



LANDTAG  
NORDRHEIN-WESTFALEN  
18. WAHLPERIODE

**INFORMATION**  
**18/144**

Alle Abgeordneten

## **Gutachten zu den verfassungsrechtlichen Fragen von differenzierenden Hebesätzen bei der Grundsteuer**

Bearbeitung: Dr. iur. Robert Pracht, Akademischer Rat a.Z.

Datum: 28. Juni 2024

Dieses Gutachten hat der Parlamentarische Beratungs- und Gutachterdienst im Auftrag des Abgeordneten Justus Moor (SPD) erstellen lassen. Der Abgeordnete hat die Ausarbeitung zur Veröffentlichung freigegeben.

Die Gutachten des Parlamentarischen Beratungs- und Gutachterdienstes des Landtags Nordrhein-Westfalen sind urheberrechtlich geschützt. Die weitere Verarbeitung, Verbreitung oder Veröffentlichung - auch auszugsweise - ist nur unter Angabe der Quelle zulässig. Jede Form der kommerziellen Nutzung ist untersagt.

Parlamentarischer Beratungs- und Gutachter-  
dienst des Landtags von Nordrhein-Westfalen  
Platz des Landtags 1  
40221 Düsseldorf

**Dr. iur. Robert Pracht**  
Akademischer Rat a.Z.  
Universität Heidelberg  
robert.pracht@jurs.uni-heidelberg.de

---

## **Gutachten zu den verfassungsrechtlichen Fragen von differenzieren- den Hebesätzen bei der Grundsteuer**

I. Gutachtauftrag und Vorbemerkungen.....	2
II. Zusammenfassung der Ergebnisse .....	3
III. Hintergrund .....	4
1. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10.04.2018.....	4
2. Reaktion des Bundesgesetzgebers durch das GrStRefG .....	5
3. Gesetzentwurf LT-Drs. 18/9242 .....	6
IV. Verfassungsrechtliche Fragestellungen .....	8
1. Zur Kompetenz des Landes Nordrhein-Westfalen.....	8
2. Zur Bedeutung des Art. 106 Absatz 6 Satz 2 GG .....	10
3. Zu einem etwaigen Verstoß gegen Art. 3 Absatz 1 GG.....	12
a) Maßstab .....	12
b) Subsumtion .....	14
4. Freiheitsrechtliche Grenzen, insb. Eigentumsgarantie aus Art. 14 Absatz 1 GG .....	20
5. Veränderung der Neubewertung des Grundvermögens durch die Gemeinden? .....	23

## I. Gutachtauftrag und Vorbemerkungen

Für den Parlamentarischen Beratungs- und Gutachterdienst des Landtags von Nordrhein-Westfalen sollen ausweislich der Anfrage eines Abgeordneten vom 17. Mai 2024 verfassungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit differenzierenden Hebesätzen bei der Grundsteuer – wie im Gesetzentwurf der Landtagsfraktionen der CDU und von Bündnis 90/Die Grünen unter der Drs. 18/9242<sup>1</sup> vorgeschlagen – gutachtlich geprüft werden.

In Anbetracht der recht kurzen zur Verfügung stehenden Zeit konnte hier nur eine kompakte verfassungsrechtliche Prüfung vorgenommen werden. Diese nimmt nichtsdestoweniger in Anspruch, die verfassungsrechtlichen Problemfelder des Gesetzentwurfs prägnant in den Blick zu nehmen. Zur politischen Zweckmäßigkeit des Gesetzentwurfs äußert sich das Gutachten ebenso wenig wie zu einer möglicherweise schon grundsätzlich verfassungsrechtlich zweifelhaften Rechtfertigung für die Erhebung der Grundsteuer.<sup>2</sup> Auch die Verfassungsmäßigkeit des vom Land Nordrhein-Westfalen weitgehend übernommenen sog. Bundesmodells im Grundsteuergesetz des Bundes (GrStG) – insbesondere im Hinblick auf die dort vorgenommene Bewertung der Grundstücke – ist nicht Gegenstand dieses Gutachtens.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> [Gesetzentwurf der Fraktionen CDU und Bündnis 90/die Grünen über die Einführung einer optionalen Festlegung differenzierender Hebesätze im Rahmen des Grundvermögens bei der Grundsteuer Nordrhein-Westfalen, Drs. 18/9242 v. 14.05.2024.](#)

<sup>2</sup> Zu letzterem siehe bspw. *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rn. 35 und *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Kap. 16 Rn. 2 f.

<sup>3</sup> Dazu *G. Kirchhof*, *DStR* 2020, 1073 ff. und monographisch *Winkler*, *Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform*, 2024. Vgl. auch jüngst [BFH, Beschl. v. 27.05.2024, II B 78/23](#) und zuvor [FG Rheinland-Pfalz, Beschl. v. 23.11.2023, 4 V 1295/23](#).

## II. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Dem Land Nordrhein-Westfalen steht eine umfassende Gesetzgebungskompetenz zur Regelung der Grundsteuer zu, die von der bundesgesetzlich getroffenen Regelung abweichen darf. Insbesondere kann den Gemeinden die Möglichkeit eingeräumt werden, optional unterschiedliche Hebesätze für Wohngrundstücke einerseits und Nichtwohngrundstücke andererseits festzusetzen. Dabei nimmt der Landesgesetzgeber die Abweichungsgesetzgebungskompetenz nach Art. 72 Absatz 3 Satz 1 Nr. 7 GG in Verbindung mit Art. 125b Absatz 3 GG in Anspruch.

2. a) Bei der konkreten Ausgestaltung müssen die Gemeinden den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Absatz 1 GG beachten. Dabei kommt ihnen aber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ein weiter Spielraum zu, so dass an die Rechtfertigungsprüfung keine überspannten Anforderungen gestellt werden können. Ein niedrigerer Hebesatz für Wohngrundstücke im Vergleich zu Nicht-Wohngrundstücken findet den notwendigen und hinreichenden Rechtfertigungsgrund in der sozialstaatlichen Zielsetzung der Förderung privater Wohnnutzung.

b) Daneben sind bei der Festsetzung der Hebesätze von den Gemeinden freiheitsrechtliche Grenzen zu beachten. Der Hebesatz darf also insbesondere für Nicht-Wohngrundstücke keine erdrosselnde Wirkung aufweisen.

3. Es ist im Grundsatz nicht davon auszugehen, dass durch eine unterschiedliche Festlegung der Grundsteuerhebesätze für Wohngrundstücke einerseits und Nicht-Wohngrundstücke andererseits die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Neubewertung des Grundvermögens, die auf einer ersten Stufe durch den parlamentarischen (Bundes-)Gesetzgeber erfolgt ist, von den Gemeinden unterlaufen wird. Dies gilt jedenfalls dann, wenn zwischen den Hebesätzen kein sehr erheblicher Unterschied besteht.

