo dem Normgeber mehrere Handlungsmöglichkeiten offenstehen, um dem mittels der Staatszielbestimmung vorgegebenen „Auftrag“ Rechnung zu tragen, können weder Landes- noch Bundesverfassungsrecht ihn auf einen konkreten Verwirklichungsweg festlegen. Die jeweiligen Verfassungen achten insoweit den politischen Gestaltungsspielraum des Normgebers. Das gilt auch für den kommunalen Steuersatzungsgeber. Davon geht zu Recht auch die Gesetzesbegründung aus.¹⁸⁹

Nur der Vollständigkeit halber ist noch auf die Selbstverständlichkeit hinzuweisen, dass die kommunalpolitische Gestaltungsfreiheit der Gemeinde in keiner Weise durch das Verhalten anderer nordrhein-westfälischen Gemeinden gleichheitsrechtlich beeinflusst wird. Ungeachtet der Frage, ob der Gleichheitssatz überhaupt positiv eine Differenzierungspflicht zu begründen vermag, entfaltet er sein Anforderungsprogramm nur bezogen auf den jeweiligen Grundrechtsverpflichteten, hier also die konkrete Gemeinde. Der Anspruch auf Gleichbehandlung besteht nur gegenüber dem nach der Kompetenzverteilung konkret zuständigen Träger

¹⁸⁹ LT-Drucks. 18/9800, 2 („Im Falle der Festlegung eines identischen Hebesatzes beim Grundvermögen bedarf es keiner näheren Begründung, weil die Kommune der durch den Bundesgesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidung folgt.“).

öffentlicher Gewalt.¹⁹⁰ Die Gemeinde als Satzungsgeber ist daher nur verpflichtet, in ihrem Bereich den Gleichheitssatz zu wahren.¹⁹¹ Was die eine Kommune tut oder lässt, ist darum kein gleichheitsrechtlicher Maßstab für andere Kommunen. Der Gleichheitssatz wendet sich nur an den jeweiligen Hoheitsträger und hat keine „keine unitarisierende Kraft“.¹⁹² Aus der Entscheidung einer Kommune für oder gegen eine Hebesatzdifferenzierung, folgt gleichheitsrechtlich nichts für andere Kommunen.

Da sich schon aus grundsätzlichen Erwägungen kein subjektives Recht auf eine Hebesatzdifferenzierung herleiten lässt, existiert schließlich auch keine Rechtfertigungslast gegenüber denjenigen, die von einem niedrigeren Grundsteuerhebesatz für Wohngrundstücke profitieren würden. Die Gemeinde ist also von Rechts wegen nicht verpflichtet, zu begründen, warum sie von der Befugnis des § 1 Abs. 1 NWGrStHsG kein Gebrauch macht.

¹⁹⁰ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 100 (Grundsteuer).

¹⁹¹ Dementsprechend muss sich eine Gemeinde generell nicht an der Grundsteuerhebesatzpolitik anderer Gemeinden messen lassen, allgemeine Meinung, siehe VGH München v. 21.2.2006 – 4 ZB 05/1169, juris; VG Düsseldorf v. 6.11.2019 – 5 K 2014/19, juris; *Grootens* in *Grootens*, Grundsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl. 2022, GrStG § 25 Rn. 51; *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Landesgrundsteuergesetzen, 2022, GrStG § 25 Rn. 26; *Troll/Eisele*, Grundsteuergesetz, 12. Aufl. 2022, GrStG § 25 Rn. 4; für die Gewerbesteuer auch BVerfG v. 21.12.1966 – 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54.

¹⁹² *P. Kirchhof*, in *Dürig/Herzog/Scholz*, Grundgesetz, GG Art. 3 Abs. 1 Rn. 159 (Sept. 2015).

D. Beantwortung der konkreten Fragen der Kommunen zur optionalen Einführung differenzierter Grundsteuerhebesätze

Fragenkatalog der Kommunalen Spitzenverbände:

- Ist eine Begründung auch dann rechtlich notwendig, wenn eine Gemeinde die Möglichkeit der Differenzierung nicht wahrnimmt?

Die Frage ist zu verneinen (siehe C. IV.). Neben bereits dargestellten Rechtsargumenten spricht zudem das grundgesetzliche Instrument der Abweichungsgesetzgebung bei der Grundsteuer (Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG) deutlich gegen eine Begründungspflicht der Gemeinde im Falle einer Nichtabweichung von der Bundesgrundsteuer. Denn in diesem Fall bleibt es bei der gesetzlichen „Normallage“ der Belastung, die allein vom Bundesgesetzgeber zu verantworten ist. Weder den nur abweichungseröffnenden Landesgesetzgeber noch die zur optionalen Abweichung ermächtigte Gemeinde treffen aber Begründungspflichten für die durch das Bundesgesetz getroffene Belastungsentscheidung.

