



Sachstand

Zulässigkeit eines erhöhten Grundsteuersatzes für sanierungsbedürftige Gebäude zu Lenkungs Zwecken

**Zulässigkeit eines erhöhten Grundsteuersatzes für
sanierungsbedürftige Gebäude zu Lenkungszwecken**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 043/23
Abschluss der Arbeit: 8.6.2023
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Gegenstand der Untersuchung	4
2.	Mögliche Umsetzung in den Grundsteuergesetzen	4
3.	Erhöhter Steuersatz für Gebäude mit sanierungsbedürftiger Fassade als Problem steuerlicher Lenkung	4
4.	Vereinbarkeit der Belastungswirkungen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz	5
4.1.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes	5
4.2.	Ungleichbehandlung	6
4.3.	Bestimmung des Prüfungsmaßstabs	6
4.3.1.	Spielraum des Steuergesetzgebers	6
4.3.2.	Widerspruch zum Belastungsgrund der Grundsteuer	7
4.4.	Zweifel an der Geeignetheit des Differenzierungskriteriums	8
4.5.	Erforderlichkeit des Differenzierungskriteriums	9
4.6.	Zweifel an der Verhältnismäßigkeit des Differenzierungskriteriums	9
4.7.	Vergleich zu anderen Lenkungszwecken im Grundsteuerrecht (Exkurs)	10
4.7.1.	Wohnungsbauförderung	10
4.7.2.	Grundsteuer C	10
4.8.	Ergebnis der Gleichheitsprüfung	11
5.	Vereinbarkeit der Gestaltungswirkungen mit Freiheitsgrundrechten	11

1. Gegenstand der Untersuchung

Untersucht wird, ob im Rahmen der Grundsteuer grundsätzlich die Möglichkeit besteht, eine Regelung einzuführen, mit der Gebäudeeigentümer, die die Fassade des Gebäudes vernachlässigen, mit einem höheren Steuersatz belegt werden können, um sie zur Sanierung zu bewegen.

2. Mögliche Umsetzung in den Grundsteuergesetzen

Diese Regelung müsste im Grundsteuergesetz des Bundes (GrStG Bund¹) bzw. in denjenigen Ländern, die von der abweichenden Gesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht haben (Art. 105 Abs. 2 Satz 1, Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 Grundgesetz (GG)), in dem jeweiligen Landesgrundsteuergesetz erfolgen. Dazu könnte – entsprechend der Regelung für baureife Grundstücke als besondere Grundstücksgruppe („Grundsteuer C“; siehe dazu 4.7.2.) in § 25 Abs. 5 GrStG Bund (nach Grundsteuerreform) – eine weitere Kategorie von Grundstücken definiert („Grundstücke mit Gebäuden mit sanierungsbedürftiger Fassade“) und den Gemeinden ermöglicht werden, darauf einen gesonderten (höheren) Hebesatz anzuwenden.

3. Erhöhter Steuersatz für Gebäude mit sanierungsbedürftiger Fassade als Problem steuerlicher Lenkung

Die diskutierte Regelung verfolgt außerfiskalische Ziele. Daher handelt es sich um eine steuerliche Lenkungsnorm. Steuerliche Lenkungsnormen sind grundsätzlich zulässig, um außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen.² Dazu das Bundesverfassungsgericht (BVerfG):³

„Der Gesetzgeber darf eine Steuerkompetenz grundsätzlich auch ausüben und damit Differenzierungen verfolgen, um Lenkungswirkungen zu erzielen (... m.w.N. aus der ständigen Rechtsprechung des BVerfG). Er 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 Verhaltens** oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden (...). Wenn solche Förderungs- und Lenkungsziele von **erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen** getragen werden, sind sie geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern.“ (Hervorhebungen nur hier)

Zunächst muss die Lenkungswirkung also auf einer erkennbaren Entscheidung des Gesetzgebers beruhen. Dies kann zum Beispiel in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommen. Für die

1 Grundsteuergesetz (GrStG) vom 7.8.1973, zuletzt geändert durch Art. 21 Jahressteuergesetz 2022 vom 16.12.2022, in Kraft bis 31.12.2024. Die ab 2025 geltende Fassung wird hier als GrStG Bund (nach Grundsteuerreform) bezeichnet.