### III. Hintergrund

#### 1. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10.04.2018

Mit Urteil vom 10. April 2018 hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts eine Reihe von Vorschriften aus dem damals geltenden Bewertungsgesetz<sup>4</sup> jedenfalls seit dem 01. Januar 2002 für unvereinbar mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Absatz 1 GG gehalten, soweit sie bebaute Grundstücke außerhalb von Land- und Forstwirtschaft in den sog. alten Bundesländern betrafen.<sup>5</sup> Die Übergangszeit, in der das Bundesverfassungsgericht die fortdauernde Anwendbarkeit der beanstandeten Regelungen erlaubte, endet am 31. Dezember 2024.<sup>6</sup> Hintergrund für diese Tenorierungen war, dass nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts die damals noch an den Wertverhältnissen von 1964 anknüpfende Einheitsbewertung verfassungswidrig gewesen sei: Der allgemeine Gleichheitssatz verlange, dass bei der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage die Wirtschaftsgüter realitätsgerecht abgebildet und langandauernde Wertverzerrungen vermieden werden.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Genauer: §§ 19 – 23, 27, 76, 79 Absatz 5, 93 Absatz 1 Satz 2 des Bewertungsgesetzes in Verbindung mit Art. 2 Absatz 1 Satz 1 und Satz 3 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 22. Juli 1970 (BGBl. I S. 1118).

<sup>5</sup> BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (149).

<sup>6</sup> BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (149).

<sup>7</sup> BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (185 Rn. 97). Vgl. dazu auch *Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (104) und *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 16 Rn. 6.

## 2. Reaktion des Bundesgesetzgebers durch das GrStRefG

Insbesondere mit dem Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG)<sup>8</sup> hat der Bundesgesetzgeber auf das bundesverfassungsgerichtliche Urteil reagiert und umfassende Änderungen im Bewertungsgesetz (BewG) und im Grundsteuergesetz (GrStG) vorgenommen. Diese sollten an das bestehende Grundsteuersystem anknüpfen und keine Systemwende bedeuten.<sup>9</sup> Daher liegt der Grundsteuer weiter ein wertabhängiges Modell zugrunde: Insbesondere wird auch am grundsätzlich geltenden Ertragswertverfahren für Wohngrundstücke und am Sachwertverfahren für (zumindest auch) anders genutzte Grundstücke festgehalten.<sup>10</sup> Daneben bleibt es bei dem bekannten drei-stufigen System: Zunächst ist der Grundsteuerwert durch eine Bewertung des Grundstücks zu ermitteln (1); sodann ist durch Anwendung der Steuermesszahl<sup>11</sup> der Grundsteuermessbetrag festzusetzen (2); erst infolge der Anwendung des durch gemeindliche Satzung festgelegten kommunalen Hebesatzes wird schließlich die konkrete Grundsteuerschuld festgesetzt (3).<sup>12</sup>

Nach § 25 Absatz 4 GrStG muss der Hebesatz bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft einerseits sowie den anderen Grundstücken andererseits einheitlich sein; der Hebesatz darf sich zwischen diesen beiden Gruppen aber unterscheiden.<sup>13</sup> Auch können die Gemeinden ab 1. Januar 2025 nach § 25 Absatz 5 Satz 1

---

<sup>8</sup> Gesetz vom 26.11.2019, BGBl. I, S. 1794. Basierend auf dem [Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD vom 25.06.2019, BT-Drs. 19/11085](#).

<sup>9</sup> Siehe [Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD vom 25.06.2019, BT-Drs. 19/11085, S. 1 f.](#); *Eichholz*, DStR 2020, 1158 (1161).

<sup>10</sup> *Eichholz*, DStR 2020, 1158 (1161 f.).

<sup>11</sup> Diese beträgt grundsätzlich nach §§ 14, 15 Absatz 1 GrStG in seiner ab 1.1.2025 geltenden Fassung zwischen 0,031 und 0,055 %. Dazu *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 16 Rn. 22.

<sup>12</sup> Instruktiv *Eichholz*, DStR 2020, 1158 (1162); *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505 (2505 f.).

<sup>13</sup> *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 16 Rn. 26 f.

GG für unbebaute, aber baureife Grundstücke einen gesonderten Hebesatz festsetzen (sog. Grundsteuer C).<sup>14</sup> Dieser Hebesatz muss – zwecks Baulandmobilisierung und Eindämmung von Spekulationsgewinnen<sup>15</sup> – einheitlich und *höher* im Vergleich zu den anderen Grundstücken sein (vgl. § 25 Absatz 5 Satz 9 GrStG). Dabei handelt es sich lediglich um eine im Ermessen der Gemeinden stehende Möglichkeit, von der sie also nicht verpflichtend Gebrauch machen müssen.

### 3. Gesetzentwurf LT-Drs. 18/9242

Der Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU und von Bündnis 90/Die Grünen in Drs. 18/9242 (nachfolgend: NWGrStHsG-E) sieht die Einführung einer (weiteren) optionalen Festlegung differenzierender Hebesätze im Rahmen des Grundvermögens bei der Grundsteuer Nordrhein-Westfalen vor. Gemeinden sollen insbesondere die Möglichkeit erhalten, unterschiedlich hohe Hebesätze für Wohngrundstücke einerseits und Nicht-Wohngrundstücke andererseits festzusetzen. Damit wird der „Grundsatz der Einheitlichkeit des Hebesatzes“<sup>16</sup> durchbrochen.

Dabei handelt es sich allerdings ausdrücklich nur um eine Option – nach dem Gesetzentwurf kann auch weiterhin ein einheitlicher Hebesatz von den Gemeinden für alle Grundstücke des Grundvermögens festgelegt werden. Den Gemeinden soll es insbesondere ermöglicht werden, politisch lenkend bei dem festzusetzenden Hebesatz einzugreifen und dabei unterschiedlichen regionalen Strukturen Rechnung zu tragen. Hierdurch soll auch die kommunale Selbstverwaltungsautonomie gestärkt werden. Rechtlich weicht der Gesetzentwurf damit von § 25 Absatz 4 GrStG des Bundes ab, der einen einheitlichen Hebesatz für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft einerseits und für alle anderen in der Gemeinde liegenden

---

<sup>14</sup> Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 16 Rn. 27. Dazu Krumm/Paeßens, GrStG, 2022, § 25 Rn. 43 ff. und [Teichmann, in: HFSt 20 \(2022\), S. 125 ff.](#)

<sup>15</sup> Zu den Hintergründen näher Eichholz, DStR 2020, 1217 (1225 f.); [Teichmann, in: HFSt 20 \(2022\), S. 125 \(126 f.\)](#).

<sup>16</sup> Krumm/Paeßens, GrStG, 2022, § 25 Rn. 36.



Grundstücke andererseits verlangt. Grenzen werden der Autonomie der Gemeinden im Gesetzentwurf aber insbesondere dadurch gezogen, dass nach § 1 Absatz 1 Satz 2 NWGrStHsG-E der einheitliche Hebesatz für Nichtwohngrundstücke nicht niedriger sein darf als derjenige für Wohngrundstücke.<sup>17</sup> Der Hebesatz für Nichtwohngrundstücke muss also *zumindest gleich hoch* oder höher im Vergleich zu Wohngrundstücken sein. Ober- und Untergrenzen für den von den Gemeinden festzusetzenden Hebesatz sieht der Gesetzentwurf nicht vor.

---

<sup>17</sup> Auch bei der (optionalen) Festlegung eines gesonderten Hebesatzes für baureife Grundstücke muss dieser einheitlich und höher sein als bei Wohn- und Nichtwohngrundstücken (§ 1 Absatz 2 NWGrStHsG-E).