- Wie kann im Differenzierungsfall eine verfassungsfeste Begründung für eine Privilegierung des Wohnens aussehen (im Sinne einer Hebesatzgestaltung, die für Wohngrundstücke niedrigere Hebesätze als für Nicht-Wohngrundstücke vorsieht)?

Die Gemeinde muss die Verantwortung für den Lenkungszweck, der mit der Differenzierung verfolgt wird, übernehmen. Eine weitergehende Begründung ist von Rechts wegen nicht erforderlich (s. C. IV. 3.).

- Wäre die Wiederherstellung des Status quo (Orientierung der Differenzierung an der aktuellen Belastungsrelation von Wohnen und Nicht-Wohnen nach altem Recht in der jeweiligen Gemeinde) verfassungsfest umsetzbar und wie wäre sie zu begründen? Hinweis: Die zur Aufkommensneutralität führenden Hebesätze, die für den Fall einer Differenzierung veröffentlicht wurden, orientieren sich an der bisherigen Aufkommensverteilung.

Eine Orientierung an der vormaligen Belastungsverteilung ist unseres Erachtens zulässig. Allerdings kann die Höhe der sich daraus ergebenden Hebesatzdifferenzierung losgelöst hiervon an Rechtfertigungsgrenzen stoßen (z. B. bei einer Hebesatzdifferenzierung die deutlich jenseits von 50 % liegt und damit die Gefahr in sich trägt, den Charakter der Grundsteuer zu verändern) (s. C. III. 4. f.).

- Wäre eine über die Wiederherstellung des Status quo hinausgehende Privilegierung des Wohnens verfassungsfest umsetzbar und wie wäre sie zu begründen?

Grundsätzlich ja, aber es gilt die Einschränkung wie zuvor.

- Inwieweit setzt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz einer Privilegierung des Wohnens verfassungsrechtliche Grenzen?

Wo die Grenze genau verläuft, lässt sich nicht beziffern. Jedenfalls ein Belastungsunterschied von 50 Prozent, wie er in Sachsen aufgrund der unterschiedlichen Messzahlen nach Maßgabe des SächsGrStMG gilt, dürfte auch im Falle einer kommunalen Hebesatzdifferenzierung keine Verhältnismäßigkeitszweifel aufwerfen, wenn die Gemeinde mit der Hebesatzdifferenzierung den sozial- und gesellschaftspolitischen Zweck einer Wohnnebenkostenstabilisierung bzw. -reduzierung verfolgt. Es ist nur eine grobe Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen, die den Gemeinden viel Spielraum belässt, und selbst einer nicht unerheblichen Mehrbelastungswirkung stehen ein äußerst gewichtiger Sachgrund, ein sachgerecht abgegrenzter Kreis der Begünstigten und eine typischerweise folgende Belastungsrelativierung über die Ertragsteuern gegenüber (C. III. 4. f.).

- Ergeben sich im Differenzierungsfall verfassungsrechtliche Risiken mit Blick auf gemischt genutzte Grundstücke?

Die Anknüpfung an die Artfeststellung schließt in der Tat einige Wohnnutzungen von dem reduzierten Hebesatz aus; zugleich findet dieser Hebesatz deshalb auf Nutzungen, die keine Wohnnutzung sind, Anwendung. Diese Typisierungsfolgen sind im Rahmen der Verhältnismäßigkeit der Hebesatzdifferenzierung relevant. Die vom Bundesgesetzgeber insoweit vorgenommene Typisierung ist unseres Erachtens allerdings zulässig (was auf Ebene des Grundsteuergesetzes u. a. die der Hebesatzdifferenzierung vorgelagerte Messzahldifferenzierung des § 15 Abs. 1 GrStG betrifft) und dies gilt auch für die Hebesatzdifferenzierung (s. C. III. 4. d.).

- Welche Rechtsfolgen würden Gemeinden im Falle einer (verfassungs-)rechtlich unzulässigen Differenzierung treffen (insbesondere mit Blick auf bestehende Grundsteuerbescheide und Haushalts- bzw. Hebesatzsatzungen)?

Zu den Folgen einer etwaigen Gleichheitswidrigkeit der Hebesatzsatzung eingehend C. V.