2 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 3.132 unter Hinweis auf die Rspr. des BVerfG.

3 BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 43.

verfassungsrechtliche Rechtfertigung der von Lenkungsnormen ausgehenden Ungleichbehandlungen und Verhaltensbeeinflussungen gilt Folgendes: Zum einen müssen die unterschiedlichen **Belastungswirkungen** der Lenkungsnorm mit dem Gleichheitssatz vereinbar sein (dazu nachfolgend 4.). Zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung muss die Lenkungsregelung zwecktauglich sein, also geeignet sein, das gesetzgeberische Ziel zu erreichen. Zudem muss dem Lenkungsziel ein bestimmter verfassungsrechtlich förderungswürdiger Stellenwert zukommen.⁴ Dabei muss die Bedeutung des Lenkungszwecks mit der Schwere der Abweichung vom Gleichheitssatz abgewogen werden.⁵ Zum anderen müssen die **Gestaltungswirkungen** und die dadurch ausgelösten Verhaltenszwänge mit den Freiheitsgrundrechten vereinbar sein⁶ (dazu nachfolgend 5.).

4. Vereinbarkeit der Belastungswirkungen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz

4.1. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln; dies gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Differenzierungen bedürfen der **Rechtfertigung durch Sachgründe**, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher **Prüfungsmaßstab**, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.⁷ Der Gleichheitssatz ist also **bereichsspezifisch anzuwenden**.⁸ Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich dabei unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das **Willkürverbot** beschränkten Bindungen bis hin zu strengen **Verhältnismäßigkeitserfordernissen** reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsgrundrechten ergeben; dies gilt auch, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.⁹ Die Bestimmung des Prüfungsmaßstabs hat daher entscheidenden Einfluss auf das Ergebnis der Gleichheitsprüfung (dazu ausführlich 4.3.).

4 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 25. Auflage 2022, Rn. 197, 202.

5 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 25. Auflage 2022, Rn. 202 f.; siehe auch Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.76.

6 Die Prüfung ist strikt getrennt vorzunehmen, siehe Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 351.

7 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 94; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121.

8 P. Kirchhof, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG, Art. 3 Rn. 314.

9 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 95; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 122.

4.2. Ungleichbehandlung

Nach der hier diskutierten Lenkungsregelung innerhalb der Grundsteuer werden Steuerpflichtige mit einem Gebäude mit sanierungsbedürftiger Fassade stärker belastet als andere Steuerpflichtige mit vergleichbaren Gebäuden. **Differenzierungskriterium** ist also der Zustand der Fassade. Eine solche unterschiedliche Behandlung bedarf im System der Grundsteuer der Rechtfertigung.

4.3. Bestimmung des Prüfungsmaßstabs

Bei Anwendung des Willkürverbots ist Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung nicht finden lässt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gesetzgeber unter mehreren Lösungen die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat.¹⁰ Bei strenger Prüfung ist der allgemeine Gleichheitssatz verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.¹¹

Eine Nähe zu personenbezogenen Merkmalen wie in Art. 3 Abs. 3 GG ist hier nicht gegeben. Aus der möglichen Berührung der Eigentumsfreiheit folgt auch kein strenger Prüfungsmaßstab (zu den Gründen siehe 5.).¹² Die Verfügbarkeit des Differenzierungskriteriums ist zumindest eingeschränkt. Zwar kann sich der Steuerpflichtige der erhöhten Grundsteuer durch Sanierung (zumindest der Fassade) entziehen. Dies dürfte jedoch mit vergleichsweise hohem Aufwand verbunden und ggf. wirtschaftlich oder technisch nicht sinnvoll sein. Aufgrund der allgemeinen Kriterien ergibt sich daher nicht eindeutig, ob ein strenger Prüfungsmaßstab anzulegen ist. Da der Gleichheitssatz bereichsspezifisch anzuwenden ist (siehe 4.1.), wird der Prüfungsmaßstab unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Steuerrechts bzw. der Grundsteuer bestimmt.

4.3.1. Spielraum des Steuergesetzgebers

Im **Steuerrecht** müssen die Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz der Lastengleichheit durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Steuergesetzgeber hat einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.¹³ Dieser Spielraum bezieht sich nicht nur auf die grundlegende Entscheidung, überhaupt eine Steuer einzuführen und auf die Festlegung der

10 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rn. 101.