## IV. Verfassungsrechtliche Fragestellungen

### 1. Zur Kompetenz des Landes Nordrhein-Westfalen

In Bezug auf die formelle Verfassungsmäßigkeit des Gesetzentwurfs bedarf lediglich die Gesetzgebungskompetenz des Landes Nordrhein-Westfalen einer Prüfung.

a) Dem Bund kommt nach Art. 105 Absatz 2 Satz 1 GG die konkurrierende Zuständigkeit über die Grundsteuer zu.<sup>18</sup> Von dieser Gesetzgebungskompetenz hat er auch insbesondere durch den Erlass des GrStRefG vom 26. November 2019 Gebrauch gemacht.<sup>19</sup> Durch dieses Tätigwerden des Bundes ist aber nicht – wie im Regelfall (vgl. Art. 72 Absatz 1 GG) – die Gesetzgebungskompetenz des Landes Nordrhein-Westfalen gesperrt. Vielmehr fällt die Grundsteuer nach Art. 72 Absatz 3 Satz 1 Nr. 7 GG in den Bereich der sog. Abweichungsgesetzgebung.<sup>20</sup> Danach dürfen die Länder, wenn der Bund von seiner Kompetenz zur Regelung der Grundsteuer Gebrauch gemacht hat, davon abweichende Regelungen treffen. Im Verhältnis des sich dann widersprechenden Bundes- und Landesrechts geht das jeweils spätere Gesetz in seiner Anwendung nach Art. 72 Absatz 3 Satz 3 GG vor (lex posterior derogat legi priori).<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> Neue Fassung des Art. 105 Absatz 2 GG eingefügt durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 15.11.2019, BGBl. I S. 1546. Dazu näher Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 2 Rn. 41.

<sup>19</sup> Siehe dazu bereits oben III. 2.

<sup>20</sup> Uhle, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 72 Rn. 234a (Stand: 90. EL März 2020).

<sup>21</sup> Broemel, in: v. Münch/Kunig, GG, Band 2, 7. Aufl. 2021, Art. 72 Rn. 56; Kment, in: Jarass/Pieroth, GG, 18. Aufl. 2024, Art. 72 Rn. 32; Oeter/Krönke, in: Huber/Voßkuhle, GG Band 2, 8. Aufl. 2024, Art. 72 Rn. 130; Seiler, in: Beck-OK, GG, Art. 72 Rn. 27 (Stand: 57. Ed. Januar 2024).

Im Unterschied zu anderen Gesetzgebungsmaterien in Art. 72 Absatz 3 Satz 1 GG<sup>22</sup> enthält die Regelungskompetenz über die Grundsteuer auch keinen „abweichungsfesten Kern“.<sup>23</sup> Dies bedeutet, dass den Ländern eine *umfassende* abweichende Gesetzgebungskompetenz zu den auf Bundesebene getroffenen Regelungen im Zusammenhang mit der Grundsteuer zusteht.<sup>24</sup> Sie können sich aber auch nur auf Teilbereiche – wie Änderungen im Zusammenhang mit der Festsetzung des Hebesatzes – beschränken.<sup>25</sup> Abweichendes Landesrecht für die Erhebung der Grundsteuer darf allerdings erst ab dem 1. Januar 2025 angewendet werden, vgl. Art. 125b Absatz 3 GG.<sup>26</sup>

b) Insofern unterliegt der Gesetzentwurf zum NWGrStHsG keinen Bedenken. Das Land Nordrhein-Westfalen nimmt für den Teilbereich der Ausgestaltung der gemeindlichen Hebesatzhoheit in Bezug auf die Grundsteuer seine Abweichungsgesetzgebungskompetenz nach Art. 72 Absatz 3 Satz 1 Nr. 7 GG in Anspruch. Es wird auch klar gekennzeichnet (was aus Gründen der besseren Erkennbarkeit für die Rechtsanwendung sehr zu begrüßen ist)<sup>27</sup>, an welchen Stellen vom GrStG des Bundes abgewichen wird – nämlich von § 25 Absatz 4 GrStG durch § 1 Absatz 1 NWGrStHsG-E einerseits und von § 25 Absatz 5 Satz 9 GrStG des Bundes durch § 1 Absatz 2 NWGrStHsG-E andererseits. Die optionale Festlegung differenzie-

---

<sup>22</sup> Siehe Nr. 1, 2 und 5.

<sup>23</sup> *Degenhart*, in: Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 72 Rn. 41; *Krumm/Paeßens*, GrStG, 2022, Grundlagen Rn. 74; *Uhle*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 72 Rn. 234a (Stand: 90. EL März 2020); *Winkler*, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2024, S. 55.

<sup>24</sup> *Drüen*, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 106 Rn. 304 (Stand: 213. EL September 2021); *Eichholz*, DStR 2020, 1158 (1160).

<sup>25</sup> *Krumm/Paeßens*, GrStG, 2022, Grundlagen Rn. 74; *Oeter/Krönke*, in: Huber/Voßkuhle, GG Band 2, 8. Aufl. 2024, Art. 72 Rn. 128; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 105 Rn. 157 f. (Stand: 98. EL März 2022). Vgl. dazu auch *Degenhart*, in: Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 72 Rn. 40: „Abweichung bedeutet nicht Ersetzung“.

<sup>26</sup> *Heck*, in: v. Münch/Kunig, GG, Band 2, 7. Aufl. 2021, Art. 125b Rn. 11; *Wolff*, in: Huber/Voßkuhle, GG Band 3, 8. Aufl. 2024, Art. 125b Rn. 29.

<sup>27</sup> Dazu auch *Seiler*, in: Beck-OK, GG, Art. 72 Rn. 29 (Stand: 57. Ed. Januar 2024).

render Hebesätze soll nach § 2 NWGrStHsG-E erst ab dem 1. Januar 2025 Anwendung finden, sodass auch die Voraussetzungen des Art. 125b Absatz 3 GG gewahrt werden.

Dabei sind die materiellen Grenzen der Verfassung zu beachten, auf die im Folgenden einzugehen ist.

## 2. Zur Bedeutung des Art. 106 Absatz 6 Satz 2 GG

a) Die Verfassung sieht in Art. 106 Absatz 6 Satz 2 GG ausdrücklich vor, dass den Gemeinden das Recht einzuräumen ist, die Hebesätze der Grundsteuer und der Gewerbesteuer im Rahmen der Gesetze festzusetzen.

Hieraus folgt, dass das Land Nordrhein-Westfalen seinen Gemeinden zwar keine festen Hebesätze vorschreiben kann. Den Kommunen gebührt ein Handlungs- und Gestaltungsspielraum; ihnen steht auch der Ertrag aus der Grundsteuer alleinig zu (vgl. Art. 106 Absatz 6 Satz 1 GG).<sup>28</sup> Allerdings hat sich die Hebesatzautonomie der Gemeinden „im Rahmen der Gesetze“ zu bewegen, was dem (Landes-)Gesetzgeber die Möglichkeit gibt, Unter- wie Obergrenzen festzulegen sowie sonstige Beschränkungen vorzunehmen.<sup>29</sup>

b) Davon macht der Gesetzentwurf in verschiedener Weise auch Gebrauch, indem den Gemeinden zum einen vorgeschrieben wird, dass der Hebesatz für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, für Nicht-Wohngrundstücke und Wohngrundstücke jeweils einheitlich sein muss (§ 1 Absatz 1 Satz 1 NWGrStHsG-E). Zum anderen darf der einheitliche Hebesatz für Nicht-Wohngrundstücke nicht niedriger sein als

---

<sup>28</sup> Schwarz, in: Huber/Voßkuhle, GG Band 3, 8. Aufl. 2024, Art. 106 Rn. 124.

<sup>29</sup> Vgl. *Kment*, in: Jarass/Pieroth, GG, 18. Aufl. 2024, Art. 106 Rn. 21; *Kube*, in: Beck-OK, GG, Art. 106 Rn. 38 (Stand: 57. Ed. Januar 2024); *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 106 Rn. 173 (Stand: 81. EL September 2017). Siehe auch *Kempny*, in: Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 106 Rn. 120 (Stand: Februar 2023), der ausdrücklich „statthafte innergemeindliche Unterscheidungen“ durch Gesetz, das das Hebesatzrecht der Gemeinden ausgestaltet, erlaubt. Dafür offen auch: *Krumm/Paeßens*, GrStG, 2022, Grundlagen Rn. 74 a.E.

derjenige für Wohngrundstücke (§ 1 Absatz 1 Satz 2 NWGrStHsG-E) und schließlich muss bei der etwaigen Festlegung eines gesonderten Hebesatzes für baureife Grundstücke dieser einheitlich und höher sein als für Wohn- und Nichtwohngrundstücke (§ 1 Absatz 2 NWGrStHsG-E).

Weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck des Art. 106 Absatz 6 Satz 2 GG ergibt sich indes, dass die Gemeinde zwingend nur einen einheitlichen, für alle Grundstücke gleichermaßen geltenden Hebesatz festlegen können soll.<sup>30</sup> Vielmehr entspricht es der kommunalen Hebesatzautonomie, die in Art. 106 Absatz 6 Satz 2 GG zum Ausdruck kommt, dass der Gesetzgeber den Gemeinden auch die Option einräumen darf, unterschiedliche Hebesätze für bestimmte Grundstücksarten festzusetzen.<sup>31</sup> Eine solche Unterscheidung wird auch zwischen den Betrieben der Forst- und Landwirtschaft einerseits sowie allen anderen Grundstücken andererseits (so die Rechtslage in § 25 Absatz 4 GrStG) bereits durch den Bundesgesetzgeber ermöglicht. Zwar sind insofern auch unterschiedliche Steuergegenstände im Sinne des § 2 GrStG betroffen. Allerdings kann aus diesem Umstand nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass weitergehende Differenzierungen bei der Festlegung des Hebesatzes ohne Veränderung respektive Erweiterung des Steuergegenstandes ausgeschlossen wären. Auf diese Weise erklärt sich auch die Möglichkeit der Festsetzung eines gesonderten Hebesatzes bei der sog. Grundsteuer C in § 25 Absatz 5 GrStG, der unbebaute, aber baureife Grundstücke betrifft. Bei einer solchen Abweichung von der Belastungsentscheidung sind aber die Grenzen des allgemeinen Gleichbehandlungsgebots in Art. 3 Absatz 1 GG zu beachten (s.u.).

Insofern wahrt der Gesetzentwurf zum NWGrStHsG auch die Voraussetzungen des Art. 106 Absatz 6 Satz 2 GG. Er setzt den *Rahmen*, innerhalb dessen die Gemeinden die Option haben, unterschiedliche Hebesätze für drei verschiedene Grundstücksarten (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 NWGrStHsG-E) festzulegen.

---

<sup>30</sup> Die Formulierung „Hebesätze“ im Plural könnte vielmehr für das Gegenteil sprechen.

<sup>31</sup> So wohl auch *Kempny*, in: Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 106 Rn. 120 (Stand: Februar 2023).

Dabei hat der konkret festgelegte Hebesatz die grundrechtlichen Grenzen aus Art. 3 Absatz 1 GG (dazu 3.) und Art. 14 Absatz 1 GG zu beachten (dazu 4.).<sup>32</sup>

### 3. Zu einem etwaigen Verstoß gegen Art. 3 Absatz 1 GG

Zu prüfen ist insbesondere, ob die unterschiedliche Hebesatzausgestaltung durch die Gemeinden für Wohngrundstücke einerseits und Nicht-Wohngrundstücke andererseits zu einer nicht rechtfertigbaren Ungleichbehandlung vor dem Hintergrund von Art. 3 Absatz 1 GG führt. Innerhalb eines Gemeindegebiets hat die jeweilige Kommune bei der Festlegung unterschiedlicher Hebesätze nämlich den allgemeinen Gleichbehandlungssatz zu beachten.<sup>33</sup>

#### a) Maßstab

Art. 3 Absatz 1 GG enthält das verfassungsrechtliche allgemeine Gleichheitsgebot. Dieses ist in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts klar konturiert. Aus dem Gleichheitssatz ergibt sich das Gebot, dass wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln ist – dies gilt für ungleiche Belastungen wie ungleiche Begünstigungen gleichermaßen.<sup>34</sup> Es gilt das Prinzip der Lastengleichheit.<sup>35</sup> Notwendig ist allerdings, dass derselbe Hoheitsträger für die Ungleichbehandlung verantwortlich ist.<sup>36</sup>

Durch den Gesetzgeber vorgenommene Differenzierungen werden durch den allgemeinen Gleichheitssatz freilich nicht ausgeschlossen; sie bedürfen aber eines

---

<sup>32</sup> Freisburger, KStZ 2000, 41 (41); Kube, in: Beck-OK, GG, Art. 106 Rn. 38 (Stand: 57. Ed. Januar 2024).

<sup>33</sup> Freisburger, KStZ 2000, 41 (42) m.w.N.

<sup>34</sup> BVerfG, Beschl. v. 15.01.2014, 1 BvR 1656/09 = BVerfGE 135, 126 (143 Rn. 51); BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12 = BVerfGE 138, 136 (180 Rn. 121); BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (183 Rn. 94).

<sup>35</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14 u.a. = BVerfGE 152, 274 (313 Rn. 99); BVerfG, Beschl. v. 08.12.2021, 2 BvL 1/13 = BVerfGE 160, 41 (65 Rn. 56).

<sup>36</sup> Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 151.

Rechtfertigungsgrundes.<sup>37</sup> Es gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab.<sup>38</sup> Welche Intensität diese Rechtfertigungsprüfung einnimmt, hängt vom Regelungsgegenstand und den angewendeten Differenzierungsmerkmalen ab und kann von einer bloßen Willkürkontrolle bis hin zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung reichen.<sup>39</sup> Letztere ist insbesondere dann durchzuführen, wenn die Ungleichbehandlung ihren Hintergrund in einer Nähe zu den Merkmalen aus Art. 3 Absatz 3 GG findet, erheblich in Freiheitsgrundrechte eingreift oder an personen- und nicht sachverhaltsbezogene Unterscheidungsmerkmale anknüpft.<sup>40</sup> Auch Steuertarife im Ertragsteuerrecht, die mit dem Hebesatzrecht bei der Grundsteuerfestsetzung mutatis mutandis vergleichbar sind, müssen den Vorgaben aus Art. 3 Absatz 1 GG entsprechen.<sup>41</sup>

Gleichzeitig führt das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung aus, dass der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber einen „weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der *Bestimmung des Steuersatzes*“<sup>42</sup> lasse. Der steuerrechtliche Ausgangstatbestand müsse aber folgerichtig ausgestaltet werden und Abweichungen von einer einmal

---

<sup>37</sup> BVerfG, Beschl. v. 15.01.2014, 1 BvR 1656/09 = BVerfGE 135, 126 (143 Rn. 52); BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12 = BVerfGE 138, 136 (180 Rn. 121); BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (183 f. Rn. 94).

<sup>38</sup> BVerfG, Beschl. v. 08.05.2013, 1 BvL 1/08 = BVerfGE 134, 1 (20 Rn. 56); BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12 = BVerfGE 138, 136 (180 Rn. 121); BVerfG, Beschl. v. 23.06.2015, 1 BvL 13,14/11 = BVerfGE 139, 285 (309 Rn. 70).