11 Siehe *Hein*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rn. 20, 22.

12 Nicht jede Berührung eines Freiheitsgrundrechts führt zu einem strengen Prüfungsmaßstab. Siehe zu diesem Kriterium *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 362.

13 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 105; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003, Rn. 82; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 272. EL. Februar 2023, AO § 3 Rn. 97 (Art. 3 Abs. 1 GG hält „insoweit kaum Vorgaben bereit“); kritisch daher *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.118, 3.125 (Relativierung des Folgerichtigkeitsgebots).

Gruppe der Steuerpflichtigen, sondern auch auf die Festlegung der **wesentlichen Elemente des Steuergegenstandes**.¹⁴ Dagegen ist der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Steuerbelastungen im „Binnensystem“ einer Steuer strengeren Bindungen unterworfen. Ist diese Wahl bzw. Belastungsentscheidung getroffen, müssen sich Abweichungen davon ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangsstands) und bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.¹⁵ **Ausmaß und Intensität der Ungleichbehandlung** können daher zu einer **strengerer verfassungsrechtlichen Kontrolle** führen.¹⁶ Insbesondere lenkungspolitisch motivierte Ungleichbehandlungen innerhalb von Steuergesetzen, die von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung abweichen, bedürfen einer strengeren Rechtfertigung.¹⁷

4.3.2. Widerspruch zum Belastungsgrund der Grundsteuer

Dies führt hier zur Anwendung eines strengeren Prüfungsmaßstabs. Denn die diskutierte Regelung gehört nicht zu den wesentlichen Elementen des Steuergegenstandes der Grundsteuer, sondern ist eine davon abweichende Folgeregelung. Dies zeichnet sich vor dem Hintergrund des Belastungsgrundes der Grundsteuer ab. Die Grundsteuer ist eine Steuer auf den Vermögensbestand. Als sog. Sollertragsteuer besteuert sie nach dem Bundesmodell den aus dem realen, lokal verorteten Vermögensgegenstand „Grundbesitz“ fließenden Ertrag ohne Beachtung der Lebensverhältnisse des Eigentümers (sog. Realsteuer oder Objektsteuer).¹⁸ Der Belastungsgrund der Grundsteuer nach dem Bundesmodell ist allerdings umstritten.¹⁹ Zur Rechtfertigung der Grundsteuer wird – ebenso wie für die Gewerbesteuer – überwiegend das **Äquivalenzprinzip** genannt; sie soll Aufwendungen der Gemeinde für Infrastrukturleistungen kompensieren, die vor allem durch die Nutzung des Grundbesitzes ausgelöst werden.²⁰ Dagegen halten *Krumm/Paeßens* die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit für den legitimen Belastungsgrund der Bundes-Grundsteuer, der auch in der Gesetzesbegründung klar zum Ausdruck komme. Als Sollertragsteuer

14 Siehe BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 116.

15 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 105. Für eine weitergehende Binnendifferenzierung gilt allerdings nicht per se ein strengerer Maßstab, siehe BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 116.

16 Siehe BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 126.

17 Vgl. *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 272. EL. Februar 2023, AO, § 4 Rn. 576.

18 Sie verwirklicht damit eine „rohe Merkmalbesteuerung“, wie sie aus früheren Jahrhunderten tradiert ist, so *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 16.1.

19 Siehe dazu *Bräutigam/Weber*, DStR 2023, 739, 740 ff.

20 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 16.2; vgl. auch *G. Kirchhof*, DStR 2020, 1073, 1074, 1078 (allgemeine Äquivalenzabgabe).

greife sie auf die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungskraft zu.²¹ Mehrere davon abweichende Ländermodelle, zum Beispiel in Bayern, Hessen und Niedersachsen, beruhen dagegen auf dem Äquivalenzprinzip als Belastungsgrund.²²

Zu den genannten Belastungsgründen der Grundsteuer steht die hier diskutierte Lenkungsregelung im Widerspruch. Sie ist eine von der Grundentscheidung des jeweiligen Gesetzgebers abweichende Zusatzbelastung einiger Steuerpflichtiger. Dies gilt unabhängig davon, welcher Belastungsgrund die Bundes-Grundsteuer trägt. Weder mit dem Äquivalenzprinzip noch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist die erhöhte Besteuerung von Gebäuden mit sanierungsbedürftiger Fassade begründbar. Dies gilt auch für die abweichenden Ländermodelle, die (ebenfalls) auf das Äquivalenzprinzip abstellen. Die diskutierte Regelung lässt sich daher **nicht als Ausgestaltung des Steuergegenstandes der Grundsteuer**, sondern als **Ausnahme** dazu verstehen. Vor diesem Hintergrund weist die Ungleichbehandlung – unabhängig von der im Einzelfall festzulegenden konkreten Höhe der Steuer – in qualitativer Hinsicht eine besondere Intensität auf. Denn den betroffenen Steuerpflichtigen wird für den Zweck der Verschönerung des Orts- bzw. Stadtbildes (siehe dazu 4.4.) ein Sonderopfer auferlegt, das keinen Bezug zu den Belastungsgründen hat, die für alle anderen Steuerpflichtigen maßgeblich sind. Mithin dürfte für die diskutierte Regelung ein strenger Prüfungsmaßstab gelten, der über eine bloße Willkürprüfung hinausgeht. Zur Prüfung der Verhältnismäßigkeit wird im Folgenden auf die Eignung, Erforderlichkeit und Angemessenheit des Differenzierungskriteriums eingegangen.

4.4. Zweifel an der Geeignetheit des Differenzierungskriteriums

Mit der hier diskutierten Lenkungsnorm wird das Ziel verfolgt, die Eigentümer von Gebäuden mit sanierungsbedürftiger Fassade zur Sanierung des Gebäudes zu bewegen. Dabei wird nur auf die Fassade abgestellt, was nahelegt, dass das Lenkungsziel in erster Linie die Verschönerung des Orts- bzw. Stadtbildes ist. Soweit die durchgeführte Sanierung tatsächlich auch die übrige Bausubstanz umfasst, werden ggf. als Nebenwirkung auch der Erhalt bzw. die Verbesserung des örtlichen Gebäudebestands und seiner Nutzungsmöglichkeiten erreicht. Die Anknüpfung an den Zustand der Fassade und die fehlende Differenzierung zwischen Art und Nutzung des Gebäudes lassen allerdings den Schluss zu, dass das städtebauliche Ziel der Verschönerung des Orts- bzw. Stadtbildes im Vordergrund steht, während andere Lenkungsregelungen innerhalb der Grundsteuer zum Beispiel auf die Schaffung von Wohnraum oder die Vermeidung von Immobilienspekulation abzielen (siehe 4.7.). Im Übrigen dürfte die Regelung zur Erreichung anderer wohnungs- oder städtebaulicher Ziele auch nicht geeignet sein, weil sie Gebäude unabhängig von ihrer Nutzung für zum Beispiel Wohn-, soziale oder gewerbliche Zwecke betrifft, die Anknüpfung an den Zustand der Fassade also viel zu undifferenziert ist.

Die Verschönerung des Orts- bzw. Stadtbildes ist ein legitimer städtebaulicher Lenkungszweck. Er begegnet von Verfassungs wegen keinen Bedenken. Andererseits kann er keine herausgehobene verfassungsrechtliche Bedeutung in Anspruch nehmen (zu den Folgen für die Abwägung siehe 4.6.; zu anderen Lenkungszwecken im Grundsteuerrecht siehe 4.7.). Aber auch im Hinblick

21 *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz, 2022, Grundlagen Rn. 17 f. Steuersystematisch handele es sich um eine Sonderbruttovermögensteuer.