<sup>39</sup> BVerfG, Beschl. v. 15.01.2014, 1 BvR 1656/09 = BVerfGE 135, 126 (143 f. Rn. 52); BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12 = BVerfGE 138, 136 (180 f. Rn. 122); BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (184 Rn. 95).

<sup>40</sup> BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (184 Rn. 95); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 124.

<sup>41</sup> BVerfG, Beschl. v. 15.01.2014, 1 BvR 1656/09 = BVerfGE 135, 126 (144 Rn. 53).

<sup>42</sup> BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02 = BVerfGE 117, 1 (30); BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12 = BVerfGE 138, 136 (181 Rn. 123); BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (184 Rn. 96). Vgl. auch BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91 = BVerfGE 93, 121 (136) und BVerfG, Beschl. v. 15.01.2014, 1 BvR 1656/09 = BVerfGE 135, 126 (145 Rn. 56). Hervorhebung nur hier.

getroffenen Belastungsunterscheidung unterlägen ihrerseits den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Gleichheitssatzes.<sup>43</sup> Notwendig ist ein besonderer, die Ungleichbehandlung hinreichend sachlich rechtfertigender Grund.<sup>44</sup> Als Rechtfertigungsgründe für eine festgestellte Ungleichbehandlung kommen auch außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls in Betracht.<sup>45</sup>

### b) Subsumtion

aa) Eine Ungleichbehandlung ist darin zu erkennen, dass Grundstücke in einer Gemeinde je nachdem, ob sie zu Wohnzwecken oder auf andere Weise genutzt werden, mit einem unterschiedlichen Hebesatz auf den Steuermessbetrag versehen werden können. Insofern wird wesentlich Gleiches ungleich behandelt. Zwar ließe sich dies auch mit dem Argument anzweifeln, dass insbesondere gewerblich genutzte Grundstücke verglichen mit zu Wohnzwecken genutzten Grundstücken einen höheren typisierten Ertrag abwerfen; doch ist dieser Umstand vorzugswürdigerweise nicht bereits bei der (fehlenden) Vergleichbarkeit der betrachteten Gruppen, sondern erst bei der Rechtfertigungsprüfung in Rechnung zu stellen. Zöge man den Vergleichsmaßstab nämlich zu eng, liefe man Gefahr, Ungleichbehandlungen verfassungsrechtlich nur unzureichend zu erfassen.

An einer Ungleichbehandlung fehlt es mangels *identischen* Rechtsetzungsträgers aber insofern, als die Grundsteuerbelastung in einer Gemeinde für ein Grundstück gleicher Art und Güte höher ausfallen mag als in einer anderen Gemeinde. Denn bei den Gemeinden, die den Hebesatz festlegen, handelt es sich jeweils um verschiedene Hoheitsträger. Insofern unterliegen die unterschiedlichen Hebesätze in

---

<sup>43</sup> BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12 = BVerfGE 138, 136 (181 Rn. 123); BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (184 Rn. 96).

<sup>44</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. v. 21.06.2006, 2 BvL 2/99 = BVerfGE 116, 164 (181); BVerfG, Beschl. v. 29.03.2017, 2 BvL 6/11 = BVerfGE 145, 106 (144 f. Rn. 104); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 125.

<sup>45</sup> BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12 = BVerfGE 138, 136 (181 f. Rn. 124); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 132.



verschiedenen Gemeinden keiner verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsprüfung anhand des allgemeinen Gleichbehandlungsgebots aus Art. 3 Absatz 1 GG.<sup>46</sup>

bb) In Anwendung des unter a) dargestellten Maßstabs hat hier *keine strenge* Verhältnismäßigkeitsprüfung stattzufinden, weil sich eine Nähe zu den Merkmalen aus Art. 3 Absatz 3 GG oder ein besonders intensiver Eingriff in Freiheitsgrundrechte (trotz der Betroffenheit von Art. 14 Absatz 1 GG) nicht feststellen lässt. Allerdings ist die Option der unterschiedlichen Festlegung von Hebesätzen auch nicht nach Art und Ausmaß von zu vernachlässigender Bedeutung, dass nur eine Willkürkontrolle angezeigt wäre. Es geht nicht um unterschiedliche Steuergegenstände, sondern um eine Ausgestaltung der Belastungsentscheidung.<sup>47</sup> Denn der Steuergegenstand ist nach § 2 Nr. 2 GrStG bei Wohngrundstücken und Nichtwohngrundstücken identisch. Andererseits gesteht die Rechtsprechung dem Rechtsetzungsgeber insbesondere bei der Festlegung der konkreten Steuersätze wie beschrieben einen recht weitreichenden Einschätzungsspielraum zu. Dies berücksichtigend ist hinsichtlich der Intensität der Rechtfertigungsprüfung allenfalls<sup>48</sup> von einem mittleren Niveau auszugehen, sodass es im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung insbesondere eines nachvollziehbaren und auch darzulegenden Sachgrundes im Hinblick auf die unterschiedliche Hebesatzfestsetzung bedarf.

cc) Ein legitimer Rechtfertigungsgrund lässt sich – insoweit in Übereinstimmung mit der Gesetzesbegründung<sup>49</sup> – in der sozialstaatlich motivierten Förderung privater Wohnnutzung finden. Diese stellt einen überaus bedeutsamen Gemeinwohlbelang dar.<sup>50</sup> Der Gesetzentwurf ist auch *geeignet*, dieses legitime Ziel zu fördern, indem Grundstücke mit Wohnbebauung bei der Hebesatzfestsetzung bevorzugt

---

<sup>46</sup> So auch *Krumm/Paeßens*, GrStG, 2022, § 25 Rn. 26.

<sup>47</sup> Dazu näher *Winkler*, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2024, S. 235 ff. Vgl. auch *Krumm/Paeßens*, GrStG, 2022, Grundlagen Rn. 121 ff.

<sup>48</sup> Nicht auszuschließen ist, dass Gerichte nur eine Willkürkontrolle vornehmen werden – gelingt aber die Rechtfertigung über die sogleich vorzunehmende Verhältnismäßigkeitsprüfung, gilt dies erst recht bei Anwendung des Willkürmaßstabs.

<sup>49</sup> Vgl. [Gesetzentwurf der Fraktionen CDU und Bündnis 90/die Grünen über die Einführung einer optionalen Festlegung differenzierender Hebesätze im Rahmen des Grundvermögens bei der Grundsteuer Nordrhein-Westfalen, Drs. 18/9242 v. 14.05.2024, S. 9.](#)

<sup>50</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02 = BVerfGE 117, 1 (53 f.).

werden können und der dortige Hebesatz jedenfalls nicht höher als bei Nicht-Wohngrundstücken sein darf.