22 Dazu *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz, 2022, Grundlagen Rn. 84 ff.

auf dieses Lenkungsziel verbleiben Zweifel, ob die erhöhte Grundsteuer geeignet ist, das Ziel zu fördern. Das ist wohl nur der Fall, wenn die zusätzliche Steuerbelastung so hoch ist, dass von ihr tatsächlich ein wirtschaftlicher Druck ausgeht, zumindest die Fassade zu sanieren. Zudem würde die Regelung auch Steuerpflichtige mit Gebäuden treffen, deren Sanierung nicht möglich oder wirtschaftlich nicht sinnvoll ist. An der sachgerechten Eingrenzung des belasteten Personenkreises²³ verbleiben daher Zweifel. Im Übrigen ist auch zweifelhaft, ob eine erhöhte Grundsteuer generell geeignet ist, Steuerpflichtige zu Investitionen in das Grundstück bzw. das Gebäude zu bewegen (siehe etwa zur Baulandsteuer 4.7.2.). Der wirtschaftliche Druck kann ins Leere gehen, wenn die erhöhte Grundsteuer auf andere Nutzer überwälzt werden kann. Insgesamt verbleiben daher Zweifel an der Eignung des Differenzierungskriteriums. Jedenfalls muss der Gesetzgeber bei Einführung einer solchen Regelung darlegen, dass sie geeignet ist, das genannte Ziel zu erreichen. Er muss zudem eine sinnvolle und praktikable Definition der Gebäude mit sanierungsbedürftiger Fassade finden.

4.5. Erforderlichkeit des Differenzierungskriteriums

Bei der Einschätzung der Erforderlichkeit einer Lenkungsregelung muss dem Gesetzgeber ein gewisser Spielraum verbleiben. Jedenfalls ist die Belastung mit einer erhöhten Steuer gegenüber direkten ordnungsrechtlichen Eingriffen das mildere Mittel; der Steuerpflichtige kann der gewünschten Lenkungswirkung durch Zahlung ausweichen.

4.6. Zweifel an der Verhältnismäßigkeit des Differenzierungskriteriums

Das der diskutierten Regelung zugrunde liegende Differenzierungskriterium ist nur verhältnismäßig, wenn die ungleiche Besteuerung noch in einem angemessenen Verhältnis zur Bedeutung des mit der Differenzierung verfolgten Ziels und zu dem Ausmaß und Grad der Zielerreichung steht. Die Regelung steht im Widerspruch zum Belastungsgrund der Grundsteuer, woraus sich eine besondere Intensität der Ungleichbehandlung ergibt (siehe 4.3.). Dies ist bei der Abwägung mit dem Lenkungszweck zu berücksichtigen, der die Benachteiligung rechtfertigen soll. Es muss sich um einen so bedeutsamen Lenkungszweck handeln, der die Ungleichbehandlung und Durchbrechung der grundlegenden Steuerwürdigkeitsentscheidung rechtfertigen kann. Dabei sind auch die genannten Zweifel an der Geeignetheit (siehe 4.4.) zu berücksichtigen.

Das Gewicht der mit der diskutierten Regelung verfolgten Gemeinwohlbelange (siehe 4.4.) dürfte unter Berücksichtigung des Grades der zu erwartenden Zielerreichung (siehe 4.4.) außer Verhältnis zu der erheblichen Ungleichbehandlung zu Lasten der Steuerpflichtigen mit Gebäuden mit sanierungsbedürftiger Fassade stehen. Das Lenkungsziel erreicht nicht die Wertigkeit, die anderen denkbaren Lenkungszielen im Bereich der Grundsteuer zukommt (siehe den Exkurs unter 4.7.). Zweifel an der Verhältnismäßigkeit der Differenzierung gründen auch darauf, dass die diskutierte Regelung bei entsprechender Ausgestaltung wie die Grundsteuer C (dazu 4.7.2.) wohl wenig Raum für Differenzierungen lassen würde, also vergleichsweise grob wirken würde. Das

23 Zu dieser Anforderung *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 272. EL, Februar 2023, AO, § 4 Rn. 449.

Mindestmaß an nötiger Abstimmung zwischen dem Lenkungszweck einerseits und der Ausgestaltung des Belastungstatbestandes andererseits, das eine Ungleichbehandlung zu Lenkungszwecken rechtfertigen kann,²⁴ dürfte daher nicht herstellbar sein.