Ferner müsste der Gesetzentwurf auch *erforderlich* sein; es dürften also keine milderen, aber gleich geeigneten Mittel für die Differenzierung zur Verfügung stehen.<sup>51</sup> Insofern kommt als Alternative eine landeseinheitlich wirkende Herabsetzung der Steuermesszahl für Grundstücke mit Wohnbebauung in Betracht.<sup>52</sup> Für diese Vorgehensweise hat sich auch ein Teil der anderen Bundesländer entschieden.<sup>53</sup> Allerdings handelt es sich dabei in Bezug auf die Unterscheidung von Wohngrundstücken einerseits und Nichtwohngrundstücken andererseits um kein milderes, sondern um ein intensiveres Mittel. Denn bei einer Änderung der Steuermesszahl würden landeseinheitlich Wohngrundstücke privilegiert, während nach dem Gesetzentwurf der Landesregierung ausdrücklich den Gemeinden nur eine *Option* zur Differenzierung zukommen soll. Dies führt dazu, dass wohl zumindest nicht in allen Gemeinden Wohngrundstücke und Nichtwohngrundstücke unterschiedlich behandelt werden. Der Gesetzentwurf erweist sich vor diesem Hintergrund also auch als erforderlich. Es dürfte auch verfassungsrechtlich hinnehmbar – wenngleich gesetzesästhetisch nicht unbedingt ansprechend – sein, dass die Privilegierung der Wohnnutzung sowohl auf der 2. Stufe bei der Steuermesszahl (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 GrStG) als auch auf der 3. Stufe bei den festzulegenden Hebesätzen erfolgt.

Schließlich dürfte die Möglichkeit zur Differenzierung bei der Hebesatzfestlegung und die Privilegierung von Wohngrundstücken auch *angemessen* sein. Diese Privilegierung ergibt sich im Gesetzentwurf im Wesentlichen daraus, dass der einheitliche Hebesatz für Nichtwohngrundstücke nicht niedriger sein darf als derjenige

---

<sup>51</sup> Vgl. BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12 = BVerfGE 138, 136 (190 Rn. 142)

<sup>52</sup> Eine diesbezügliche Überprüfung der Zulässigkeit differenzierender Steuermesszahlen am Maßstab von Art. 3 Absatz 1 GG nimmt *Winkler*, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2024, S. 238 ff. vor.

<sup>53</sup> Siehe dazu insb. das [Sächsische Gesetz über die Festsetzung der Steuermesszahlen bei der Grundsteuer vom 21.12.2021](#) sowie [§ 1 Absatz 1 des Saarländischen Grundsteuergesetzes vom 15.09.2021](#).

für Wohngrundstücke (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 NWGrStHsG-E). Eine Unterscheidung ist insbesondere vor dem Hintergrund statthaft, dass bei einer fehlenden Differenzierungsmöglichkeit Wohngrundstücke tendenziell stärker und Geschäftsgrundstücke tendenziell schwächer im Vergleich zur jetzt noch angewendeten Rechtslage grundsteuerlich in Anspruch genommen werden.<sup>54</sup> Das Sozialstaatsprinzip (vgl. Art. 20 Absatz 1 GG) erlaubt die Bevorzugung privaten Wohnens, da dies ein zwingendes Existenzbedürfnis jedes Einzelnen darstellt. Hierdurch wird nicht nur die Wohnnutzung von Privateigentum gefördert, sondern auch das Vermögen der Mieter geschont, weil die Grundsteuer im Rahmen der Nebenkosten auf die Mieter umlagefähig ist, vgl. §§ 1, 2 Nr. 1 BetrKV<sup>55</sup>. Es handelt sich dabei zwar nicht um eine Lenkungsabsicht im engeren Sinne<sup>56</sup>, weil der Gesetzgeber – wohl anders als bei der sog. Grundsteuer C (dazu sogleich) – nicht auf eine Verhaltensänderung in Richtung der Schaffung von mehr Wohnraum zielt. Eine solche Lenkungsabsicht ist für die Rechtfertigung aber auch nicht erforderlich, weil auch verfassungsrechtlich fundierte Differenzierungsmerkmale aus insbesondere sozialpolitischen Gründen als sog. primär steuerentlastende Sozialzwecknormen<sup>57</sup> legitim sind. Der Sache nach handelt es sich bei der Privilegierung der Wohnnutzung um eine „Verschonungsnorm“<sup>58</sup>. Dabei ist auch zu beachten, dass die Grundsteuer bei der Wohnnutzung endgültig anfällt und nicht wie bei Gewerbesteuerpflichtigen

---

<sup>54</sup> [Vorlage 18/2589 vom 31.05.2024, S. 1.](#)

<sup>55</sup> [Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten vom 25.11.2003 \(BGBl. I, S. 2346\), die zuletzt durch Art. 4 des Gesetzes vom 16.10.2023 \(BGBl. I Nr. 280\) geändert worden ist.](#)

<sup>56</sup> Dazu BVerfG, Beschl. v. 15.01.2014, 1 BvR 1656/09 = BVerfGE 135, 126 (151 Rn. 79): „Der Steuergesetzgeber darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden [...]“ Vgl. auch BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02 = BVerfGE 117, 1 (31 f.).

<sup>57</sup> Zu dem Begriff *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 21 f.

<sup>58</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02 = BVerfGE 117, 1 (34).

durch Kürzung des Gewerbeertrags (vgl. § 9 Nr. 1 GewStG) abgezogen werden kann.

Allerdings geht damit kein „Freibrief“ für die unterschiedliche Festsetzung der Hebesätze einher. Je stärker der Hebesatz für Wohngrundstücke von demjenigen für Nichtwohngrundstücke abweicht, desto detaillierter sind die Gründe für diese Unterscheidung von der jeweiligen Gemeinde deutlich zu machen.<sup>59</sup> Grundsätzlich dürfen vor diesem Hintergrund keine allzu großen Unterschiede zwischen den jeweiligen Hebesätzen bestehen; es sei denn, die betroffene Gemeinde legt nachvollziehbar dar, dass aufgrund der besonderen gemeindlichen Situation (insbesondere beispielsweise wegen hoher Grundstückspreise für Wohnbebauung und entsprechend hoher Mieten) eine weitergehende Privilegierung von Wohngrundstücken erfolgen soll.

Diese Grenzen zahlenmäßig zu konkretisieren, fällt schwer. Indes dürfte ein Hebesatzunterschied von etwa 700 bis 800 Prozentpunkten zwischen Wohngrundstücken einerseits und Nichtwohngrundstücken andererseits einer verfassungsrechtlichen Prüfung bei Wahrung der geschilderten Leitlinien im Rahmen von Art. 3 Absatz 1 GG standhalten.

dd) Das Bundesverfassungsgericht hat es auch in seiner Grundsteuer-Entscheidung aus dem Jahr 2018 grundsätzlich für möglich gehalten, dass bei der Grundsteuer unterschiedliche Steuersätze gelten: So führte es aus, dass die Bemessungsgrundlage die Relation der Wirtschaftsgüter nämlich besonders dann realitätsgerecht abbilden müsse, wenn „die Steuer mit einem einheitlichen Steuersatz erhoben wird, da aus der Bemessung resultierende Ungleichheiten dann nicht mehr auf einer späteren Ebene der Steuererhebung korrigiert oder kompensiert werden können“<sup>60</sup>. Daraus ergibt sich die vom Bundesverfassungsgericht inzident

---

<sup>59</sup> Gleichsinnig [Gesetzentwurf der Fraktionen CDU und Bündnis 90/die Grünen über die Einführung einer optionalen Festlegung differenzierender Hebesätze im Rahmen des Grundvermögens bei der Grundsteuer Nordrhein-Westfalen, Drs. 18/9242 v. 14.05.2024, S. 9.](#)

<sup>60</sup> BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (185 Rn. 97).

gebilligte Möglichkeit, bei der Steuer(satz)erhebung Differenzierungen zuzulassen.