4.7. Vergleich zu anderen Lenkungszwecken im Grundsteuerrecht (Exkurs)

4.7.1. Wohnungsbauförderung

Nach dem Bundesmodell zur Grundsteuer ab 2025 wird die Steuermesszahl für Wohngebäude um 25 % ermäßigt, wenn für das Grundstück nach § 13 Abs. 3 des Wohnraumförderungsgesetzes eine Förderzusage erteilt wurde (siehe näher § 15 Abs. 2 GrStG Bund (nach Grundsteuerreform)). Dabei handelt es sich um eine Lenkungsnorm, durch die bestimmte Wohnnutzungen gefördert werden sollen.²⁵ Im Übrigen können zu sozialpolitischen Zwecken weitere Steuerbefreiungen bzw. Steuervergünstigungen zum Beispiel bei verbilligter Überlassung von Wohnraum und für gemeinnützige oder genossenschaftliche Wohnungsunternehmen eingeführt werden.²⁶

4.7.2. Grundsteuer C

Nach dem neuen Bundesmodell können die Gemeinden aus städtebaulichen Gründen baureife (sofort bebaubare) Grundstücke als besondere Grundstücksgruppe innerhalb der unbebauten Grundstücke bestimmen und dafür einen gesonderten, höheren Hebesatz festsetzen (§ 25 Abs. 5 GrStG Bund (nach Grundsteuerreform)). Als städtebauliche Gründe kommen dafür insbesondere die Deckung eines erhöhten Bedarfs an Wohn- und Arbeitsstätten sowie Gemeinbedarfs- und Folgeeinrichtungen, die Nachverdichtung bestehender Siedlungsstrukturen oder die Stärkung der Innenentwicklung in Betracht. Diese „Grundsteuer C“ soll den finanziellen Nutzen verringern, der aus einem unbebauten Grundstück als Spekulationsobjekt gezogen werden kann, und dazu beitragen, dass baureife Grundstücke nicht absichtlich unbebaut bleiben, sondern darauf tatsächlich Wohnraum geschaffen wird.²⁷ Vorbild dafür war die Baulandsteuer als Sonderform der Grundsteuer, die allerdings nur in den Jahren 1961 und 1962 erhoben wurde und aufgrund von Zweifeln an ihrer verfassungsrechtlichen Zulässigkeit, ihrer überschaubaren fiskalischen Bedeutung sowie politischer Wertungswidersprüche aufgehoben wurde.²⁸

Bei der Grundsteuer C treten legitime bodenpolitische Lenkungsziele an die Stelle der Finanzierungsfunktion der Grundsteuer.²⁹ Aufgrund ihrer Ausgestaltung bestehen jedoch grundrechtliche

24 Siehe dazu *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 272. EL. Februar 2023, AO, § 4 Rn. 449.

25 *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz, 2022, § 15 GrStG Rn. 5.

26 Siehe *Löhr/Kempny*, DStR 2019, 537, 542.

27 *Kramer/Seibold-Freund*, KStZ 2022, 144, 145; *Eichholz*, DStR 2020, 1217, 1226.

28 *Eichholz*, DStR 2020, 1217, 1226.

29 *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz, 2022, § 25 GrStG Rn. 44.

Bedenken.³⁰ Da die Grundsteuer C wohl nur bei einer entsprechend hohen Belastung ihren Lenkungszweck erreicht, dürfte der Gesetzgeber mit der Regelung in Kauf nehmen, dass dadurch nicht nur der Sollertrag erfasst wird, sondern in die Vermögenssubstanz eingegriffen wird; der Lenkungszweck kann dies durchaus rechtfertigen, was aber im Einzelfall von der Höhe des Sonderhebesatzes und der Wertigkeit und Dringlichkeit der städtebaulichen Ziele abhängt und nicht pauschal beurteilt werden kann.³¹

4.8. Ergebnis der Gleichheitsprüfung

Unter Berücksichtigung von verbleibenden Zweifeln an der Geeignetheit der diskutierten Lenkungsregelung, der voraussichtlich fehlenden Differenzierungsmöglichkeiten bei Anwendung auf alle Gebäude mit sanierungsbedürftiger Fassade, des insbesondere im Vergleich zu anderen Lenkungsregelungen in der Grundsteuer vergleichsweise weniger bedeutsamen Lenkungsziels und des Ausmaßes der Ungleichbehandlung vor dem Hintergrund des Belastungsgrundes für die Grundsteuer dürfte die diskutierte Lenkungsregelung die davon ausgehende Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen können.

5. Vereinbarkeit der Gestaltungswirkungen mit Freiheitsgrundrechten

Unabhängig von der gleichheitsrechtlichen Prüfung (siehe 4.) wird im Folgenden noch die Vereinbarkeit mit Freiheitsgrundrechten geprüft (zum Hintergrund siehe 3.). Die verhaltensbeeinflussenden Wirkungen von steuerlichen Lenkungsnormen müssen anhand der einschlägigen Freiheitsgrundrechte gerechtfertigt werden, sofern die Eingriffsschwelle überschritten wird.³² Denn wenn der Staat an eine bestimmte freiheitsrechtlich geschützte Verhaltensweise eine nachteilige Rechtsfolge anknüpft, kann dadurch die Verhaltensfreiheit der Grundrechtsträger beeinträchtigt werden.³³ Die erhöhte Besteuerung von Gebäuden mit sanierungsbedürftiger Fassade zur Erreichung des Lenkungsziels (siehe 4.4.) berührt die Entscheidung der betroffenen Grundsteuerpflichtigen über die Nutzung bzw. Sanierung ihres Gebäudes und damit die von Art. 14 Abs. 1 GG geschützte **Eigentumsfreiheit**.

Ein **Eingriff** in die Eigentumsfreiheit liegt jedoch nur vor, wenn die diskutierte Regelung tatsächlich Gestaltungswirkungen auslöst.³⁴ Die Eingriffsschwelle wird noch nicht überschritten, wenn an das Innehaben von Eigentum (Gebäude mit sanierungsbedürftiger Fassade) nur angeknüpft wird, sondern erst wenn die Besteuerung einem klassischen Eingriff (Verbot oder erhebliche Erschwerung) nahekommt.³⁵ Die Lenkungswirkung muss also eine bestimmte Intensität erreichen. In Abhängigkeit von der konkreten Ausgestaltung der diskutierten Regelung fehlt es daher möglicherweise bereits an einem Eingriff in die Eigentumsfreiheit, wenn die Höhe der zusätzlichen

30 *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz, 2022, § 25 GrStG Rn. 45.

31 *Krumm/Paeßens*, Grundsteuergesetz, 2022, § 25 GrStG Rn. 46.

32 *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 349.

33 *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 362.

34 *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 392.

35 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 272. EL. Februar 2023, AO, § 4 Rn. 574.

Steuerbelastung vergleichsweise gering bleibt und deswegen bereits keine Gestaltungswirkungen auslösen kann (siehe 4.4.).

Geht man von einem Eingriff aus, muss die diskutierte Regelung **verhältnismäßig** sein, also geeignet, erforderlich und angemessen. An der Eignung der Regelung zur Erreichung der Lenkungsziele bestehen Zweifel (siehe bereits 4.4.). Geht man von der Eignung aus und belässt dem Gesetzgeber hinsichtlich der Einschätzung der Erforderlichkeit einer nur Anreize setzenden Regelung einen weiten Spielraum (siehe auch 4.5.), kommt es schließlich auf die Angemessenheit der Regelung an. Dazu sind die Gestaltungswirkung und die Lenkungsziele in ein Verhältnis zum Ausmaß der Beeinträchtigung der Eigentumsfreiheit zu setzen. Letztere hängt zwar von der tatsächlichen Höhe der diskutierten Grundsteuer ab. Allerdings ist wohl davon auszugehen, dass die Entscheidung eines Gebäudeeigentümers zur Sanierung der Fassade bzw. des Gebäudes wesentlich von anderen Faktoren abhängen dürfte, insbesondere von der Nutzungsabsicht, dem Gesamtzustand des Gebäudes, der technischen Sanierungsmöglichkeit, der ökonomischen Sinnhaftigkeit und der finanziellen Möglichkeiten. Insofern dürfte die Regelung, wenn sie überhaupt die Eingriffsschwelle überschreitet (siehe oben), auch im Hinblick auf die genannten Lenkungsziele noch verhältnismäßig sein. Letztlich löst die Regelung dann nur eine Zahlungspflicht aus, deren (ungleiche) Belastungswirkungen an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen sind (siehe 4.), die aber keine Verletzung der Eigentumsfreiheit aus Art. 14 Abs. 1 GG darstellt.