Außerdem ist es auch bei der Grundsteuer nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für den Gesetzgeber möglich, nicht-fiskalische Lenkungsziele zu verfolgen.<sup>61</sup> Dadurch lässt sich insbesondere die Einführung der sog. Grundsteuer C in § 25 Absatz 5 GrStG des Bundes rechtfertigen, durch die insbesondere baureifes Bauland mobilisiert werden soll.<sup>62</sup> Es ist von Verfassungs wegen nicht vorherbestimmt, ob derartige Förderungen bereits auf der zweiten Stufe – der Festsetzung der Grundsteuermesszahl – oder wie im hiesigen Gesetzentwurf (und bei der sog. Grundsteuer C) erst beziehungsweise auch auf der dritten Stufe – also bei der Festsetzung der Hebesätze – erfolgen können oder müssen. Hier hat der Gesetzgeber also eine Wahlmöglichkeit und muss keine landeseinheitliche Entscheidung treffen; er kann auch auf die Ermöglichung von Differenzierungen vollends verzichten. Die Option für die Gemeinden, verschiedene Hebesätze für Wohngrundstücke einerseits und Nichtwohngrundstücke andererseits festzulegen, ist gegenüber einer landeseinheitlich wirkenden unterschiedlichen Steuermesszahl ein milderer Mittel (s.o.).

ee) Als verfassungsrechtlich problematisch erweist sich indes der Umstand, dass von der Privilegierung des Wohnens sog. gemischt-genutzte Grundstücke nicht erfasst werden. Denn gemischt-genutzte Grundstücke gelten nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 NWGrStHsG-E i.V.m. § 250 Abs. 3 Nr. 2 BewG als Nichtwohngrundstücke. Unter den Begriff eines gemischt-genutzten Gebäudes im Sinne des § 249 Abs. 8 BewG kann auch die Wohnnutzung zwischen 20 % und 80 % fallen, wenn nicht eine Zuweisung zu einer anderen Nutzungsart gelingt.<sup>63</sup> Die Ungleichbehandlung findet ihre Ursache darin, dass für gemischt-genutzte Grundstücke das Sach-

---

<sup>61</sup> BVerfG, Urt. v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14 u.a. = BVerfGE 148, 147 (212 Rn. 168).

<sup>62</sup> Ausführlich dazu [Teichmann, in: HFSt 20 \(2022\), S. 125 \(131 ff.\)](#) und *Winkler*, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2024, S. 265 ff.

<sup>63</sup> Dazu näher *Krause*, in: Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 249 BewG Rn. 162 f. (Stand: 169. EL April 2024) und *Winkler*, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2024, S. 241.

wertverfahren und nicht das Ertragswertverfahren – wie im Fall der übrigen Wohnnutzung – gilt. An diese Unterscheidung knüpft § 1 Abs. 1 Satz 1 NWGrStHsG-E durch den Verweis auf das Sachwertverfahren für Nichtwohngrundstücke und das Ertragswertverfahren für Wohngrundstücke an.

Allerdings ist dies keine exzeptionelle Schwäche gerade dieses Gesetzentwurfs. Das Problem stellte sich in gleicher Weise, wenn unterschiedliche Grundsteuermesszahlen festgesetzt werden. So sehen auch der Bundesgesetzgeber<sup>64</sup> respektive andere Landesgesetzgeber<sup>65</sup> eine erhöhte Steuermesszahl für gemischt-genutzte Grundstücke vor. Vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes aus Art. 3 Absatz 1 GG kann dies nur bei starker Betonung des Interesses an Vollzugserleichterung<sup>66</sup> und bei einer nicht erheblichen Abweichung zwischen den verschiedenen gemeindlichen Hebesätzen zulässig sein.<sup>67</sup> Hinzu kommt jedenfalls faktisch, dass die Anwendung des Sachwertverfahrens bei gemischt-genutzten Grundstücken wohl zu einem geringeren Grundsteuerwert als bei Anwendung des Ertragswertverfahrens führen wird,<sup>68</sup> sodass der tatsächliche Belastungsunterschied trotz höheren Hebesatzes vermutlich gering(er) ausfallen dürfte.

#### 4. Freiheitsrechtliche Grenzen, insb. Eigentumsgarantie aus Art. 14 Absatz 1 GG

Neben dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz müssen die Gemeinden bei der Festsetzung der Hebesätze auch freiheitsrechtliche Grenzen beachten. Diese wei-

---

<sup>64</sup> [§ 15 Abs. 1 Nr. 2 GrStG](#).

<sup>65</sup> [§ 1 Abs. 1 Nr. 2 und 3 des Saarländischen Grundsteuergesetzes](#) und [Nr. 2 und 3 des Sächsischen Grundsteuermesszahlengesetzes](#).

<sup>66</sup> Vgl. dahingehend auch *Krumm/Paeßens*, GrStG, 2022, Grundlagen Rn. 123.

<sup>67</sup> So auch in Bezug auf unterschiedlich hohe Messzahlen in § 15 Abs. 1 Nr. 2 GrStG: *Winkler*, Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform, 2024, S. 241 f.

<sup>68</sup> Vgl. dahingehend *Schäfers*, F.A.Z. v. 21.06.2024, Nr. 142, S. 20.

sen allerdings – im Vergleich zu Art. 3 Absatz 1 GG – nur eine untergeordnete Bedeutung auf.<sup>69</sup> Betroffen ist hier in erster Linie Art. 14 Absatz 1 GG, weil die Grundsteuer an das Grundeigentum und damit an eine konkrete Eigentumsposition anknüpft.<sup>70</sup>

Allerdings besteht auch bei Eingriffen in Art. 14 Absatz 1 GG ein weitgehender Einschätzungsspielraum der Gemeinden bei der Hebesatzfestsetzung.<sup>71</sup> Teilweise wird allerdings betont, dass dieser vom verfassungsrechtlichen Prinzip eigentumschonender Besteuerung<sup>72</sup> flankiert werde, wonach der Vermögensstamm zu schonen sei und dem Grundstückseigentümer nach der Gesamtbelastung (also insbesondere auch unter Einbeziehung der Einkommensteuer) noch ein Privatnutzen zustehen müsse.<sup>73</sup> Insofern sei an den Sollertrag eines Grundstücks anzuknüpfen und eine Besteuerung der Substanz zu vermeiden. Dieses Prinzip bleibt jedoch recht abstrakt.

Eine wirksame freiheitsrechtliche Grenze kann verfassungsrechtlich daher wohl nur bei extrem hohen Hebesätzen gezogen werden;<sup>74</sup> insbesondere darf der Hebesatz also *keine erdrosselnde Wirkung* aufweisen.<sup>75</sup> Eine solche erdrosselnde

---

<sup>69</sup> Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 182, die auch konstatiert: „Alle Versuche, das Verhältnismäßigkeitsprinzip als wirkmächtige Schranke gegen den Fiskalhunger des Staates zu etablieren, müssen als gescheitert angesehen werden. Umso wichtiger ist es, dass die Steuerlast gleichgerecht verteilt wird.“

<sup>70</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. v. 18.01.2006, 2 BvR 2194/99 = BVerfGE 115, 97 (110 f.); BVerfG, Beschl. v. 30.06.2022, 2 BvR 737/20 = BVerfGE 162, 325 (345 Rn. 76) und [Teichmann, in: HFSt 20 \(2022\), S. 125 \(140 f.\)](#).

<sup>71</sup> Siehe z.B. BVerwG, Beschl. v. 26.10.2016, 9 B 28/16, Rn. 4 (juris); VGH Kassel, Beschl. v. 05.08.2014, 5 A 884/14.Z = DVBl. 2014, 1409 f.; FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 16.02.2011, 3 K 3096/07, Rn. 20 f. (juris) und Urt. v. 11.05.2011, 3 K 3107/07, Rn. 19 (juris); VG Düsseldorf, Urt. v. 09.05.2016, 5 K 630/15, Rn. 111 (juris).

<sup>72</sup> Vgl. zur Vermögensteuer BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91 = BVerfGE 93, 121 (136 ff.).

<sup>73</sup> Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 16 Rn. 28.

<sup>74</sup> Freisburger, KStZ 2000, 41 (41 f.); Rauber, KStZ 2015, 121 ff.

<sup>75</sup> BVerwG, Beschl. v. 26.10.2016, 9 B 28/16, Rn. 4 (juris); FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 16.02.2011, 3 K 3096/07, Rn. 21 (juris) und Urt. v. 11.05.2011, 3 K 3107/07, Rn. 21 (juris); [Teichmann, in: HFSt 20 \(2022\), S. 125 \(140\)](#). So auch [Gesetzentwurf der Fraktionen CDU und Bündnis 90/die Grünen über die Einführung einer optionalen Festlegung differenzierender Hebesätze im Rahmen des Grundvermögens bei der Grundsteuer Nordrhein-](#)



Wirkung vermochte das Bundesverfassungsgericht aber in der Vergangenheit bei keiner Steuer je festzustellen.<sup>76</sup> Dies unterstreicht den weiten (freiheitsrechtlichen) Spielraum des Gesetzgebers.

Dies gilt insbesondere, weil bei der Steuerfestsetzung Korrekturen durchaus möglich und vorgesehen sind: So ist diesbezüglich vor allem die Erlassvorschrift des § 34 GrStG zu beachten, die bei der Grundsteuerfestsetzung eine Teilerlassmöglichkeit bei bebauten Grundstücken in Höhe von 25 % respektive 50 % vorsieht, wenn der Grundstücksertrag (auch ggf. strukturell bedingt)<sup>77</sup> wesentlich gemindert ist.<sup>78</sup> Diese Vorschrift wird von den allgemeinen Billigkeitsregelungen der §§ 163 Absatz 1 Satz 1 AO<sup>79</sup> und 227 AO<sup>80</sup> ergänzt, die durch die Spezialvorschriften der §§ 32 – 34 GrStG nicht ausgeschlossen werden.<sup>81</sup>

Diese Grenzen können und müssen (vgl. Art. 1 Absatz 3 GG) von den Gemeinden bei der Hebesatzfestlegung beachtet werden. Da der diesbezügliche Gestaltungsspielraum aber groß und die verfassungsrechtlichen Grenzen erst bei sehr hohen Hebesätzen greifen, geht hiermit keine strukturelle Überforderung der Gemeinden einher; zumal auch weiterhin eine einheitliche Festlegung des Hebesatzes sowohl für Wohn- als auch für Nichtwohngrundstücke möglich ist.

---

[Westfalen, Drs. 18/9242 v. 14.05.2024, S. 9](#). Allgemein zum „Erdrosselungsverbot“: Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 184 m.w.N.

<sup>76</sup> Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 184.

<sup>77</sup> Siehe dazu insb. den Beschluss des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 24.04.2007, GmS-OGB 1/07. Vgl. nachfolgend auch BVerwG, Urt. v. 25.06.2008, 9 C 8/07 = DVBl. 2008, 1313 (1314) und BFH, Urt. v. 24.10.2007, II R 5/05 = BStBl. II, S. 384.

<sup>78</sup> Drüen, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 106 Rn. 305 (Stand: 213. EL September 2021).

<sup>79</sup> „Steuern können niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.“

<sup>80</sup> „Die Finanzbehörden können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre [...]“

<sup>81</sup> Krumm/Paeßens, GrStG, 2022, § 34 Rn. 1; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 16 Rn. 36 m.w.N.



## 5. Veränderung der Neubewertung des Grundvermögens durch die Gemeinden?

Schließlich fragt sich, ob die optionale Hebesatzunterscheidung auf kommunaler Ebene zu einer Neubewertung des Grundvermögens führt, die der vom parlamentarischen Gesetzgeber getroffenen Bewertung zuwiderläuft.<sup>82</sup>

Infolge differenzierender durch die Gemeinden festgelegter Hebesätze ist aber grundsätzlich nicht zu befürchten, dass es faktisch zu einer Neubewertung des Grundvermögens durch die Gemeinden kommt.

Denn zum einen muss der Hebesatz für Nicht-Wohngrundstücke einerseits und Wohngrundstücke andererseits *einheitlich* sein, sodass innerhalb der Gruppe der Wohngrundstücke es ebenso wenig zu Bewertungsverzerrungen kommen kann wie innerhalb der Gruppe der Nicht-Wohngrundstücke.

Lediglich im Vergleich dieser beiden Gruppen können Abweichungen entstehen – allerdings in wohl nur vernachlässigbarem Umfang, wenn die Unterschiede beim Hebesatz nicht allzu hoch ausfallen. Wie oben dargelegt, ist ein unterschiedlich hoher Hebesatz zwischen Wohngrundstücken einerseits und Nicht-Wohngrundstücken andererseits insbesondere aus sozialstaatlichen Gemeinwohlgründen zwecks Förderung der privaten Wohnnutzung möglich. Je weiter der Hebesatz zwischen Wohngrundstücken und Nicht-Wohngrundstücken allerdings auseinanderliegt, desto größer sind die Anforderungen für die Darlegung des erforderlichen Sachgrundes (s.o.). Bei extremen Hebesatzabweichungen von über 1000 Prozentpunkten, die sich aber auch schon vor dem Hintergrund des Art. 3 Absatz 1 GG wohl nicht rechtfertigen lassen (s.o.), könnte es gegebenenfalls faktisch zu einer Neubewertung von Wohngrundstücken und Nicht-Wohngrundstücken kommen. Hiermit würde allerdings das Hebesatzrecht zwecks einer Neubewertung in gewisser Weise „missbraucht“, sodass auch aus diesem Grund die unterschiedlichen Hebesätze nicht allzu stark voneinander abweichen dürfen.

---

<sup>82</sup> Vgl. in diese Richtung die [Pressemitteilung des Städte- und Gemeindebunds von Nordrhein-Westfalen vom 15. Mai 2024](#).

Auch das Wesentlichkeitsgebot verbietet nicht, dass Feinjustierungen hinsichtlich der konkreten Grundsteuerbelastung auf der Ebene der Gemeinden erfolgen. Dies folgt schon aus dem Hebesatzrecht des Art. 106 Absatz 6 Satz 2 GG, der dieses ausdrücklich – und damit auch die Entscheidung über die konkrete Steuerbelastung – der Gemeinde überantwortet. Das wäre im Übrigen auch keineswegs neu, weil der Hebesatz für die sog. Grundsteuer A bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (vgl. § 25 Absatz 4 Satz 1 Nr. 1 GrStG) typischerweise unter demjenigen der Grundsteuer B (vgl. § 25 Absatz 4 Satz 1 Nr. 2 GrStG) liegt.<sup>83</sup>

---

Heidelberg, 28. Juni 2024

gez. Dr. Robert Pracht

---

<sup>83</sup> Siehe dazu die Übersicht [hier](#). Dabei ist aber natürlich zu beachten, dass insofern auch unterschiedliche Steuergegenstände (vgl. § 2 GrStG) besteuert werden – siehe dazu auch *Krumm/Paeßens*, GrStG, 2022, § 25 Rn. 26.